TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DENETİM BİRİMİ OLARAK YMM'LERİN VERGİ KAYBINI ÖNLEMEDE ETKİSİ: YMM'LER ÜZERİNE UYGULAMALI BİR ARAŞTIRMA

Kayahan TÜM

DOKTORA TEZİ

ADANA, 2010

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DENETİM BİRİMİ OLARAK YMM'LERİN VERGİ KAYBINI ÖNLEMEDE ETKİSİ: YMM'LER ÜZERİNE UYGULAMALI BİR ARAŞTIRMA

Kayahan TÜM

Danışman: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK

DOKTORA TEZİ

ADANA, 2010

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: **:** Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Ahmet Fazıl ÖZSOYLU

Üye: Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ

Üye: Doç. Dr. Zeynep TÜRK

Üye: Yrd. Doç. Jale SAĞLAR

ONAY

Yukarıda imzaların, adı geçen öğretim elemanları tarafında atıldıklarını onaylarım. …/…/2010

Prof. Dr. Azmi YALÇIN
Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge ve şekillerin kaynak gösterilmeden kullanımı, 5486 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

DENETİM BİRİMİ OLARAK YMM'LERİN VERGİ KAYBINI ÖNLEMEDE ETKİSİ: YMM'LER ÜZERİNE UYGULAMALI BİR ARAŞTIRMA

Kayahan TÜM

Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Haziran 2010, 287 sayfa

Vergi kaybı, geniş anlamda vergi mükellefinin yasal ve/veya yasadışı yollarla vergi yükünü azaltması şeklinde tanımlanabilir. Vergi kaybının devlet açısından olumsuz sonucu sadece vergi gelirlerinin azalması ile sınırlı değildir. Vergi kaybı ülkelerin sosyal ve siyasi yapılarında da önemli sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle gerek gelişmiş, gerekse de gelişmekte olan ülkeler vergi kaybını minimize edici tedbirler alma konusunda büyük çaba içerisindedirler.

Vergi kaybının önlenmesinde kullanılan birçok yöntem mevcut olup, söz konusu yöntemlerin en önemlilerinden bir tanesinin ise bağımsız denetçiler tarafından yürütülen muhasebe denetiminin olduğu literatürde sıkça ortaya konulan bir görüştür. Gerçekten denetim oranı ile vergi uyumu arasında pozitif ilişki ortaya koyan çalışmalar da mevcuttur. Bu çalışmalar vergi mükelleflerinin beyannamelerini doldurma kararından önce yüksek denetim olasılığı bilgisine sahip olmasının bile mükelleflerin vergiye uyum konusunda daha hassas davrandıklarını ortaya koymaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de bir denetim birimi olan Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğinin vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğunu belirlemektir.

Çalışmada öncelikle YMM'lerin temel fonksiyonları ile vergi kaybı arasındaki ilişki teorik bir çerçevede incelenmiş olup, daha sonra YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisini ortaya koymak üzere anket çalışmasına dayalı uygulamalı bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Teorik tartışmalar, literatür taraması ve uygulamalı araştırma sonuçları, YMM'lerin üç fonksiyonunun (denetim, danışmanlık ve özellikle de tasdik) vergi kaybını önlemede önemli bir rol oynadığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaybı, Denetim, Yeminli Mali Müşavir

ABSTRACT

THE EFFECT OF SWORN-IN FINANCIAL ADVISORS ON PREVENTING TAX EVASION AS AN AUDIT UNIT: AN APPLIED RESEARCH ON SWORN-IN FINANCIAL ADVISORS

Kayahan TÜM

Doctoral Thesis, Business Administration Department
Supervisor: Prof.Dr. Turgut ÇÜRÜK
June 2010, 288 pages

Tax evasion can be defined as tax payer's cutting down on the amount he is supposed to pay in legal and/or illegal ways. The negative effect of tax evasion for governments is not only limited to the decrease in tax income, but it leads to more serious problems in social and political structures of countries. Therefore, both developed and developing countries spend great efforts to take precautions in order to minimize tax evasion.

Various methods can be applied to prevent tax evasion and audit conducted by independent external auditor has long been claimed at the literature as one of the most important such factors. In fact, many studies have shown positive relationship between the amount of audit and tax compliance. These studies have found out that the taxpayers pay more attention to comply with tax requirements even if they are aware of the high probability of being audited before they declare taxable income. This study, therefore, aims to assess the impact of Sworn-in Financial Advisors, one of the audit professions in Turkey, on preventing tax evasion.

In this study, having examined the relationship between the basic functions of Sworn-in Financial Advisors and tax evasion from theoretical perspective, a research based on questionnaire survey were conducted to identify the effects of Sworn-in Financial Advisors on tax evasion. The results of the theoretical discussions, related literature review and the research conducted in this study, indicate that three functions

of Sworn-in Financial Advisor, namely, auditing, consulting, and approving, has significant impact on preventing tax evasion.

Keywords: Tax Evasion, External Audit, Sworn-in Financial Advisors

ÖNSÖZ

Bu çalışmada vergi idaresine yardımcı bir birim olarak kurulan YMM'lik mesleğinin vergi kaybını önlemedeki analiz edilmiştir.

Bu çalışmanın tamamlanması sırasında bana yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK'e hocama ilgi ve teşviklerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım. Prof. Dr Ahmet Fazıl ÖZSOYLU, Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ, Doç. Dr. Zeynep TÜRK ve Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR hocalarıma desteklerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım. Çalışmanın uygulama aşamasındaki katkılarından ötürü Yrd. Doç. Dr. İsmail GÜNEŞ, Dr. Melek Akdoğan GEDİK, Dr. İlter ÜNLÜKAPLAN ve Dr. Burak NAKIPOĞLU'na teşekkür ederim. Ayrıca çalışmam boyunca maddi ve manevi desteğini hep hissettiğim babam Halil TÜM ve annem İlknur TÜM'e sonsuz teşekkür ederim.

Adana, 2010 Kayahan TÜM

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET ……i

ABSTRACT ……ii

ÖNSÖZ ……iv

KISALTMALAR LİSTESİ……xii

TABLOLAR LİSTESİ……xiii

ŞEKİLLER LİSTESİ……xiv

EKLER LİSTESİ……xv

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti……4

1.2. Çalışmanın Amacı ……8

1.3. Araştırmanın Metodolojisi……10

1.4. Tez Planı……10

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM: KURAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi……14

2.2. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Özellikleri……16

2.3. Denetim İhtiyacı ……17

2.4. Denetim Türleri……18

2.4.1. Amaçları Bakımından Denetim Türleri……19

2.4.1.1. Finansal Tablo Denetimi……19

2.4.1.2. Uygunluk Denetimi……19

2.4.1.3. Faaliyet Denetimi……19

2.4.2. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri……20

2.4.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri……21

2.4.4. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri…….21
2.4.4.1. İç Denetim……..21
2.4.4.2. Dış Denetim……..22
2.4.4.2.1. Bağımsız Denetim ……23
2.4.4.2.2. Kamu Denetim…….25
2.4.5. Uygulama Zamanı Bakımından Denetim Türleri……..25
2.5. Denetçi Türleri……..26
2.5.1. İç Denetçiler……..26
2.5.2. Bağımsız Denetçiler…..28
2.5.3. Kamu Denetçileri……..29
2.6. Bağımsız Denetim…..30
2.6.1. Bağımsız Denetimin Tanımı……..30
2.6.2. Bağımsız Denetimin Amaçları……..31
2.6.2.1. Şeffaflık……..32
2.6.2.2. Kamuyu Aydınlatma……..33
2.6.3. Bağımsız Denetimin İşlevleri……..34
2.6.3.1. Bilgilendirme İşlevi……..34
2.6.3.2. Koruyuculuk İşlevi……36
2.6.3.3. Caydırıcılık İşlevi……..36
2.6.4. Bağımsız Denetimin Yararları……..37
2.6.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar…….37
2.6.4.2. Denetlenen İşletme İle İlişkisi Bulunan Üçüncü Kişilere Sağladığı Yararlar……..37
2.6.4.3. Devlet Açısından Yararları ……..38
2.6.4.4. Sosyal Açıdan Yararları……39
2.6.4.5. Sermaye Piyasasının Gelişimi Açısından Sağladığı Yararlar…….39
2.6.5. Bağımsız Denetim Standartları……40
2.6.5.1. Denetim Standartlarının Gelişimi……40
2.6.5.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları……43
2.6.5.2.1. Genel Standartlar……..44
2.6.5.2.2. Çalışma Sahası Standartları……..45
2.6.5.2.3. Raporlama Standartları……..46
2.6.6. Bağımsız Denetimin Uluslararası Alanda ve Türkiye'de Gelişimi……48

2.6.6.1. İngiltere'de Bağımsız Denetim……48
2.6.6.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Bağımsız Denetim ……..…….50
2.6.6.3. Almanya'da Bağımsız Denetim… ……53
2.6.6.4. Türkiye'de Bağımsız Denetim……...54
2.6.6.4.1.Sermaye Piyasası Mevzuatı Çerçevesinde Bağımsız Denetim ……54
2.6.6.4.2. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Bağımsız Denetim…....56
2.6.6.4.3. Bankalar Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim…….57
2.6.6.4.4. Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim 59
2.7. Denetim Vergi Kaybı İlişkisi……..……..61

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYBI VE ÖNLENMESİ

3.1. Vergi Kaybı Kavramı ve Kapsamı……...……67
3.2. Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma ve Vergi Uyumu Kavramları……..……70
3.2.1. Vergiden Kaçınma…….…….……70
3.2.2. Vergi Kaçakçılığı……72
3.2.2.1. Vergi Kaçakçılığının Şekilleri……..……..73
3.2.2.2. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri……...……..74
3.2.2.2.1. Psikolojik Yaklaşım……...……74
3.2.2.2.2. Ekonomik Yaklaşım: Rasyonel Tercih Teorisi (Allingham&Sandmo Modeli)……..77
3.2.2.3. Vergi Kaçakçılığının Ekonomik ve Sosyal Sonuçları…….……..80
3.2.3. Vergi Uyumu ve Uyumsuzluğu…….……81
3.3. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Önlenmesi…….82
3.3.1. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri……..82
3.3.1.1. Mali Nedenler……82
3.3.1.1.1. Vergi Oranları……82
3.3.1.1.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergilendirme Ortamının Belirsizliği……..….84
3.3.1.1.3. Vergi İdaresi ve Denetimden Kaynaklanan Nedenler…...85
3.3.1.1.4. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği……88

3.3.1.2. Siyasi Nedenler……..……..…….89
3.3.1.3. Ekonomik Nedenler…….…….…….90
3.3.1.4. Sosyal Nedenler…….……92
3.3.2. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemeye Yönelik Genel Bir Değerlendirme……...……94

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM BİRİMİ OLARAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

4.1. Türkiye'de YMM'lik Mesleğinin Yasal Gelişim Süreci…….……97
4.2. YMM'lik Mesleğinin Tanımı…….…….99
4.2.1.YMM Olabilmenin Şartları……..……..……..……..99
4.3. YMM'lik Mesleğinin Konusu ve Görevleri…….……..100
4.3.1. Denetim…...…….……103
4.3.2. Danışmanlık…….……104
4.3.3. Tasdik İşlemi……105
4.3.3.1. Tasdik Kapsamındaki İşlemler ve Konular…….……106
4.3.3.2. Tasdik İşleminin Aşamaları…….107
4.4. YMM'lerin Yetkileri ve Tasdik İşlemlerinde Gözetilen İlkeler……..……...109
4.4.1. YMM'lerin Yetkileri…….……..……109
4.4.2. Tasdik İşlemlerinde Gözetilen İlkeler……..……..…….111
4.4.2.1. Denetimin Yeri…….……..……...111
4.4.2.2. Araştırma ve İncelemenin Planlanması…….……111
4.4.2.3. Kanıt Toplama ……..112
4.4.2.4. Denetim Teknikleri…….113
4.4.2.5. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması……114
4.4.2.6. Çalışma Kâğıtları ……...114
4.4.2.7. Tasdik Sonuçları……115
4.4.2.8. Tasdik Raporları……115
4.5. Sorumluluk Kavramı ve YMM'lerin Sorumluluğu……116
4.5.1.Sorumluluk Kavramı……..……...116
4.5.2.YMM'lerin Sorumlulukları……...119
4.5.2.1. YMM'lerin Yasal Mevzuattan Kaynaklanan Sorumlulukları …….119

4.5.2.1.1. YMM'lerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu…..….120
4.5.2.1.2. YMM'lerin Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılmasından Doğan Sorumluluğu.122
4.5.2.1.3. YMM'lerin Karşıt İnceleme Sorumluluğu ……...123
4.5.2.1.4. YMM'lerin Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirakten Dolayı Sorumluluğu…….……...……...124
4.5.2.2. YMM'lerin Tasdik İşlemi İle İlgili Sorumlulukları.……125
4.5.2.2.1.Tasdik İşleminden Doğan Sorumluluğu…….…..125
4.5.2.2.2. Tasdikin Doğru Olmamasından Doğan Sorumluluk……...127
4.5.3. YMM'lerin Sorumluluğuna İlişkin Sorunlar……..……..128
4.5.3.1. Yasal Düzenlemeler Açısından Kaynaklanan Sorunlar…….……129
4.5.3.2. Karşıt İnceleme Sorumluluğundan Kaynaklanan Sorunlar……130
4.5.3.3. Sorumluluğun Başlangıcı Açısından Kaynaklanan Sorunlar…….132
4.5.3.4. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Açısından Kaynaklanan Sorunlar…….……134

BEŞİNCİ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BAĞIMSIZ DENETİM İÇERİSİNDEKİ YERİ VE VERGİ KAYBINI ÖNLEMEDE ETKİSİ

5.1. YMM'lik Mesleğinin Bağımsız Denetim İçerisindeki Yeri……...137
5.1.1. YMM'lik Mesleğinin Yasal Mevzuatı İle Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Karşılaştırılması…….……..……...137
5.1.1.1.Genel Standartlar Açısından……..…….……..137
5.1.1.2. Çalışma Sahası Standartları Açısından……..……..144
5.1.1.3.Raporlama Standartları Açısından…….……...147
5.2. Türkiye'de Vergi Denetimi ve YMM'lerin Vergi Denetimindeki Yeri…… 151
5.2.1.Türkiye'de Vergi Denetimi…….……..152
5.2.2.YMM'lik Mesleğinin Vergi Denetimi İçindeki Yeri……....156
5.3.YMM'lik Mesleğinin Vergi Kaybının Önlenmesinde Etkisi….....162
5.3.1.Denetim Fonksiyonunun Etkisi…….……162

5.3.2.Danışmanlık Fonksiyonunun Etkisi……..……..164
5.3.3. Tasdik Fonksiyonunun Etkisi……..……..167

ALTINCI BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ KAYBINI ÖNLEMEDE ETKİSİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA

6.1. Araştırmanın Önemi……..…….174
6.2. Araştırmanın Amacı……...……175
6.3. Araştırmanın Metodu…….175
6.3.1. Araştırmanın Hipotezleri……..177
6.3.2. Anket Çalışması……180
6.3.2.1. Anketin Oluşturulması…….…..……..181
6.3.2.2. Anket Sorularının Nitelikleri…….…..……182
6.3.2.3. Ana Kütle……..……...182
6.3.2.4. Örnekleme……..…….183
6.3.2.5. Anketin Uygulanması……..……184
6.3.2.6. Anket Uygulamasında Karşılaşılan Problemler…….…….185
6.4.Verilerin Analizi……..……185
6.5. Araştırma Bulguları……187
6.5.1.YMM'lere Ait Tanımlayıcı Özellikler……..187
6.5.2.Firmalara Ait Tanımlayıcı Özellikler……..……...192
6.6. Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi …….……...196
6.7.Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi……...215
6.8. Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi…….……..228

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

7.1. Araştırmanın Özeti…….243
7.2. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi ve Sonuç…….245

7.3. Öneriler ……..……255
7.4.Çalışmanın Sınırları ve Yeni Araştırmalar İçin Öneriler…….260

KAYNAKÇA……..…..……261
EKLER……279
ÖZGEÇMİŞ…….……287

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA : Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Derneği (ABD)

APB : Muhasebe İlkeleri Kurulu

ASB : Denetim Standartları Komitesi

BDD : Bağımsız Denetim Derneği (Türkiye)

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (Türkiye)

CA : Ruhsatlı Muhasebeci (ABD)

CPA : Sertifikalı Kamu Denetçisi (ABD)

FASB : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

HUD : Hesap Uzmanları Derneği

ICAEW : İngiltere Galler Muhasebe Uzmanları Derneği

ICAS : İskoçya Belgeli Muhasebe Uzmanları Derneği

IFAC : Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu

INTOSAI : Uluslar arası Yüksek Denetim Organları Örgütü

İMKB : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

SACPA : Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Derneği (ABD)

SEC : Sermaye Piyasası Kurulu (ABD)

SM : Serbest Muhasebeci

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu (Türkiye)

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standardı

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi

TÜDESK : Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeciler, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği

TTK : Türk Ticaret Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. İç Denetim ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması……..……24
Tablo 2.2. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçinin Karşılaştırılması……28
Tablo 5.1. YMM ve Bağımsız Denetçi Mesleklerinin Karşılaştırılması……..142
Tablo 5.2. YMM Mevzuatının Bağımsız Denetimi Düzenleyen GKGDS İle Uyumu 150
Tablo 5.3. Vergi Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları (2005-2008)……..……153
Tablo 5.4. Maliye Bakanlığı ve GİB'e Bağlı Olarak Görev Yapan Denetim Elemanları Sayısı (2005-2008)…….……153
Tablo 5.5. Vergi Denetim Kadroları……...……..154
Tablo 5.6 Vergi İnceleme Sonuçları (2005-2008)…….…...155
Tablo 5.7. Vergi İnceleme Elemanlarınca Gerçekleşen İhracatta KDV İadesi İnceleme Sonuçları (1996-2000)……..……..….159
Tablo 5.8. İstanbul'da YMM Raporlarına İstinaden Yapılan KDV İadesi Tutarları (1998-2000)…….159
Tablo 5.9. İncelemeye Konu Olan YMM KDV İade Raporları (1998-2000)……..160
Tablo 5.10. YMM'ler Tarafından Düzenlenen Tam Tasdik Sözleşmesi Sayıları (1996-2008)…….……..169
Tablo 5.11. Denetim Birimlerince Yapılan Vergi İnceleme Sayıları (1996-2008)…..169
Tablo 6.1. Ankete Katılan Firmaların Sıralaması…….194
Tablo 6.2. Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede YMM ve Firmaların Görüşleri……..……197
Tablo 6.3. Denetim Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri……...……198
Tablo 6.4. Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede YMM ve Firmaların Görüşleri……..……215
Tablo 6.5. Danışmanlık Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri……217
Tablo 6.6. Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede YMM ve Firmaların Görüşleri…….……229
Tablo 6.7. Tasdik Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri…….……231
Tablo 7.1. Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H_{01})…….……246
Tablo 7.2. Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H_{02})…….249
Tablo 7.3. Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H_{03})……...251
Tablo 7.4. Konuyla İlgili Çalışmalar……254

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Tez Planı……..…….11
Şekil 6.1. YMM'lerin Demografik Özellikleri…….……187
Şekil 6.2. YMM'lerin Bağlı Bulundukları Meslek Odası Dağılımı……..189
Şekil 6.3. YMM'lerin Mesleğe Giriş Şekli……..…….190
Şekil 6.4. YMM'lerce Sunulan Hizmet Türü…….……..191
Şekil 6.5. Mesleğin İcra Edilme Şekli……..……192
Şekil 6.6. Firma Türü…….……..…….193
Şekil 6.7. İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör…….……..193
Şekil 6.8. YMM'den Alınan Hizmet Süresi…….……194
Şekil 6.9. YMM'lerden Alınan Hizmet Türü……195
Şekil 6.10. Firmaların Aynı YMM ile Çalışma Oranları…...……...……196
Şekil 6.11. YMM'lerin Denetim Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri…..….212
Şekil 6.12. Firmaların Denetim fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri……..…213
Şekil 6.13. YMM'lerin Danışmanlık Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri….226
Şekil 6.14. Firmaların Danışmanlık Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri…...227
Şekil 6.15. YMM'lerin Tasdik Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri…….….240
Şekil 6.16. Firmaların Tasdik Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri……..…..241

EKLER LİSTESİ

EK 1. YMM'lere Yönelik Anket Formu……....…….……279
EK 2. Firmalra Yönelik Anket Formu…….…..……...….……...283

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Toplum ihtiyaçların giderilmesi amacıyla en büyük siyasi organizasyon olan devlet, ortak ihtiyaçları yerine getirebilmek için finansal kaynaklara gereksinim duyar. Bu kaynakların başında ise vergiler gelmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanında vazgeçilmez bir unsur olan vergiler, toplumsal gereksinimlerin karşılanması amacıyla devletin, egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlarından aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanır (Demircan, 2004:533).

Devletin tarihsel süreç içinde sosyal teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak üstlendiği görevlerin artması buna bağlı olarak finansman sorunlarının ortaya çıkması sonucunda vergileme ilişkilerinde vatandaş ile devlet arasındaki etkileşimin derecesi artmış ve "Mali Bağlantı" olarak bilinen ödenen vergi ile sunulan kamu hizmeti arasındaki ilişki ön plana çıkmıştır. Bu nedenle gerek vergisini ödeyen vatandaşlar açısından, gerekse kamu sektörünün kendinden beklenen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmesi açısından, devletin, bireylerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin denetlemesi önem kazanmıştır.

Ancak klasik devlet yapılanmasının kullandığı denetim yöntemlerinin karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler karşısında yetersiz kalması, günümüz devletlerini denetim konusunda yeni arayışlara itmiştir. Bu yeni arayışların temelinde devlet ile mükellef arasındaki vergi ilişkilerinde köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensuplarına büyük görev düşmektedir (Canyaş, 2006:1).

Muhasebe meslek mensupları, işletmelerde diğer görevlerinin yanı sıra, işletmelerin vergi idaresine verdiği beyannamelerde yer alan bilgilerin dayanağını teşkil eden mali tabloları hazırlayarak, muhasebe bilgilerinin kullanıcıları arasında yer alan devletin kullanımına sunarlar. Vergi inceleme elemanları ise mali tabloların denetimi yoluyla işletmenin yıllar itibariyle karlılık, verimlik ve başarı durumunu ortaya koyduğu gibi ödenmesi gereken vergi miktarını da tespit ederler. İnceleme elemanları ile meslek mensupları arasındaki bu ilişki vergi kaybının önlenmesinde muhasebe ve mali

müşavirlik hizmetlerinin önemini ortaya koymaktadır (Şamiloğlu, 2001:37). Nitekim, literatürdeki mevcut çalışmalar muhasebe meslek mensupları ile işletmelerin vergi uyumu arasında bir ilişkinin varlığını işaret etmektedir.

Örneğin Blumenthal ve Slemrod (1992), çalışmalarında yeterli bilgi ve zamanı olmayan ya da tek başına bir vergi riskine katlanmak noktasında isteksiz olan mükelleflerin genellikle profesyonel bir muhasebecinin yardımına ihtiyaç duyduğunu vurgulayarak, muhasebe meslek mensuplarının hata oranını azaltarak vergi uyumunu artırdığını iddia etmişlerdir (Çelikkaya, 2002:4). Hume, Larkins ve Lyer (1999) anket çalışmasında, işletmelerde vergi uygulaması ve vergi etiği konusunda muhasebe meslek mensuplarının yol gösterici özellik taşıdığını ifade ederek, meslek mensuplarının çok büyük bir bölümünün mükellefin vergi beyannamelerini hazırlarken alması gereken etiksel kararlarda etkili olduğunu ve bununda vergi uyumunu arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır (Bayraklı, vd.,2004:250). Buckley ve Lightner (1975) ve Burns ve Hendrickson (1986) ise çalışmalarında vergisel işlemlerin yanı sıra, kaynakların etkin kullanımında ve kaynakların tüketim ve korunması ile ilgili planların uygulanmasında muhasebe meslek mensuplarının işletmelerde bir sorumluluk sistemi olarak hizmet ettiklerini belirtmişlerdir (Marşap, 1995:15).

Aynı şekilde Yereli (2006:3), Kutlu (2007:145), Aymankuy ve Sarıoğlan (2005:23-24) ve çalışmalarında, meslek mensupları tarafından üretilen ve finansal tablolar aracığıyla yayımlanan bilgilerin toplumun tüm kesimleri için büyük önem taşıdığını vurgulayıp, söz konusu bilgilerin hata sonucu veya kasıtlı bir şekilde yanlış sunulmasının, toplum refahını olumsuz etkileyeceğini ifade etmişlerdir. Devletin en önemli gelir kalemi olan verginin daha sağlıklı tahakkuk ve tahsilinde muhasebe ve muhasebe mesleğinin vazgeçilmez bir unsur olduğu tespit edilen anılan çalışmalarda, Maliye Bakanlığı ve muhasebe çalışanlarının bir ülkenin mali yapısını tamamlayan parçalar oldukları ileri sürülmektedir. Benzer şekilde Taştan (2006:175-180), işletmelerin vergisel işlemleri açısından muhasebe kayıtları ve bu kayıtların içeriği ve doğruluğunun büyük önem arz ettiği ve bu nedenle vergi idaresinin vergi kaybının önlenmesi konusunda muhasebe meslek mensuplarından daha fazla yararlanması gerektiğini savunmaktadır. Söz konusu çalışma sonuçları meslek mensuplarının vergi kaybının önlenmesinde rol oynayan önemli faktörlerden birisi olabileceğine işaret etmektedir.

Vergi kaybının önlenmesinde denetimin önemine vurgu yapan çok sayıda çalışma da mevcuttur. Literatürde, vergiye gönüllü uyum ile denetim ve cezalandırma arasındaki ilişkiyi ortaya koyan en önemli araştırmalardan birisi Allingham&Sandmo (1972) modelidir. Allingham&Sandmo modeline göre vergi yükümlüsünün vergi beyanını; vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörler belirlemektedir. Bir başka ifadeyle, model bir ülkedeki vergi kaybının boyutunun vergi denetimleri, vergi oranı ve vergi kaçakçılığına uygulanacak cezaların caydırıcı gücüne göre değiştiğini savunmaktadır. Mükellef, ceza miktarı, denetleme oranı, vergi oranı ve gelir gibi faktörleri dikkate alarak beklenen kişisel faydasını maksimize etmek için vergi kaçırıp kaçırmayacağına, eğer kaçıracaksa miktarına karar vermektedir Dolayısıyla modele göre vergi oranlarının düşük, vergi inceleme oranlarının yüksek ve vergi kaybına uygulanacak cezaların caydırıcı olması, vergi mükelleflerini vergi kaçakçılığından uzaklaştırarak vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelere uyumu artıracaktır (Allingham ve Sandmo, 1972'den Aktaran Bayraklı, vd, 2004:209)

Yüksek denetim oranı ile vergiye uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu ortaya koyan çalışmalardan bir diğeri Dubin, Wilde ve Graetz'in (1990:395-409) yılında Amerikan Gelir İdaresinin 1977–1986 dönemine ait gelir vergisi verilerini kullanarak denetim oranının vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisini tahmin etmeye yönelik çalışmasıdır. Bu çalışmanın sonucu 10 yıllık sürede denetim oranındaki düşüşün gelir vergisi toplanmasında belirgin bir düşüşe yol açtığını göstermiştir.

Benzer bir ampirik çalışmada Alm, Jackson ve Mckee (1992:107-114) denetim oranı ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ve denetim oranındaki % 10'luk artışın, uyumu da %2 oranında arttırdığını tespit etmişlerdir. Bu çalışmalardan hareketle, vergi mükelleflerinin beyannamelerini doldurma kararından önce yüksek denetim olasılığı bilgisine sahip olması durumunda, mükelleflerin vergiye uyumu konusunda daha hassas davrandıklarını iddia etmek mümkündür.

Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki önemli rolüne rağmen geniş mükellef kitlelerinin sınırlı elemanlarla denetlenmesinin güçlüğü, gerek uluslararası arenada, gerekse Türkiye'de denetim konusunda alternatif arayışları zorunlu kılmıştır. Bu arayışlar içerisinde 1989 yılında, vergi idaresine yardımcı olmak, değişen ve gelişen sosyo ekonomik koşulları yakalamak ve sağlam bir kamu maliyesi oluşturma amacıyla,

Türkiye' de 3568 sayılı Kanun ile Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleği düzenlenmiştir. Aslında Türkiye'de 1989 yılında uygulamaya giren bu kurum çok önceleri değişik ülkelerde uygulama alanı bulmuştur. Nitekim Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Avrupa ülkelerinin büyük bölümünde vergi sistemlerinin başarısında önemli unsurlardan biri olan müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini; İngiltere 1870, Fransa'da 1881, Amerika Birleşik Devletleri 1886'da, Almanya 1899 yılında kanunla düzenlemiştir (Ertürk, 2007:40).

İşletmelerde faaliyet sonuçlarının tespiti, yatırım ve kâr dağıtım politikalarının belirlenmesi, finansal kararların alınması ve kişi/kurumların bilgi ihtiyacının karşılanması gibi hizmetlerinin yanı sıra vergi idaresinin denetim görevine katkı sağlamak amacıyla oluşturulan YMM'lik mesleğinin etkinliği zaman zaman tartışmalı hale gelmiştir. Perviz; (2001:2) ve Özel (2002a) YMM'lerin işletmelerde gerek muhasebe hilelerini, gerekse de sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması ve düzenlenmesi fiillerini önlediğini iddia ederek, YMM'lerin vergi kaybının önlenmesi konusunda önemli rol oynadığını belirtmişlerdir. Diğer taraftan Kırbaş (1995:115) ve Özel (2002a), yayınladıkları çalışmalarında yetkilerinin kısıtlı olması ve mesleki sorumluluklarının ağırlığından dolayı YMM'lik mesleğinin vergi denetimi içerisinde her zaman beklenen faydaları sağlamadığını iddia etmektedirler. Anılan karşıt görüşlerin geçerli olanının belirlenmesi ancak bu alanda yapılacak detaylı bir çalışma ile mümkündür.

Ana teması YMM'lik mesleğinin, vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığının belirlenmesi olan tez çalışmasının bu bölümünde öncelikle araştırma problemleri ortaya konularak, araştırmanın amacı belirlenmiştir. Daha sonra araştırma metodu özetlenerek tez planı açıklanmıştır.

1.1.Problemin Tespiti

Vergi kaybı kavramı son yıllarda dünyada ve Türkiye'de en çok üzerine akademik çalışmanın yapıldığı konulardan biri olmuştur. Detayı dördüncü bölümde sunulduğu üzere vergi kaybı kavramı, bir ülkede doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle hazineye intikal etmemiş ve/veya edememiş olması anlamın a gelmektedir (Karakoç, 2004:90). Burada, aslında Hazineye intikal

etmesi gereken paranın hazine dışında kalmasının hangi nedene ve/veya gerekçeye dayandığı değil, paranın Hazine dışında kalması önemlidir. Bu anlamda vergi kaybı, vergi kaçakçılığını da içermektedir (Karakoç, 2004:90). Vergi kaybına neden olan faaliyetlerin kapsamının çok geniş olması nedeniyle, kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kaybı çalışmanın ana temasını oluşturmaktadır.

Vergi kaybının devlet açısından en önemli sonucu vergi gelirlerinde azalmaya neden olmasıdır. Devletin vergi gelirlerindeki azalma ise kamu harcamalarının finansmanı açısından sorunlara neden olacaktır. Çünkü kamu harcamalarının finansmanında vergi ve benzeri gelirler en önemli finansman kaynakları olarak gösterilmektedir. Bu nedenle kamu harcamalarının, gelirleri aştığı dönemlerde kamu kesimi açıkları ortaya çıkacaktır. Kamu kesimi açığının finansmanında kullanılan ve literatürdeki çoğu çalışmada yer alan alternatif finansman yöntemlerinden en önemlileri iç ve dış borçlanma ile parasal genişlemedir (Gill ve Pinto, 2005'den Aktaran: Demir ve Sever, 2008:171).

Sözü edilen finansman yöntemlerle birlikte kamu kesimi açığının finansmanında önemli bir diğer alternatif vergi gelirleri sabit tutulurken kamu harcamalarını kısmak, ya da kamu harcama düzeyi sabitken vergi gelirlerini artırmaktır. Ancak bu seçenekler gerek ekonomik yapı üzerinde meydana getireceği olumsuz etkiler, gerekse siyasal bakımdan ortaya çıkaracağı yüksek maliyetler nedeniyle siyasal iktidarlar ve ekonomi yönetimleri bakımından çok da uygulanabilir seçenekler değildir (Demir ve Sever, 2008:171).

Kamu açıklarının çözümünde vergileme alternatifi kullanılmaz ise vergi dışı finansman kaynaklarına başvurulur. Vergi dışı finansman yöntemlerinden birisi ise iç ve dış borçlanmadır. Kamu kesimi açığı; sürekli borçlanma yoluyla finansmanı bazı makro ekonomik sorunları beraberinde getirebilir. Özellikle üretken alanlarda kullanılmayan, yüksek faizli ve cari harcamaları karşılamak amacıyla yapılmış iç ve dış borçlanmalar enflasyon ve gelir dağılımı üzerinde etkili olmaktadır. Bu nedenle yüksek borç düzeyi fiyat istikrarını bozmakta, ekonomik büyümeyi engellemekte ve uzun dönemli

makroekonomik politikaların uygulanmasını zorlaştırdığı söylenebilir (Çoban, vd., 2008:249)

Kamu kesimi açığı, vergileme ve borçlanma dışında parasal genişlemeyle de finanse edilebilir. Ancak kamu kesimi açığını sürekli parasal genişleme ile finanse eden devletlerin uzun vadede enflasyonist ortama girmeleri kaçınılmaz olacaktır. (Sargent ve Wallece, 1981:3).

Vergi kaybının, diğer bir olumsuz sonucu ise ekonomik etkinlikten önemli ölçüde sapmalara neden olarak, vergilemede adalet ilkesini zedelemesidir. Bu durum ise makro ekonomik ve sosyal dengeler üzerinde baskı oluşturmaktadır (Laborda, Rodrigo, 2003: ve Goode,1980'den Aktaran Demir, 2009:2). Vergi kaçakçıları, vergi kaçırarak refahlarını arttırırken diğer bireyleri ağır vergi yükü altında bırakırlar. Vergi kaçakçılığının yaygın olması halinde vergi oranlarının yükseltilmesi doğaldır. Oranların yükseltilmesi vergi ödeyenlerin yüklerini daha da ağırlaştıracaktır (Şimşek, 2007:35). Bu durumda toplumda bedavacılık anlayışı gelişecektir. Buchanan (1968) tarafından ortaya atılan bedava yararlanma motivasyonu, bireylerin kamu hizmetlerinin finansmanına katılmadan bunları tüketme durumu olarak açıklanmaktadır. Yazara göre, bireylerin kamusal malın maliyetine vergi ödeyerek katılmaları gerektiğini ancak bireylerin vergi ödemeden de kamusal mallardan yararlanabildiklerini belirterek, toplumda bedavacılık anlayışının yoğun olmasının vergi ödeme motivasyonunu olumsuz bir şekilde etkileyeceğini ifade etmiştir (www.canaktan.org.../05.07.2010).

Vergi kaybının olumsuz birçok sonucu olmasına rağmen sözü edilen temel problemler bile vergi kaybı ile mücadele için yeterince haklı nedenlerdir. Devlet hem vergi alacağını korumak, artırmak ve sektörler arası rekabet şartlarını geliştirmek hem de gelir eşitsizliğini ve refah farkını azaltmak için vergi kaybı ile mücadele etmek zorundadır.

Literatürde Türkiye'de vergi kaybının ulaştığı boyut üzerine yapılan çoğu çalışma sorunun ciddiliğine vurgu yapmıştır. Örneğin Erkuş ve Karagöz (2009:139) çalışmasında Tanzi'nin para talebi yaklaşımını kullanarak, 1970-2005 dönemi için Türkiye'de vergi kaybının miktarını tahmin etmeye çalışmışlardır. Erkuş ve Karagöz,

bu dönemde kayıt dışı ekonominin tahmin edilen büyüklüğüne göre, vergi kaybının GSYH'ye oranını %1,22 ile %35,37 arasında değiştiğini hesaplamışlardır. Aynı şekilde Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), Türkiye İstatistik Kurumunun (TUİK) yayınladığı sektörler arasında mal ve hizmet akımını gösteren girdi-çıktı (Input-Output) tablolarını kullanarak 1998-2004 arası dönem için Türkiye'de kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü hesaplamıştır. HUK tarafından yapılan ölçümlerde, Türkiye'de 1998–2004 yılları arasında kayıt dışı ekonominin GSMH'ya oranının %26–37 arasında değiştiği hesaplanmıştır. 1998 yılı kayıt dışılık oranı %37 olarak en yüksek seviyede, 2000 yılında ise %26 olarak en düşük seviyede hesaplanmıştır (GİB, 2009:6-7).

Benzer şekilde Friedrich Schneider (2002), gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünü belirlemiştir (GİB, 2009:4). 2000 yılındaki kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41, geçiş ekonomilerinde %38 ve OECD ülkelerinde %18 olarak belirlenmiştir. Türkiye %32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerindedir (GİB, 2009:4) Yine 2005-2008 yılları arasında Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri sonucunda incelenen matrah ile inceleme sonucu ortaya çıkan matrah farklarının oranı yıllar itibariyle karşılaştırıldığında en düşük oran % 48 ile 2007 yılında, en yüksek oran ise % 373 ile 2008 yılında olduğu görülmektedir (http://gib.gov.tr/...,07.04.2008). Dönemin ortalaması ise %154,6'dır. Vergi inceleme elemanları tarafından ortaya çıkartılan matrah farkları Türkiye'de vergi kaybının ulaştığı boyutları göstermesi bakımından son derece önemlidir.

Türkiye'de vergi kaybının ulaştığı boyut ve bu konuda yapılan denetimlerin yetersiz kalması nedeniyle vergi idaresine yardımcı bir birim olarak oluşturulan YMM'ler, tasdik denetimi ve diğer görevleri ile (danışmanlık gibi) vergi denetimi içerisinde önemli bir yere sahiptir. YMM'lik kurumunun vergi denetimi içerisindeki önemi Maliye Bakanlığının tasdik işlemi ile vergi inceleme yetkisini belirli koşullar ve sınırlamalar altında YMM'lere devretmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin böyle bir yetki devriyle YMM'lik kurumundan en önemli beklentisi, YMM'lerin işletmelerin hesap, bilanço, defter ve belgelerini, vergi mevzuatı ve tek düzen hesap planı çevresinde inceleyerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmesidir (Köker, 2009:2). Başka bir ifadeyle, YMM'lerin tasdik işlemleriyle vergi idaresi, kayıt

dışılığa bağlı olarak oluşan vergi kaybını en aza indirilmek suretiyle vergi denetiminin etkinliğinin ve verimliliğinin arttırmasını beklemektedir (Saban, 1993:66).

Ancak mükellefleri doğru beyanda bulunmalarını zorlayarak vergi kaybını en aza indirmesi beklenen YMM'lerin, bu konudaki etkisini belirlemeye yönelik uygulamalı araştırma sayısı oldukça sınırlıdır. YMM'lik kurumu ile ilgili literatürde yapılan çalışmaların daha çok tasdik işleminden doğan sorumluluğu üzerine yoğunlaştığı gözlemlenmiştir. Özellikle 3568 sayılı Kanunla YMM'lere verilen denetim, danışmanlık ve tasdik görevleri ile vergi kaybını birleştiren bir araştırma tespit edilememiştir.

Bu nedenle vergi kaybının önlenmesi konusunda denetim alanında yaşanan tartışmalar temel alınarak, bu çalışmada cevabı aranacak temel araştırma sorusu: "Vergi Kaybının önlenmesinde YMM'lerin etkisi var mıdır ?" şeklinde formüle edilmiştir.

1.2.Çalışmanın Amacı

Günümüzde tüm ülkelerde vergi denetiminin etkin ve verimli olduğunu kanıtlayan en önemli göstergeler, tüm gelir elde edenlerin takip edilip edilmediği, denetim sayısının fazlalığı, toplanan vergilerin tahakkuk eden vergilere oranı ve toplanan vergilerin toplanma maliyetlerinin düşüklüğüdür (Tezcan, 2004:883). Ülkelerin bu göstergelerindeki başarısı ve etkinliği vergi sistemi içerisindeki vergi kaybını minimize eder. Gerek gelişmiş, gerekse gelişmekte olan ülkelerde önemli bir sorun olan vergi kaybının sosyal, ekonomik ve hukuki alanda yol açtığı sorunların tam olarak çözülmese de asgari sınırlara çekilmesi gerekir. Vergi kaybının neden olduğu bu olumsuz sonuçlarla mücadele anlamında alınması gereken önlemler çok çeşitli olmasına rağmen denetimin önemi büyüktür. Zira, mükellef, vergi denetiminin etkin, hata ve hilelerin belirlenme şansının yüksek olduğunu bildiği ölçüde, vergiye karşı yasal sorumluluklarını yerine getirmeye çalışacaktır. Bir toplumda en iyi vergi yasaları yürürlükte olsa ve en iyi idari işleyiş sağlansa da, etkin denetimin olmayışı zaman içinde sistemin bozulmasına neden olabilmektedir. Ayrıca denetimin eğitim, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine uyum sağlama gibi değişik amaçları bulunmaktadır. Ancak temel amacı, kişileri yasalara uygun çalışmaya ve hareket etmeye yöneltmektir (Katkat, 2007:263).

Çalışmanın problem tespiti kısmında vurgulandığı gibi Türkiye'de vergi kaybının ulaştığı boyut ciddi bir sorundur. Literatürdeki birçok çalışma, Türkiye'de vergi kaybının bu boyutta olmasının nedenlerinden biri olarak denetim oranının düşüklüğünü göstermektedir. Örneğin Ertürk (2007:109) Ağustos 2005 itibari ile Türkiye genelinde; 596.398 kurumlar vergisi mükellefi, 1,698.325 gelir vergisi mükellefi ve 2.165.942 katma değer vergisi mükellefi bulunmaktadır. Aynı dönemde gelir idaresinde görev alan kişi sayısı 42.645'dir. 2005 yılında, bunların sadece 3.385'i denetim görevini üstlenmiş olup, gelir idaresinde çalışan tüm personelin sadece %7,97'si yapılan denetimlerde aktif rol almıştır. Bu durum ise, vergi kaybını önlemede etkili araçlardan biri olan vergi denetiminin, kadro sayısı itibariyle oldukça yetersiz olduğunu göstermektedir. Aynı çalışmada Ertürk (2007:113), birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin bu vergiden dolayı verdikleri beyannamelerin de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dahil edilmesinden ötürü, vergi inceleme oranının kayıtlı mükelleflerin % 2'nin de altında olduğunu belirtmiştir.

Literatürde son yılları kapsayan çalışma bulunmamakla beraber Acar ve Merter (2003:16-18), Türkiye'de 1990 sonrası vergi denetiminin etkinliğini analiz eden çalışmalarında 1991-2002 yılları arasında ortalama her 100 mükelleften sadece 2.94'ünün denetlendiğini tespit etmişlerdir. Yazarlar söz konusu dönemde en düşük denetim oranının %2,03 ile 1999 yılında, en yüksek denetim oranın ise %4,89 ile 2002 yılında gerçekleştiğini belirtmiştir. Ayrıca 1991-2002 yılları arasında, bir denetim elemanına isabet eden ortalama mükellef sayısını 851.2 kişi olduğunu tespit eden yazarlar Türkiye'deki denetim kadro sayısının yetersizliğini ortaya koymuşlardır.

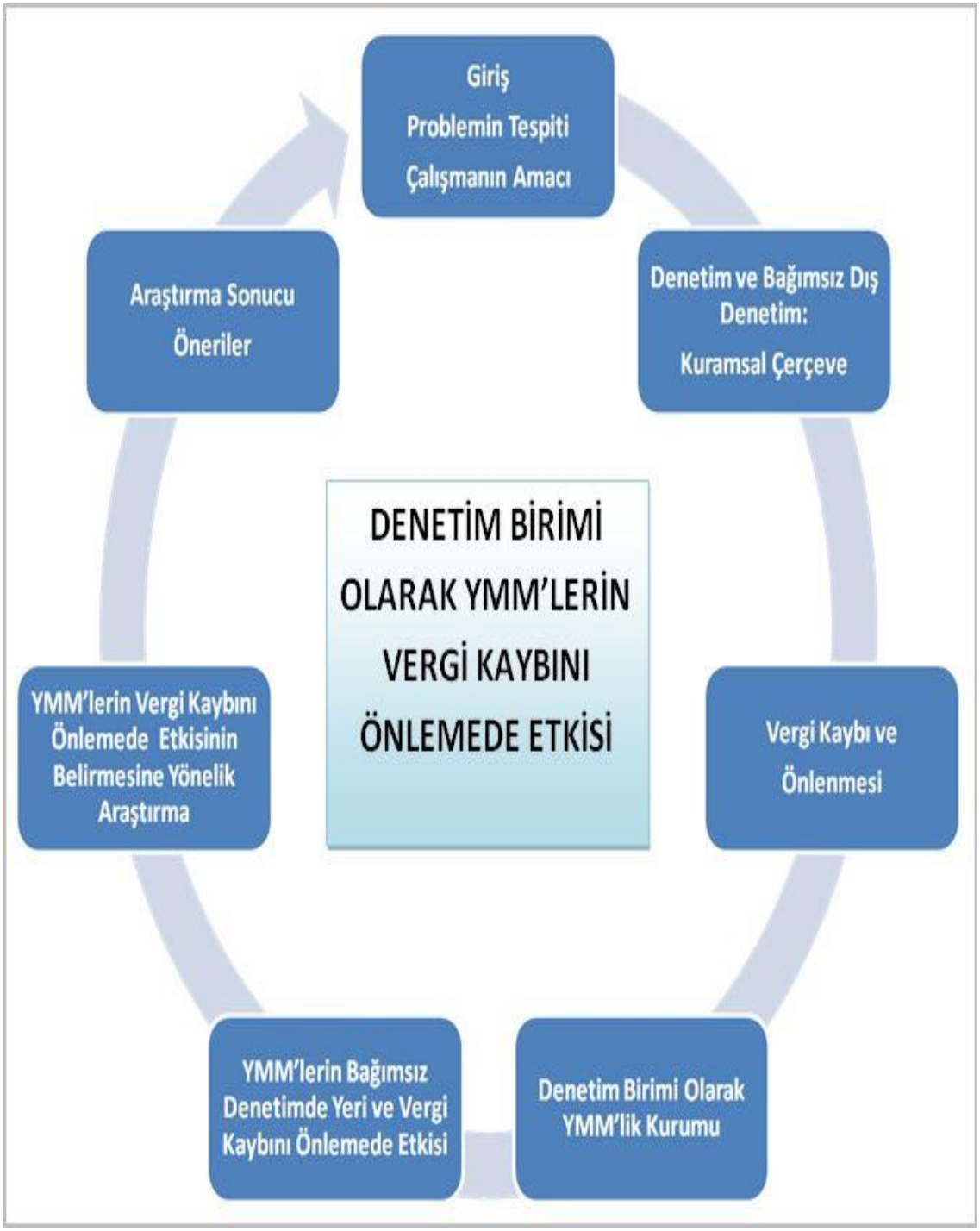
Türkiye'de Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimlerince yapılan vergi denetimlerin sayı ve oransal olarak yetersiz kalması sonucu ortaya çıkan denetim eksikliğine alternatif çözüm olarak görülen YMM'lik kurumunun, vergi kaybını önlemede etkisi olup olmadığının belirlenmesi bu çalışmanın ana amacıdır. Bu doğrultuda çalışmada amaçlanan, kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışına alınan ekonomik faaliyetlerin yol açtığı vergi kayıpları ile mücadelede YMM'lik kurumu uygulamasını ve sonuçlarını ortaya koymak olacaktır.

1.3.Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışmanın ana amacı önceki bölümde belirlenmiş olup, literatür taraması sonucu, ana amaca bağlı alt amaçlar ile bu doğrultuda geliştirilen alt hipotezler ve araştırma için verilerin toplanması ve hipotezlerin testinde kullanılan metot çalışmanın altıncı bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır. Özetle, çalışmada betimsel model kullanılmıştır. Betimsel modelde ele alınan konunun o anki durumu araştırılır (Bir, 1999,175). Araştırma başında araştırma evreni belirlenmiş olup, evren içerisinden genelleme yapmaya olanak verecek şekilde örneklem seçilmiştir. Bu doğrultuda YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi olabileceği üç temel fonksiyonu, denetim, danışmanlık ve tasdik olarak belirlenmiş ve söz konusu bu fonksiyonların vergi kaybını önlemeye etkili olup olmadığı her bir fonksiyon açısından ayrı ayrı incelenmiştir. Bu incelemede YMM'lerin her bir fonksiyonuyla ilgili vergi kaybını önleyici muhtemel durumlar literatür taraması sonucu tespit edilerek yargı haline dönüştürülmüştür. Yargı haline dönüştürülen muhtemel durumlarla ilgili, denetim işlevini yürüten YMM ile bu kurumdan hizmet alan firmaların görüşleri anket aracılığıyla alınarak analiz edilmiştir.

1.4.Tez Planı

Toplam yedi bölümden oluşan bu çalışmada, giriş bölümünü takip eden dört bölüm konunun teorik alt yapısını oluşturmaktadır. Altıncı bölüm konuyla ilgili saha araştırmasına dayalı anket çalışmasını içermektedir. Yedinci ve son bölümde ise araştırma bulgularıyla ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Tez çalışmasının planı Şekil-1.1'de sunulmuştur.



Şekil 1.1. Tez Planı

Birinci Bölüm; problemin tespiti, çalışmanın amacı, araştırma metodolojisi ve çalışma bölümlerinin tanıtıldığı giriş bölümüdür.

İkinci Bölümde; denetim ve bağımsız denetim hakkında teorik açıklamalara yer verilmiştir. Burada ilk olarak denetimin tanımı, denetim ve denetçi türleri, bağımsız dış denetim kavramı teorik olarak ortaya konulduktan sonra, genel kabul görmüş denetim

standartları, Türkiye'de denetim faaliyetlerinin hukuksal alt yapısı ve son olarak da denetim ve vergi uyumu arasındaki ilişki literatürde yer alan çalışmalar ve bu çalışmaların sonuçları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Üçüncü Bölümde; vergi kaybı ve önlenmesi konusu detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Bölümde ilk olarak, vergi kaybı kavramının bu çalışma kapsamında sınırları belirtilmiş, vergi kaybı kavramı ile yakın ilişkili olan vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergiye uyum kavramları detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Daha sonra vergi kaybının ekonomik, sosyal, siyasi ve psikolojik nedenleri literatürdeki tartışmalar çerçevesinde incelenerek, vergi kaybının Türkiye'de ulaştığı boyut ve önlemeye yönelik öneriler tartışılmıştır.

Dördüncü Bölüm; YMM'lik mesleğinin hukuksal niteliğinin incelendiği bölümdür. Bölümde ilk olarak mesleğin tanımı, konusu, amacı, görev ve yetkileri ve denetim yöntemleri yasal mevzuat ve literatürde teorik olarak sunulan bilgiler çerçevesinde detaylı bir şekilde sunulmuştur. Bu konuları takiben, YMM'lerin gerek vergi yasaları gerekse diğer yasal mevzuattan doğan sorumlulukları ayrıntılı bir şeklide açıklanmıştır.

Araştırma bölümünün dayanağını oluşturan beşinci bölüm de ise ilk olarak YMM'lik kurumunun bağımsız denetim mesleği ile karşılaştırılması yapılmıştır. Bu karşılaştırma her iki mesleğin uygulamasına yön veren Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik ve Tasdik Yönetmeliği ölçüt alınarak yapılmıştır. Daha sonra, Türkiye'de vergi denetiminin yapısı incelenmiş olup, YMM'lerin vergi denetimi içerisindeki nasıl bir rol oynadığı açıklanmıştır. Bu konuları takiben, YMM'lere mevzuat çerçevesinde verilen denetim, danışmalık ve tasdik fonksiyonlarının vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğu teorik tartışmalar ve yasal mevzuat çerçevesinde ortaya konulmuştur.

Altıncı bölüm de ise; beşinci bölümde sunulan YMM'lerin her bir fonksiyonuyla ilgili olarak vergi kaybını önleyici muhtemel durumlar yargı haline dönüştürülerek, her bir yargı ile ilgili olarak, YMM ile bu kurumdan hizmet alan firmaların görüşleri anket yoluyla alınmış ve analize tabi tutularak sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır.

Yedinci ve son bölüm ise; çalışmanın özetlendiği ve yapılan araştırmanın genel değerlendirmesinin yer aldığı bölümdür. Çalışmada karşılaşılan kısıtlar ve konuya ilişkin önerilere de bu kısımda yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM: KURAMSAL ÇERÇEVE

Bir denetim birimi olarak YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisinin analizi bu çalışmanın ana temasını oluşturmaktadır. Bu analizin yapılabilmesi için literatürde vergi kaybı ile mücadelede en etkili yöntemlerden biri olarak belirtilen denetim ve bağımsız dış denetim kavramları ile denetimin işlevlerini ve bu işlevleri yerine getiren denetçilerin yapısının detaylı olarak incelenmesi gerekir. Denetim, bağımsız dış denetim ve denetçilere ilişkin kavramsal açıklamaların yer aldığı bu bölümde ilk önce denetimin tarihsel gelişimi, tanımı, özellikleri açıklanmış daha sonra ise denetim ve denetçi türleri ile bağımsız denetime yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

2.1.Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel süreç içerisinde denetim çalışmalarının ilk ortaya çıkışı çok eskilere dayanmakta olup, M.Ö. 3000 yıllarında Eski Mısır'da ekonomik hareketlerin ve faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır (Ulusoy, 2003:8). Muhasebe tarihiyle ilgilenen kimi yazarlarca, Ortadoğu'da kurulan ilk uygarlıkların ekonomik faaliyetler için muhasebe kayıtları tuttuğu ve vergi gelirlerinin belirlenmesi için de bu kayıtların denetiminin yapıldığı ve yapılan bu denetimlerin de ilk denetim olduğu varsayılır (Altıntaş, 2007:13).

Kıta Avrupa'sına bakıldığında ise denetim faaliyetlerinin daha geç uygulandığı görülmektedir. İngiltere'de I. Edward zamanında, İngiliz toprak sahiplerinin, hesaplarını tutan kimselerin kayıtlarının doğruluklarından emin olmak amacıyla, denetçiler görevlendirilmiştir. Bu nedenle denetçi sözlüğü ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır (Yılmaz, 2004:18).

Bu gelişmeyi takiben, 15. yüzyıldan itibaren, İngiltere'de özellikle gelir getiren mülklere ilişkin kayıtlarda hilenin varlığını saptamaya yönelik denetimler yapılmıştır. Daha sonraki denetimler ise kendisine belirli bir fon teslim edilen resmi veya özel kişilere hesap sorma amacıyla yapılmış, yapılan denetimden usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması beklenmiştir (Altıntaş, 2007:13).

Sanayi devrimi ile birlikte gelişen teknoloji, sermaye birikimi, mamul hatlarının oluşturulması ve üretim kapasitesinin genişlemesi gibi olgular sonucu, işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinimi artmıştır (Güredin, 1993:7). Ekonomik yaşamdaki bu köklü değişimler halka açık şirketlerin oluşmasına neden olmuş ve böylece küçük tasarruf sahiplerine verilen önem artmış, onların doğru ve güvenilir bilgilerle beslenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın giderilmesi ise mesleki anlamda yeterliliğini kanıtlamış, denetçiler aracılığıyla mümkün olmuştur (Yılmaz, 2004:19). Dolayısıyla günümüzdeki anlamıyla denetim uygulamalarının ilk defa Sanayi devriminin ardından 1900'lü yılların başlarında gerçekleştiği söylenebilir.

Sanayi devriminden yirminci yüzyılın ilk otuz senesine kadar işletme çevresinde meydana gelen değişikliklerin başında, işletmenin finansal durumu ile ilgilenen çıkar gruplarının ortaya çıkması gelmektedir. Daha önce bireysel olarak hareket eden çıkar grupları bu dönemde bir anlamda kurumsal yapıya dönüşmüştür (Sakin, 2008:9). İşletme dışındaki bu grupların büyümesi ile çıkar gruplarının talebi, belge bazında inceleme yerine, işletmenin finansal tablolarının doğruluğunun uzman bir kişi tarafından onaylatılması şekline dönüşmüştür. Amaçlardaki bu değişim denetim tekniklerinde de değişimlere yol açmış ve örnekleme yoluyla denetime daha fazla önem verilmeye başlanmıştır (Güredin, 1993:7-8).

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletmelerin büyüme eğilimleri göstermeleri ve işlemlerin giderek karmaşıklaşması yönetimlerin faaliyetleri doğrudan kontrol olanağını azaltmıştır. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak amacıyla işletmeler bünyelerinde iç kontrol sistemleri kurmaya başlamışlardır (Bozkurt, 1995:1). Bu nedenle çağdaş denetim, geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesine dönüşmüştür denilebilir (Güredin, 1993:8).

Günümüzde özellikle sermaye piyasalarındaki gelişmelere paralel olarak finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin önemi artmıştır. Çünkü finansal bilgi kullanıcıları kararlarında doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı duyarlar. Bu nedenle finansal tablolardaki bilginin doğruluğu ve güvenilirliğini arttırmada başvurulacak en etkin yollardan birisi muhasebe denetimidir.

2.2. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Özellikleri

Bir ekonomide sermaye piyasalarının güven içerisindeki gelişimi, piyasa katılımcılarının yatırım yaptıkları sermaye piyasası araçları hakkında doğru, yeterli ve karşılaştırılabilir bilgileri zamanında edinebilmeleri ile mümkündür. Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve bunlardaki gelişim hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlayan en önemli araç şüphesiz ki, işletmelerin muhasebe sistemi içinde üretilen finansal tablo ve raporlardır (Küçüksözen, 2006:1).

Küreselleşme ve beraberinde gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri, sermeye piyasalarının gelişimi, işletme ile ilgili çıkar gruplarının artması ve ekonomik yaşamın giderek karmaşıklaşan bir hal alması, güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Karmaşıklaşan bu ekonomik yapı kullanıcılara sunulan bilginin doğru ve güvenilir olma olasılığını da azaltmaktadır (Kepekçi, 1996:1) .

İşletmelerin küreselleşmenin getirmiş olduğu bu yeni durumda hem rekabet avantajı yakalamak, hem de sermaye piyasalarına kolayca girebilmek için, mevcut muhasebe sistemlerini daha etkin hale getirip şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru finansal tablolar hazırlaması gerekir (Selimoğlu, vd, 2008:1). Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin araştırılmasında genel bir yöntem ise muhasebe denetimidir.

Latince bir kelime olan denetim (audit) onaylamanın ve doğrulamanın bir çeşididir. Doğrulama ve onaylamadan kastedilen, bir uzman tarafından başka birinin iddiasının güvenebilirliği hakkında bir sonuç bildirebilmektir (Ulusoy, 2006:10).

Bu anlamda muhasebe denetimi bir ekonomik örgüte ait işlemlerin etkili ve yeterli bir biçimde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması amacıyla bilgi toplama işlemlerinin ve bütün yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsar (Holmes ve Overmyer, 1975:2).

Bu çerçevede denetim " Bir işletmenin gerçekleştirmiş olduğu iktisadi olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları

değerleyen sistematik bir süreçtir." (Güredin, 1993:5) Bu tanımından ortaya çıkan unsurlar şu şekilde özetlenebilir:

- Denetim bir süreçtir. Bu süreç, amaçlı, mantıklı ve karar verme yolunda disipline dayanan bir olgudur. Burada rastgelelik, plansızlık ve amaçsızlık söz konusu değildir. Bu süreç, delillerin sistematik bir şeklide sağlanmasını ve değerlendirilmesini içerir (HUD, 2004:6-7).

- Uygunluk; derecesi açıklanan bilgilerin elde edilmesinde ve raporlanmasında belirlenmiş kriterlere ne ölçüde uyulduğunu ifade eder. Bir başka ifadeyle delillerin sağlanması ve değerlendirilmesindeki amaç, belirlenmiş kriterlere uygunluğun saptanması ve sonuçların ilgililere iletilmesidir. Uygunluk derecesi tutar, miktar ve kalite yönlerinden ölçülebilir (Kepekçi, 1996:2).

- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerleme ibaresi, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçların titizlikle değerlemesi anlamında kullanılmaktadır (Güredin, 1993:3).

- Sonuç bildirme denetimin son aşamasıdır. Denetçi inceleme ile ilgili bulgularını, görüş ve yargısını yazılı bir rapor ile işletmenin finansal durumuyla ilgilenen kişi ve kurumlara açıklamakla yükümlüdür (Erdoğan, 2002:59).

Özetle, denetiminin temel amacı finansal tabloların güvenilirliğini araştırmakla birlikte, uzun vadede işletme yönetiminin finansal tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda bilgi ve tecrübesini artırarak geleceğe ait daha isabetli kararlar almasına yardımcı olmaktır (Holmes ve Overmyer, 1975:3). Denetimin açıklanan finansal bilgiler üzerine etkisi aynı zamanda denetime duyulan ihtiyacında göstergesidir.

2.3.Denetim İhtiyacı

Ekonomik karar birimleri kararlarını belirsizlik durumu altında alırlar. Bu nedenle karar alıcının belirsizlik altında yanlış alternatifi seçmesi ve bunun sonucunda

önemli bir kayba uğrama riski her zaman söz konusudur. Bir firmanın bankadan kredi talebi örneğinde bankanın bu talep karşısında üstleneceği risk iki yönlüdür. Bunlardan bir tanesi ticari risk diğeri ise bilgi riskidir. Ticari risk, firmanın devamlılığı, diğer bir ifadeyle ayakta kalabilme ve verimliliği ile ilgili risktir (Whittington ve Pany, 2006:6-7). Örneğin firma yönetiminin kötü yönetimsel kararlarından dolayı faiz ödemelerini yapamaması veya almış olduğu kredinin anaparasını ödeyememe riskidir. Ticari risk, firmanın finansal pozisyon, içinde bulunduğu sektörün özellikleri ve yönetimin kalite ve bütünlüğü gibi faktörler dikkate alınarak tespit edilir. Bilgi riski ise, ticari riskin belirlenmesinde kullanılan bilginin doğru olmama riskidir. Bilgi riski, finansal hesapların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli derecede sapmalar olma ihtimalini içermektedir (Whittington ve Pany, 2006:6-7). Bilgi riskinin nedenleri; bilginin uzaklığı, bilgiyi sağlayanlar ile bilgiyi kullananlar arasında çıkar çatışması, işletme ile ilgili bilgilerin çok fazla ve karmaşık olması şeklinde özetlenebilir(Arens, Elder,ve Beasley, 2006'dan Aktaran Altıntaş, 2007:11).

Dolayısıyla bu noktada denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü denetim, bir şirketin ticari riski üzerinde sadece sınırlı bir etkiye sahip iken, bilgi riski seviyesini önemli derecede etkileyebilir. Karar alıcı, denetim elemanlarından, firmanın finansal hesaplarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlandığının teminatını alırsa, ticari riski belirlemede daha güvende olacaklardır. Sonuç itibariyle denetimin en önemli katkısı bilginin güvenilirliğini sağlayarak tasarruf sahiplerinin yatırım kararlarında rasyonel karar vermesine yardımcı olmasıdır (Arens,Elder,ve Beasley, 2006:'dan Aktaran Altıntaş, 2007:11).

Finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar üzerinde büyük etkisi olan denetim hizmetinin günümüzdeki yapısı göz önüne alındığında farklı türleri söz konusudur.

2.4.Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini farklı kriter ve bakış açılarına göre sınıflandırılabilir. Literatürde yaygın olarak yapılan sınıflandırmaya paralel olarak bu çalışmada denetim; "amaç", "yapılma nedeni", "kapsam", "denetçinin statüsü" ve "uygulama zamanına" göre sınıflandırılarak gözden geçirilmiştir.

2.4.1.Amaçları Bakımından Denetim Türleri

Amacına göre denetim faaliyetleri, Finansal Tablo Denetim (Mali Tablo Denetimi), Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi) ve Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi) olmak üzere üçe ayrılır.

2.4.1.1. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tablo denetimi, en yaygın olarak kullanılan denetim türüdür. Finansal tablo denetimi, işletmeye ait finansal tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını önceden saptanmış kriterlere uygunluğu araştırarak, bilgi kullanıcıları için, işletmenin finansal durumunu tüm şeffaflığıyla gösterebilmek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Çakmak, 2006:9 ve Güler, 2006:23).

Önceden saptanmış ölçütlerden kasıt, genel kabul görmüş muhasebe ilke, usul ve esasları, düzenlemeler ve vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim türü çoğunlukla bağımsız denetçiler tarafından yürütülür (Kenger, 2001:10).

2.4.1.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, (compliance, regularity, propriety audit), bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin devlet veya yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara veya hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmeye tabi tutulmasıdır (Ulusoy, 2006:16). Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleri olup, uygunluk ölçütleri genellikle ana sözleşme hükümleri, yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, yönergeler, özel/genel amaçlı kararlar, teknik düzenlemeler, yasal düzenlemeler ve işletme politikalarıdır. Bu denetim türünde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere genellikle yöneticilere raporlanır (Güler, 2006:23). Uygunluk denetimi, genellikle iç ve kamu denetçiler tarafından yürütülür.

2.4.1.3.Faaliyet Denetimi

Yirmi birinci yüzyılda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanda meydana gelen gelişmeler pazarların küreselleşmesine, uluslararası rekabetin şekilsel ve boyutsal olarak değişmesine yol açmıştır. Sürekli değişen ve giderek belirsizleşen koşullar altında

pazarda uzun süreli devamlılıklarını sürdürmek isteyen işletmeler artan rekabet baskısı ile karşı karşıyadırlar (Elibol, 2005:155-156). Rekabet üstünlüğü elde ederek başarılı olmak isteyen işletmeler, faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini sorgulamak zorunda kalmış, bu durum ise işletmelerde finansal ve uygunluk denetimin dışında yeni bir denetim türü olan faaliyet denetiminin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Faaliyet denetimi, 1960'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlamış olup, kapsamı muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve finansal olmayan konuları da araştıran, işletme politikası ve stratejileri ışığında yönetimin başarısını, performansını etkenlik ve etkinlik açısından değerlendiren bir denetim türüdür (Güler, 2006:24). Faaliyet denetiminin amacı bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin etkenliği ve etkinliğinin değerlendirilmesidir (Uzay, 2007:2). Faaliyet denetimi, işletme problemlerine yönelik çözüm yollarının önerilmesi ve bu önerilerin hayata geçirilmesini destekleyen öneriler sundukları için diğer denetim türlerinden farklı olarak yönetsel danışmanlık şeklinde nitelendirilebilir (Dalak, 2000:69 ve Güredin, 1993:15). Ancak faaliyet denetiminin kapsamına finansal olmayan konularında girmesi, dolayısıyla işletmelerde etkinliğin ve verimliliğin nesnel olarak saptanamaması, bu denetim türünün yapılması sırasında karşılaşılan en büyük güçlük olarak ortaya çıkmıştır (Güler, 2006:24).

Faaliyet denetimi çalışmaları asıl olarak işletmelerde iç denetçilerin görevidir. İç denetçilerin bulunmadığı işletmelerde bu tür hizmetler mali yöneticilerden veya işletme dışındaki denetim ve danışmanlık firmalarından talep edilmektedir. Bağımsız denetçilerin faaliyet denetimi yapması, genellikle "yönetim danışmanlığı" hizmeti olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetim firması, talep olması halinde ve faaliyet denetimi alanında yeterince uzman kadrosunun bulunması durumunda ihtiyari denetim olarak faaliyet denetimi yapabilir (Uzay, 2007:2)

2.4.2.Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine bağlı olarak denetim zorunlu ve isteğe bağlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Zorunlu denetim, denetime tabi tutulacak işletmenin isteğine bağlı olmaksızın mevzuat gereği yapılması gereken denetimdir (Ulusoy, 2006:14). Bu denetim şekli mevzuattan kaynaklandığı için yapılmadığı takdirde çeşitli yaptırımlara

tabi tutulmuştur. Genel kural olarak, halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetim zorunludur. İsteğe bağlı denetim ise, her hangi bir yasal zorunluluk olmaksızın tamamen denetime tabi tutulan işletmenin talebi ile yapılan denetimdir. Bu denetim işletme içinden kaynaklanan gereksinimlerin bir sonucu olarak değerlendirilebilir (Ulusoy, 2006:14).

2.4.3.Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsam bakımından denetim türleri, iki ana başlıkta ifade edilmektedir. Bunlar; genel ve özel denetimlerdir. Genel denetim, bir işletmenin her türlü kayıt ve işlemlerle ilgili muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmalarıdır (Dalak, 2000:69). Özel denetimler ise, işletmelerin kendi istekleri doğrultusunda özellikle ilgili kişilere bilgi sağlamak amacıyla; belirli bir alanda, belirli bir olayın gerçekleşmesine bağlı olarak, bu olaylarla ilgili işlem veya hesapların denetlenmesi olarak nitelendirilmektedir. Bu denetimde her konu ayrı bir inceleme alanıdır. Kredi öncesi yapılan incelemeler, vergi incelemeleri ve yatırım incelemeleri örnek olarak gösterilebilir (Güler, 2006:21).

2.4.4.Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri

Denetçinin statüsü bakımından denetim faaliyetlerini iç denetim ve dış denetim olarak iki gruba ayırabilir.

2.4.4.1.İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu olan kişilerin yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin, araştırılıp üst yönetime rapor edilme süreci olarak tanımlanabilir (Tuan ve Sağlar, 2004:2). Krogstad (1999) ise işletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesi olarak tanımlamıştır (Memiş, 2007:461). Her iki tanıma göre iç denetim, bir güvence sistemi olarak, muhasebe kayıtlarının doğruluğundan ziyade, organizasyonun amaçlarını dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak ortaya çıkmaktadır (Krogstad,vd. 1999'dan

Aktaran Memiş, 2006:1). Dolayısıyla iç denetimin hedefi, kuruluşun sorumluluklarının etkin olarak yerine getirilmesinde, kuruluş mensuplarına yardımcı olmaktır. Sonuçta iç denetim, kuruluşun elemanlarına gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler, görüşler ve bilgiler sağlayarak kuruluş içerisinde uygun maliyetle etkili kontrolü geliştirmeye çalışır (Özeren, 1999:1).

İşletme üst yönetiminin bir kontrol aracı olarak görülen iç denetimin, kapsamı ve amaçları genellikle yönetimin gereksinimlerine, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir. Bu çerçevede iç denetimin kapsamına giren faaliyetleri (Gönen ve Çelik, 2005:43):

- Örgütün amaçlarına en iyi biçimde ulaşmayı sağlayacak uygun politika ve prosedürlerin geliştirilmesi,
- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesi,
- Finansal ve faaliyetsel bilginin incelenmesi,
- Bir örgütte finansal olmayan kontroller de dahil tüm faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliğinin incelenmesi,
- Mümkün olduğu ölçüde hileleri bulmak, önlemek ve yapılan işlemlerin iç ve dış düzenlemelere, kanunlara uygunluğunu incelenmesi, şeklinde özetlemek mümkündür.

Özetle iç denetim, işletmelere güvence ve danışmanlık hizmeti sağlar. Denetim sonucunda işletme yönetimi, işletmenin amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin mevzuata uygunluğu, işletme varlıklarının korunması, işletme içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve işletmenin ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence elde eder (Çakmak, 2006:23).

2.4.4.2.Dış Denetim

Dış denetim işletmenin kendi bünyesinde yer almayan denetçiler tarafından yapılır ve bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

2.4.4.2.1.Bağımsız Denetim

Ekonomik, sosyal ve teknolojik alanda ortaya çıkan hızlı değişme ve gelişmeler, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesine ve iş hacimlerinin büyümesine neden olmaktadır. Bu olguya paralel olarak işletmelerdeki bilgiler de hem nicelik, hem de nitelik olarak değişerek artmaktadır. İşletme ile ilişkisi olanlar söz konusu bilgilerin kalitesini gösteren doğruluk ve güvenilirlikten emin olmak isterler. Bağımsız denetim bu isteklerin zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Bilen, 2006:1)

Bağımsız denetim, işletmelerin ve özellikle çok sayıda ortağı bulunan şirketlerin hissedarlarına finansal durum hakkında gerekli bilgiler verecek, işletmeye kredi açan kurumlar ve kredi ile mal satan firmaları aydınlatacak, özellikle işletme bünyesinin içinde ve dışındaki ilgililere işletmenin durumu hakkında düşüncelerini bağımsız olarak belirtecek, muhasebe mesleğinde bilgi ve ihtisas sahibi bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerdir (Demirkan, 1998:12).

Bir başka tanıma göre bağımsız denetim, mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, serbest meslek sahibi olarak kendi adına veya bir denetim kurumuna bağlı olarak çalışan denetçi veya denetçiler tarafından yapılan denetim faaliyeti olarak tanımlanabilir (HUD, 2004:12).

Bu çerçevede bağımsız denetimin özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Ulusoy, 2006:31):

- Bağımsız denetimin konusu mali tablolardır.
- Mali tablolardaki kalemlerin hepsi tek tek incelenmez. (önem derecesi belirlenerek hesap kalemleri incelenir)
- Bağımsız denetim, planlanmış ve örgütlenmiş sistematik bir süreçtir.
- Kanıtların objektif olarak toplanması ve değerlendirilmesi gerekir.
- Denetim, genel kabul görmüş standartlar ve ilgili mevzuat hükümlerine göre yapılır.
- Denetim sonuçları rapora bağlanır.
- Denetim, bağımsız denetçiler tarafından yürütülür.

Bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki farklılıkları özetlemek amacıyla Tablo-2.1. hazırlanmıştır.

Tablo 2.1.İç Denetim ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması

NİTELİKLER	İÇ DENETİM	BAĞIMSIZ DENETİM
Odaklanan Hususlar	Finansal, operasyonel, sigorta, danışmanlık, yönetim ve bilgisayar ile ilgili faaliyetlere odaklanır, buralarda hile ve usulsüzlük olup olmadığı araştırılır.	Öncelikle finansal tabloların tasdiki ile ilgilenirler.
Yönetim	Her konuda yönetsel raporlar hazırlanır.	Yönetime öncelikle finansal konularda rapor hazırlanır.
Denetim Kurulu	Denetim Kuruluna işlevsel raporlar sunar. İşletme riskleri, finansal raporlar, iç kontrol sistemi ve yasalara, düzenlemelere ve politikalara uyum düzeyi konularında görüş bildirir.	Finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda denetim kurulunu tasdik eder. Muhasebe konularında ve işletmeye etkileri üzerine görüş bildirir.
Standartlar	IIA'nın iç denetim meslek Uygulamalarına yönelik standartları takip eder.	AICPA'nın Denetim standartları uygulanır.
Yaklaşım	Verilen görevin en iyi şekilde yapılmasını sağlayacak yaklaşımlar geliştirir.	Genellikle önceki denetime dayanan sabit yaklaşım izlenir.
Sınırlamalar	Organizasyondan bağımsızlık yerine organizasyon içinde bağımsızlık ve tarafsızlık esastır.	İşletmeden bağımsızdır.
Sonuç	Problemleri tanımlar, öneri sunar ve sorunların çözülmesine yardımcı olur.	Yasal gereklilikleri yerine getirir ve finansal açıdan doğruluğu sağlamak için zorunlu düzeltmeleri önerir.
Kontrol	Finansal ve operasyonel uygunluk kontrollerini değerlendirir.	İç kontrol sistemini ve bu kaynaktan gelen bilgilerin güvenilirliğini değerlendirir.
Risk	İsletmenin taşıdığı riskleri tanımlar, bunların isletme üzerindeki etkilerini ve gerçekleşme olasılıklarını hesaplar. Söz konusu risk değerlendirmesi sonucunda uygun önerilirde bulunur.	Finansal tablolardaki kilit işlemleri tespit eder ve bunları açığa çıkarır.
Hile Ve Usulsüzlük	Denetim planlarında hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi yer alır.	Hile ve Usulsüzlük için herhangi bir araştırma yapılmaz.
Tavsiyeler	Denetim raporlarında yer alan önerilerin gerçekleşmesi için yönetimle iletişim kurar.	Önerilerin gerçekleşmesi için kontrolörlerle iletişim kurar.
İzleme	Problem çözümlerinin yeterliliği konusunda yönetimi temin etmek için izler.	İzlemeyi öncelikle finansal konularla sınırlı tutar.

Kaynak: David A. Richards, "Internal and External Auditors – Inside and Out", Corporate Board, May 2002, http://www.theiia.org/ecm/iiapro.cfm?doc_id=3648'den Aktaran GÜLER, 2006:36

Tablo-2.1 ‘de yer alan bilgiler doğrultusunda bağımsız denetimi, iç denetimden ayıran temelde en önemli farklılardan birisi denetim faaliyetini yerine getiren denetçinin, denetlenen iş yerinde çalışmamasıdır.

2.4.4.2.2.Kamu Denetim

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini kapsayan kamusal bir fonksiyondur (HUD, 2004:12).

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup, kuruluş faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetlerler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler. Kamu kesiminde yer alan denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Bu kuruluşların görev alanları ve yetkileri, bünyelerinde yer aldıkları kamu otoritesinin statüsüne, denetimi kapsamında olan kamu kuruluşlarına, özel statülü kuruluşlara ve özel işletmelere bağlı olarak değişebilmektedir (Demirel, 2007:7) .

Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir (Uzun, 2007:7).

2.4.5.Uygulama Zamanı Bakımından Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim çalışmaları; devamlı denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üçe ayrılır.

Muhasebe çalışmalarının incelenme dönemi ve buna ilişkin düzeltmeler yıl boyunca yapılıyorsa devamlı (sürekli) denetim olarak adlandırılmaktadır (Dalak, 2000:69). Sürekli denetimin yıl boyunca yapılmasından kastedilen, denetimin yıl sonu veya bitiminde değil; herhangi bir dönem veya süre sınırlaması yapılmaksızın ait olduğu

hesap dönemi içerisinde mali tablo kalemlerinin niteliği ve hacmi göz önünde bulundurularak, denetçinin belirleyeceği aralıklarla denetimin başlangıç tarihinden, sonuçlandığı tarihe kadar devamlı yapılmasıdır (Ulusoy, 2006:23).

Buna karşın muhasebe çalışmalarının inceleme dönemi ve buna ilişkin düzeltmeler üç aylık ve altı aylık gibi kısa hesap dönemlerinde incelenmesine ise ara denetim denir. Bir başka ifadeyle muhasebe işlemlerin belli periyotlarda örneğin; altı aylık, üç aylık veya aylık incelemelere ara denetim denir (Dalak, 2000:69). Örneğin SPK Seri X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğine göre, genel olarak halka açık anonim ortaklık statüsündeki ortaklıklar ve hisse senetleri menkul kıymet borsalarında veya diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, altı aylık ara dönem mali tablolarını incelemeden geçirmek zorundadırlar.

Öte yandan muhasebe çalışmalarının inceleme dönemi hesap dönemi kapandıktan sonra yapılıyorsa son denetim denilmektedir. Genellikle denetim faaliyeti hesap dönemleri sonuna kısa bir süre kala başlayıp ve asıl denetim çalışmaları hesap dönemi kapandıktan sonra yapılmaktadır (Dalak, 2000:69 ; Güler, 2006:22).

Denetim hizmetlerinin farklı şekilde sunulması, bu hizmeti icra edenlerin de kendi aralarında farklılaşmasına neden olmuştur.

2.5.Denetçi Türleri

Denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kişi olarak tanımlanan denetçiler genel olarak üç başlık altında incelenmektedir. Bunlar iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olup aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır (Güredin, 1993:9).

2.5.1. İç Denetçiler

İç denetçiler, bağlı bulunduğu örgütün organizasyon şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren ve işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek işletmelerde etkinliği ve verimliliği

sağlamaya yönelik denetim faaliyetlerini yapan kişilerdir (Selimoğlu,vd., 2008:6). Başka bir ifadeyle iç denetçiler, örgütün bir mensubu olarak, işletmenin yetkili mercilerine karşı iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişiler olarak tanımlanabilir.

1940'lı yıllarda çok uluslu işletmelerin sayısının artması ve faaliyet alanlarının genişlemesi gibi etkenler, iç kontrol sisteminin önemini artırmıştır. İşletme bünyelerinde kurulmaya başlanan iç kontrol sistemleri ile işletme varlıklarını korumak, kayıpları önlemek ve muhasebe verilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini artırmak amaçlanmıştır. Etkin bir iç kontrol sistemi kurabilmek için ise örgüt yapısı, muhasebe sistemi, personel ve iç denetim gibi belirli temel unsurlara gerek vardır. Görüldüğü gibi iç denetim, iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. Ancak iç denetçiyi diğer temel unsurlardan ayıran önemli bir farklılık vardır. İç kontrol sistemi içinde, iç denetçinin esas görevi diğer kontrol unsurlarının işleyişinin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmektir (Bozkurt, 1995:2).

Bu çerçevede iç denetim elemanlarının faaliyetleri alanları üç alanı kapsar (Kaya, 2004:5):

1. Risk yönetim süreçlerinin denetimi,
2. İç kontrol süreçlerinin denetimi,
    a. Kurum içinde üretilen her türlü bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırma,
    b. Kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırma,
    c. Kurum faaliyetlerinin yasalara ve mevzuata uygunluğunu araştırma,
    d. Kurum varlıklarının korunması.
3. Yönetsel süreçlerin denetimi.

İç denetçinin temel işlevi, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamalarının yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek ve hataların ve aksayan yönlerin giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir. Bu bağlamda iç denetçi, işletme içerisinde kontrol ve yönetim sürecinin etkinliğini artırmaya katkıda bulunarak işletmenin hedefleri doğrultusunda daha verimli çalışmasına yardımcı olur (Gönen ve Çelik, 2005:42-43).

2.5.2.Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetimin, yöneticilerin temsildeki güvenilirlikleri konusunda karar verebilmeyi amaçlaması, yapılacak olan denetimin, yönetimden bağımsız ve mesleki bakımdan uzman kişiler tarafından yapılmasını gerektirmektedir. Çünkü bağımsız denetçinin görevi, bir tür eleştirmenlik olup bu görevi yaparken yönetimden ayrı hareket etme yeteneğinin üst düzeyde olması gerekir (Holmes ve Overmyer, 1975:3).

Bağımsız dış denetçiler, işletmenin talebi ile bir denetim sözleşmesi çerçevesinde müşterilerine profesyonel olarak denetim hizmeti sunan muhasebe firmalarının üyeleri veya bireysel olarak çalışan meslek erbabı kişiler olup, doktor veya avukat gibi bir ücret karşılığı çalışırlar. Ancak arasında benzerlikler olmasına rağmen önemli farklılıklar da söz konusudur. Örneğin bağımsız denetçiden, denetim görevini yaparken ve sonuçları raporlarken bağımsız olması beklenirken, avukatlardan müşterisini savunması ve taraf olması istenir (Yılancı ve Yıldız, 2001:289). Bir denetçinin bağımsız olabilmesi, denetim sırasında müşterinin tarafını tutmaksızın hareket etmesiyle ve denetim sonuçlarının da bu güveni sağlayacak şekilde objektif olarak ortaya koymasıyla mümkün olur. Bu yönüyle bağımsız denetçiler iç denetçilerden ayrılırlar. Çünkü iç denetçiler, bir işletme ile hizmet akdi çerçevesinde çalışan meslek mensupları olup, bağımsızlıkları sınırlıdır. Gerçekte iç denetçilerin de işletme içindeki görevlerini başarılı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmeleri için belli ölçüde bağımsız olmaları gerekmektedir. Ancak iç denetçinin bağımsızlığı üst yönetimin belirlediği çerçeveyle sınırlıdır (Yılancı ve Yıldız, 2001:289).

Yukarıda verilen bilgiler kapsamında iç ve dış denetçiler belirli kriterlere göre Tablo-2.2'de karşılaştırılmıştır.

Tablo 2.2. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçinin Karşılaştırılması

NİTELİKLER	İÇ DENETÇİ	BAĞIMSIZ DENETÇİ
Görevlendirme	İşletme yönetimince atanır. İşletme personelidir.	Üçüncü kişilerce, özellikle ortaklar tarafından görevlendirilir.
Amaç	İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Üçüncü kişilerin kullanımına sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlar.
Görev Kapsamı	İşletme yönetimince belirlenir.	Mali tabloları denetler.
Rapor Verilen Merci	İşletme yönetimine.	Ortaklara ve üçüncü kişilere.
Yetki Kaynağı	Yönetimin verdiği yetki ve destek.	Yasa ve yönetmelikler.

Tablo 2.2. (Devam)

Sorumluluk	İşletme yönetimine karşı sorumludur	Kusurlu olduklarında yasalar önünde sorumludurlar.
Bilgi ve görgü	İşletmeden işletmeye değişir. Genellikle mesleki bilgi ve tecrübesi olması gerekir.	Muhasebe uzmanı olması gerekir. Ör: İngiltere'de CA., ABD'de CPA, Türkiye'de SMMM ve/veya unvanı aranır.
Bağımsızlık Derecesi	İşletme personeli olduğu için bağımsızlığı sınırlıdır.	İşletme ile özel bir anlaşma yaparak görev aldığından bağımsızlık derecesi yüksektir.
Çalışma zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Dönem içinde bazı çalışmalar yapılsa da genellikle dönem kapandıktan sonra denetim yapılır.

Kaynak: Hasan Gürbüz ,"Muhasebe Denetimi" s.57'den Aktaran (GÜLER, 2006: 46)

İki denetçi türü arasında Tablo-2.2'de sunulan farklılıklara rağmen toplam denetim çalışmalarında ekonomiklik, etkinlik ve verimliğin arttırılması için iki denetçi türü arasında koordinasyon çok önemlidir. Aksi halde, denetim usul ve çalışmaları birbirine çok yakın olduğu için anlamsız tekrarlar yapılır ve bu da denetim maliyetinin artmasına neden olur. Dolayısı ile iç ve dış denetim fonksiyonları, birbirlerine olan karşılıklı gereksinimi asla azaltmamakta, bilakis birbirlerini tamamlamaktadır. Ayrıca denetçiler arasındaki diyalog ve işbirliği, kurumsal yönetim (Corporate Governance) kalitesinin arttırılmasında da büyük rol oynamakta ve dünyadaki tüm düzenleyici kuruluşlar bu fikri giderek daha fazla benimsemektedir (Güler, 2006:47).

2.5.3.Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, çeşitli kamu kurumlarının denetim (teftiş) biriminde görev yapan devlet adına denetim yapan ve denetim raporuna bağlı bulunduğu kamu birimine sunan denetçilerdir (Selimoğlu,vd, 2008:6). Türkiye'de denetim görevleri yapan kamu denetim kurumları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'dur. Ayrıca kamu ve özel kesimdeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını inceleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları da bulunmaktadır (Kepekçi, 1996:4).

Neticede farklı türde denetçilerin yapmış oldukları denetimlerin ortak noktası gerek işletme içi, gerekse işletme dışı bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Özellikle firma faaliyet raporlarında açıklanan bilgi düzeyine etki eden faktörlerinden birisi olarak bağımsız denetim literatürde dile getirilmekte olup, bu husus

çeşitli ülkelerde yapılan uygulamalı çalışma sonuçlarıyla desteklenmiştir (Çürük, 2004:2).

2.6.Bağımsız Denetim

Literatürdeki mevcut çalışma sonuçları, bağımsız denetimin, belli ölçülerde, o ülkedeki denetçilerin yapısı ve gelişmişlik düzeyine bağlı olarak firmaları daha detaylı bilgi vermeye teşvik ettiğini veya zorladığına işaret etmektedir (Çürük, 2004). Literatürde firmaların hazırladığı finansal tabloların kalitesi üzerine etkili olduğu iddia edilen bağımsız denetimin yapısı, işlevi ve önemi aşağıda detaylı olarak analiz edilmiştir.

2.6.1.Bağımsız Denetimin Tanımı

Dünyada bağımsız denetimin resmen kabul edilen bir meslek haline gelişi sanayi devrimiyle birlikte olmuştur (HUD, 2004:9). Sanayi devrimi ertesinde gelişen ve tekelleşme eğilimi gösteren büyük endüstri şirketlerinin varlığı, iktisadi faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması, halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi unsurlar yeni bir toplumsal farklılaşmaya, sermayedar ve yöneticinin ayrışmasına yol açmış, tüm bu gelişmeler denetim ihtiyacını, neredeyse toplumun tamamının ilgi alanına taşımıştır. Çok uluslu şirketlerin oluşması ile de desteklenen bu eğilim, 19. yüzyılın ikinci yarısında İngiltere'nin Amerika'da yatırım yapan şirketlerinin kayıtlarını incelemeleri için gönderdiği uzmanlarla birlikte Amerika'ya kadar ulaşmıştır (HUD, 2004:9).

Sanayi devriminden sonra ortaya çıkan bu yeni durum sermaye piyasalarının önemini artırmış ve sermaye piyasalarını düzenleyici otoritelere büyük görevler düşmüştür. Bu çerçevede düzenleyici otoritelerin en önemli görevi; tam ve eksiksiz olarak gerçekleşecek kamuyu aydınlatma süreci neticesinde yatırım kararlarının sağlıklı biçimde alınmasını sağlayarak, piyasaların doğru ve etkin biçimde işlemesini temin etmektir. Bu şekilde birikimlerini bu piyasalarda değerlendiren tasarruf sahiplerinin hak ve yararları da korunmuş olacaktır. Temel amacı işletmelerin mali durumu hakkında yansız ve sağlıklı bilgilerin edinilmesini ve bu şekilde ilgilileri ve üçüncü kişileri doğru ve tutarlı bir şekilde bilgilendirmek olan bağımsız denetim, bu noktada vücut bulmakta ve hayati önem arz etmektedir (İnam, 2007:8-9).

Bu çerçevede bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tabloların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması süreci olarak tanımlanabilir (Selimoğlu, vd., 2008:4). Tanımda üç unsura vurgu yapılmıştır

- Bunlardan birincisi bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılır bir iletişim önceden saptanmış ilkeler yoluyla kurulur. Dolayısıyla bağımsız denetçi, işletmelerin mali tablolar yardımıyla ileri sürdüğü durum ve gelişmelerin, önceden saptanmış bu ilkelere uygunluğunu inceler (Halilov, 2006: 20).
- İkinci önemli unsur bağımsızlıktır. Bağımsızlık, denetçi profesyonelliğinin bir niteliğidir. Denetçi, müşteri baskısına karşı koyabilmeli ve/veya denetim kararlarında yansız kalabilme kabiliyetine sahip olması gerekir. Bu nedenle denetçinin, doğruluk, mesleki dürüstlük ve açık sözlülük içinde, bağımsızlığını azaltabilecek herhangi bir çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyet göstermesi gerekir (Uzay, 2004:3).
- Tanımda geçen diğer bir unsur ise, denetim standartlarına uyumdur. Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır (Selimoğlu,vd., 2008:4).

2.6.2.Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Dolayısıyla söz konusu finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği dürüstçe yansıtıp yansıtmadığı hakkında görüş verilir (Erdoğan, 2002:59).

Bu doğrultuda bağımsız denetimin temel amacı, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolara makul bir güvenilirlik kazandırmaktadır. Bağımsız denetimin bu amacının yanında uzun vadede amacı ise, işletme yönetimine; mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda görüş vermek suretiyle işletmenin uzun vadeli hedeflerinin gerçekleşmesine yardımcı olmaktır (İnam, 2007:13).

Yukarıda ifade edilen bağımsız denetimin genel amacı yanında diğer amaçları iki başlık altında toplanabilir.

2.6.2.1.Şeffaflık

Şeffaflık, mevcut durum ve olaylara ilişkin bilginin ulaşılabilir, somut ve anlaşılabilir olması sürecidir (Derin, 2006:64). Şeffaflık piyasa katılımcılarını piyasadaki beklentiler hakkında bilgilendirmekte, belirsizlik zamanlarında piyasalarda istikrarın sağlanmasına yardımcı olmakta ve uygulanacak politikaların etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle şeffaflık işletmeler tarafından kendilerini değerlendirmeye imkân veren bilgilerin açıklanması olarak tanımlanabilir. Ancak şeffaflığın kendinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için (Derin, 2006:64):

1. Şeffaflık sunması istenen tarafların, gerekli bilgiyi sağlama isteğine ve becerisine,
2. Bilgiyi kullanacak kişilerin de bu bilgiyi sağlayanı genel kabul görmüş kriterler çerçevesinde değerlendirebilme yeteneğine,

sahip olmaları gerekmektedir.

Bu bağlamda şeffaflık konusunun odak noktası kamuya açıklanan finansal bilgidir. Finansal tablolar aracılığıyla kamuya açıklanan bilgileri kullanarak rasyonel ekonomik karar almak durumunda olanlar için bu bilgilerin anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, tam ve zamanlı, önemli ve karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir (Usul ve Bekçi, 2001:67-69).

Finansal bilgilerin doğruluğunu kamu yararını göz önünde bulundurarak inceleyen, hata ve yanlışları önleyici görevi olan bağımsız denetim, denetim sürecinde

elde edilen bulguların şirketin denetim ve yönetiminden sorumlu birimleriyle paylaşması, söz konusu birimlerin görevlerini daha iyi yapmak zorunda kalmalarına ve şirketin finansal raporlama sistemindeki muhtemel yanlışlıkların önüne geçilmesine yardımcı olabilir (Pirgaip, 2004:8). Dolayısıyla bağımsız denetçi görüşünün finansal tablolarla birlikte kamuya açıklanması, şirket yönetiminin muhasebe standartlarını daha basiretli şekilde uygulanmasını teşvik etmek suretiyle şeffaf finansal tablo hazırlanması sürecine katkıda bulunabilir (Pirgaip, 2004:8).

2.6.2.2.Kamuyu Aydınlatma

İşletme sahip ve ortakları, şirketin yönetimi, finansal ve hukuki durumu ile ilgili olarak düzenli ve güvenilir bilgi elde etme ihtiyacı duyarlar. OECD tarafından kurumsal yönetim ilkelerinden biri olarak kabul edilen kamuyu aydınlatma ilkesi pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle, kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlar (SPK, 2005:20).

Dolayısıyla sermaye piyasasının vazgeçilmez unsurlarından biri olan kamunun aydınlatılması ilkesi, yatırımcılar için işletmelerin finansal durumları hakkında gerçek, yeterli ve doğru bilgi edinebilmeleri ve buna dayanarak yatırım tercihlerini yapabilmeleri bakımından önemlidir (Güler, 2006:54). Bu önem şu şekilde özetlenebilir (Arsoy, 2008:25):

- Kamuyu aydınlatma yatırımcıların korunması için güçlü bir araçtır. Sermayenin çekilmesine ve piyasalara olan güvenin artırılmasına yardımcı olur.
- Yetersiz kamuyu aydınlatma rejimi, sermaye piyasalarında etik olmayan davranışlara ve piyasa bütünlüğünün bozulmasına neden olur. Bu durum sadece şirketlere değil, bir bütün olarak ekonomiye zarar verir.
- Yetersiz ve açık olmayan bilgiler sermaye piyasasının işleyişine zarar vererek sermaye maliyetini artırabilir.
- Güvenilir ve zamanlı bilgi, şirket bünyesindeki karar alıcıların güvenini artırır ve doğrudan büyümeyi ve karlılığı etkileyen başarılı şirket kararları almalarını mümkün kılar.

- Açıklanan bilgilerin niteliği ve niceliği arttıkça, şirketin değeri hakkındaki benzerlikler ortadan kalkar.
- Daha kaliteli kamuyu aydınlatma ile şirket daha uzun dönemli yatırımcıları çekebilir, daha geniş anlamda analiz imkanı sağlanır ve böylece yönetimin kredibilitesi ve hesap verebilirlik düzeyi artar.

Bu doğrultuda bağımsız denetimin, finansal tablolarda sunulan bilgiler hakkında makul bir güvence vermesi yatırımcıların bilgilendirilmesi ve kamu çıkarlarının korunması bakımından kamuyu doğru aydınlatma işlevini yerine getirebilir. Çünkü güçlü bir kamuyu aydınlatma rejiminin, sermaye piyasalarına güven sağlayacağı ve sermaye çekmeye yardımcı olacağı, aksi bir tablonun ise yani zayıf kamuyu aydınlatma ve şeffaf olmayan uygulamaların, etik olmayan davranışlara yol açacağı ve böylece piyasa güveninin kaybedilmesine neden olacağı varsayılır. Bu nedenle işletmenin mali tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir kanaat oluşturma süreci olan bağımsız denetim faaliyeti, makul bir güvence işlevi görerek işletmeye güvenilir bir kurum imajı kazandırmasında etkin bir rol oynayabilir (Özşahin, 2000:9 ; Uzay, 2004:3).

2.6.3.Bağımsız Denetimin İşlevleri

Bağımsız denetimin işlevleri bilgilendirme, koruyuculuk ve caydırıcılık olmak üzere üç ana grup sınıflandırılabilir (Ulusoy, 2006:34):

2.6.3.1.Bilgilendirme İşlevi

Finansal tablolar aracılığıyla halka açıklanan finansal bilgiler, etkin bir sermaye piyasasının gelişiminde önemli bir rol oynamaktadır (Çürük , 2004:4). Ancak günümüz ortamında ekonomik işlem ve olayların karmaşıklaşması ve diğer faktörler nedeniyle pek çok bilgi muhasebe kayıtları arasına gizlenebilir hale gelmiş ve sonuçta işletmeler tarafından sunulan bilgilerin güvenilir olma özelliği azalmıştır (Pirgaip, 2004:3). Bu durum işletme ile ilgilenen çıkar grupları açısından bilgi riskini de beraberinde getirebilir. Bilgi riski, işletmenin, işletme dışı taraflara sunduğu ve karar alıcıları etkileyen bilgilerin yanlış olma olasılığıdır. Bilgi riskinin varlığı karar alıcıları, bu riskin azaltılması konusunda arayışlara yöneltmiş olup, karar alıcının bilgi riskinin azaltılması konusunda üç alternatifi söz konusudur (Altıntaş, 2007:11).

Bunlar:

- Karar alıcı bilgiyi kendisi doğrular. Karar alıcı, vereceği karar için gerekli olan bilgilerin kaynağına giderek bilginin doğruluğunu tespit etmeye çalışır. Ancak toplumun ve iktisadi hayatın gelişip karmaşıklaşması karar alıcının kendisine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına giderek incelemek olanağını neredeyse imkânsız hale getirmiştir (Güredin, 1993:4).
- Karar alıcı, bilgi riskini bilgiyi hazırlayan taraf ile paylaşır. Mali tablolardaki bilginin doğru ve güvenilir olmasına ilişkin sorumluluk işletme yönetimine ait olmakla birlikte; bilgiyi kullanan taraf hatalı ve yanıltıcı finansal tablo bilgilerine dayanarak karar aldığında zarara uğrarsa, bu zararın işletme yönetimi tarafından karşılanmasını isteyebilir. Ancak böyle bir durumda özellikle iflas durumunda, yanıltıcı bilgi sonucunda uğranılan zararın karşılanması çoğunlukla mümkün olmamaktadır (Altıntaş, 2007:11).
- Denetlenmiş finansal tablolardan yararlanılır. Açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin araştırılmasında başvurulacak bir yöntem de söz konusu bilgilerin bir uzman tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, geçerliliği ve tarafsızlığı denetlenerek kamuya açıklanan bilgi güvenilir bilgi olarak edilip, bilgi kullanıcılarının uygulamada en çok tercih ettikleri yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Altıntaş, 2007:12).

Özetle, karar alıcıların gerek güvenilir bilgiye olan ihtiyacının artması, gerekse de amaçlarına uygun tutarlı karar verebilmesi için, karar işleminde kullanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir ve geçerli olmayan bilgiye dayanılarak verilen kararlar kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını etkileyerek topluma, örgütlere ve karar alıcılara zarar verebilir (Dönmez, vd., 2005:53). Bu nedenle ekonomik sistemde dolaşan bilgi üzerinde belirli bir güvenilirliğin sağlanması sistemin etkin işleyişi bakımından bir gerekliliktir. Bağımsız denetim mekanizması ise bu noktada anlam kazanmaktadır (Sakin, 2008:50). Çünkü bağımsız denetim, topluma açıklanan finansal bilgilerin gerçeğe uygunluğunu tespit ederek bu bilgilere toplumun güvenini sağlama sorumluluğu taşımaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim, finansal raporlamaya olan güveni ve hesap verebilirliği güçlendirebilir. Bununla birlikte bağımsız denetim mesleği kamuya sunulan finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturup bunu üçüncü kişilerin bilgisine sunmak yoluyla bilgilendirme işlevini gerektiği gibi yerine getirmiş olur (Sakin, 2008:50).

2.6.3.2.Koruyuculuk İşlevi

Bağımsız denetim, karar alıcıyı menkul kıymet ihraç eden şirketlerin yönetimi, finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile menkul kıymetlerin nitelikleri hakkında yeterli ve doğru bilgilerin zamanında ulaştırılması yoluyla koruyabilir. Bu nedenle, bağımsız denetçinin, denetim sürecinde elde ettiği tüm unsurları bir araya getirmesi ve mesleki bilgi ve tecrübesini de ekleyerek mali tabloların doğruluğuna ilişkin makul bir güvence vermesi işletmelerde meydana gelen hataları en aza indirebilir, yatırımcıları bu hataların yol açabileceği zararlardan koruyabilir (Özşahin, 2000:9-12).

Diğer taraftan koruyuculuk işlevi denetim raporu ile yakın ilişkilidir. Bağımsız denetim raporu, denetim yapıldığı anda işletmenin mali durumunun ne olduğunu nesnel bir biçimde ortaya koyarak, işletme yönetimine, işletmenin olumlu ve olumsuz yönlerini göstererek önceden önlem alınmasına olanak sağlayabilir. Elde edilen kaliteli ve güvenilir bilgiler işletme yöneticilerinin geleceğe ilişkin isabetli ekonomik kararlar verebilmesinde etkili olabilir (Ulusoy, 2006:37).

2.6.3.3.Caydırıcılık İşlevi

Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan işletme yönetimi ile bu tablolara dayanarak karar veren bilgi kullanıcılarının amaçlarının birbirinden farklı olması mali tabloların işletme yöneticilerince, kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması gibi bir tehlikeyi beraberinde getirebilir. Böyle bir tehlikenin varlığına ilave olarak etkin denetlemenin olmadığı ortamlarda, işletmeler için yanıltıcı mali tabloların hazırlaması kuvvetli bir ihtimaldir. Bu nedenle işletmelerin bilgi sistemi içerisinde üretilen muhasebe verilerinin güvenilirliğini ve tutarlılığını araştıran bağımsız denetim, işletme yönetiminin şirket faaliyetlerini dürüst bir şekilde yürütmeye sevk ederek, caydırıcılık işlevi görebilir. Çünkü bağımsız denetçinin incelediği finansal tablolarla ilgili yargısını ifade eden denetim raporu, yönetimin hukuka aykırı işlemlerini kamuoyunu aydınlattığından yöneticilerin ve/veya işletmede hâkim durumda bulunan gerçek ve tüzel kişilerin manipüle hareketleri daha başlangıç aşamasında önlenmesine etki yapabilir (Güredin, 1993:11 ve Demirkan, 1998:15 ve Ulusoy, 2006:37-38) .

2.6.4.Bağımsız Denetimin Yararları

Güredin, (1993:16-17) göre bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlamakla, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bu yararlar birkaç değişik açıdan sınıflandırma yapılarak aşağıda açıklanmıştır.

2.6.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim sonucu işletme yönetimine, işletmenin mali durumu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyulmaya çalışılır. Bu nedenle finansal tabloların bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi, işletme içerisinde güvenilir, doğru ve daha şeffaf bir mali tablonun hazırlanmasına yardımcı olacağı gibi işletme tepe yönetiminin sağlıklı ve doğru karar vermesine ortam sağlayabilir (Erdoğan, 2002:62).

Bu çevrede bağımsız denetimin, denetlenen işletmeye sağladığı yararlar şu şekilde özetlenebilir:

- İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların art niyetli davranma istek veya davranışlarını kısıtlanmasını sağlayabilir (Demirkan, 1998:20),
- Bağımsız denetimin, şirket dışındaki bir kurum veya uzman bir şahıs tarafından objektif ve bağımsız bir şekilde gerçekleşmesi, finansal tabloların şeffaflığını ve güvenilirliğini artırabilir ve buna paralel olarak, işletmenin kredi olanaklarının genişlemesini sağlayabilir (Güler, 2006:56),
- İşletme yönetimi ve çalışanların yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, işletmenin uzun vadeli amaçlarının gerçekleşmesine katkı sağlayabilir(Güler, 2006:56),
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu araştırarak, varsa uygunsuzlukların ortaya çıkmasını sağlayabilir (Doğan ve Hatunoğlu, 1996:133).

2.6.4.2. Denetlenen İşletme İle İlişkisi Bulunan Üçüncü Kişilere Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin, denetlenen işletme ile ilişki içinde bulunan üçüncü kişilere sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir:

- Kredi ve finans kuruluşlarının verecekleri kredi kararlarıyla, mevcut ve potansiyel yatırımcıların yatırım kararlarında yol gösterici olabilir (Güredin, 1993:16).
- İşletme ile ilgili taraflara özellikle iş ilişkisi bulunan taraflara işletmenin karlılığı, verimliliği ve mali durumu hakkında güvenilir bilgi kazandırabilir (Güredin, 1993:16).
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlayabilir (Güredin, 1993:16).
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayabilir (Çelen, 2001:4).
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek muhtemel risklerden koruyabilir (Çelen, 2001:4).

2.6.4.3.Devlet Açısından Yararları

Bağımsız denetimin başta vergi gelirlerini artırması olmak üzere devlet açısından muhtelif yararları şu şekilde özetlenebilir:

- Bağımsız denetim, tüm muhasebe ve finansal işlemlerin yanı sıra vergisel işlemlerinde mevcut mevzuata uygun yapılıp yapılmadığını dolaylı olarak denetleyerek, yapıcı ve yol gösterici görev üstlenebilir. Bu nedenle bağımsız denetim, vergi doğurucu işlemlerin doğru olarak kayıtlara ve mali tablolara yansıtılmasını sağlayabilir, hesaplanacak vergilere temel oluşturabilir (Demirkan, 1998:176).
- Finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş olması resmi kuruluşların işletmelerde yapacakları denetimin kapsamını daraltabilir, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmayabilir (Güredin, 1993:17).
- Bağımsız denetim, bilgi üretimi ve planlama açısından da yarar sağlayabilir. Çünkü ekonomik gelişmeler, sınırlı olan kaynakların mantıklı planlanmasına ve verimli yatırımlara yönelmesine dayanmaktadır.

Dolayısıyla bu kararların alınması için bağımsız denetim uygulamalarıyla güvenirliği artırılmış bilgilere ihtiyaç duyulur. Bu çerçevede denetlenmiş verilere dayanarak yapılan planlama, genel ekonomik politikalarda daha verimli sonuçların alınmasına neden olabilir (Demirel, 2007:18; Doğan ve Hatunoğlu, 1996:133).

- Ayrıca denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlayabilir (Güredin, 1993:17).

2.6.4.4. Sosyal Açıdan Yararları

Sosyal adaletin, gelir ve servet dağılımının adil bir şekilde dağıtımının sağlanması için vergilendirme aracı kullanılır. Söz konusu adaletin sağlanabilmesi ve düşük gelirliler üzerindeki vergi yükünün azaltılması için mali güce göre vergilendirme temel ilkedir. Bu nedenle bağımsız denetim işletme faaliyetlerinin finansal tablolara doğru bir şekilde yansımasına ve doğru vergilendirmenin yapılmasına yardımcı olarak vergi beyannamelerinin gerçek kara dayanarak düzenlenmesine imkan sağlayabilir (Güler, 2006:58).

2.6.4.5.Sermaye Piyasasının Gelişimi Açısından Sağladığı Yararlar

Sermaye piyasalarının temel fonksiyonunun tasarrufların, yatırımların fonlanmasında kullanılmasına doğrudan veya dolaylı aracılık ederek ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak olduğu kabul edilir. Sermaye piyasalarının bu temel fonksiyonunu gerçekleştirmesi için piyasa aktörlerinin bilgiye ihtiyacı vardır. Çünkü bilgi, finansal piyasalarda tasarrufların hangi yatırımlara yöneleceğini ve yatırımlara yönelecek fonun büyüklüğünü belirleyen en önemli değişkendir (Sakin, 2007:47).

Bu nedenle sermaye piyasalarının bu temel fonksiyonunu yerine getirebilmesi için tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasının etkili araçlardan biri, bağımsız denetim olabilir (Çelen, 2001:3). Çünkü tasarrufların yatırımlara dönüşümü ve devamlılığı işletmelere duyulan güven ile mümkündür. Bu noktada finansal tablolarının bağımsız üçüncü kişilerce denetimi, işletmeye duyulan güveni artırarak küçük tasarruf sahiplerinin para ve sermaye piyasası

araçlarına yatırım yapmayı desteklemesine ve böylelikle sermaye piyasalarının gelişimine katkıda bulunabilir (Güler, 2006:57-58).

2.6.5.Bağımsız Denetim Standartları

Genel anlamda standart bir işin belli bir tip veya ölçüye göre yapılması anlamına gelir. Denetim faaliyetlerinden beklenen yararın sağlanabilmesi için, söz konusu faaliyetlerin belli bir ölçüte göre yapılması gerekir. Bu ölçütlerin belirlenmesi amacıyla ulusal ve uluslararası düzeyde bir çok denetim standardı yayınlanmıştır.

2.6.5.1.Denetim Standartlarının Gelişimi

Literatürde Genel Kabul Görmüş Denetim standartları olarak referans gösterilen, ilk defa 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından yayınlanan ve birçok ülke tarafından da benimsenen on adet standarttan oluşur. Bu standartlar, denetçinin mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde kılavuzluk eden genel nitelikte ilkeler olup, denetçilere her denetim çalışması için ayrıntılı ve spesifik bilgiler veren özellikte değildir. Söz konusu on standart, genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlemektedir (Güredin, 1993:23-25).

Bu standartlar Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board: ASB) tarafından 1972 yılında Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standarts- SAS) adı altında tekrar yayınlanmıştır. Denetim standartları açıklamaları, 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumu olup, denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelmiştir. 1981 yılında yine AICPA tarafından yayınlanan "Mesleki Davranış Kuralları-Mesleki Ahlak Yasası" (Code of Professional Ethics) genel kabul görmüş denetim standartlarına uymayı zorunlu kılmıştır. Mesleki davranış kuralları denetçinin uyması gereken davranış kurallarını düzenlerken, denetim standartları daha çok genel standartları kapsamaktadır (Dönmez ve Ersoy, 2006:72).

Avrupa Birliği açısından bağımsız denetim ve muhasebe ile ilgili uyulması gerekli kurallar, dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler ile belirlenmiştir. Muhasebe açısından müktesebatın temelinde Avrupa Birliği dördüncü ve yedinci yönerge

bulunmaktadır. Dördüncü yönerge şirketlerin yıllık hesaplarıyla, bilanço ve gelir tablosu gibi mali tabloların düzenlenmesi ile ilgilidir. Yedinci yönerge, konsolide tablolar ve açıklayıcı notları ve denetlenmesi konularını içermiştir. Avrupa Birliği Sekizinci yönergesi ise bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgilidir. Anılan yönerge denetim ilkeleri, denetçinin sahip olması gereken nitelikleri ve denetim faaliyetleri ile ilgili üye devletler için öngörülen harmonizasyon ilkelerini içermektedir. Sekizinci yönerge, belli türdeki ortaklıkların mali tablolarının denetim faaliyetlerini yürütmekte yetkili kişi veya kişiler tarafından denetlenmesini de öngörmüştür. Diğer yandan, mali tabloların yasal denetimlerini yürütmeye yetkili kişilerin niteliklerinin uyumlaştırılmasında da zorunluluk olduğu belirtilmiştir (Demirkan, 1998:54 ; Bilen, 2006:2-4).

Kamusal alanların denetimi için denetim standartları geliştiren örgüt ise Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütüdür. Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (INTOSAI; Internatonal Organization of Supreme Audit Instutions) Birleşmiş Milletler'e üye ülkelerin yüksek denetim organlarının veya uzmanlaşmış aracı kurumların oluşturduğu özerk bağımsız ve politik olmayan bir meslek kuruluşudur. Kuruluşun amacı, devlet denetim mekanizması içinde yüksek denetim organları arasında deneyim ve düşüncelerin değişimini teşvik etmek için kurulmuştur. Örgütün 1992 yılında Washington DC.'de yaptığı toplantıda "Denetim Standartları ve İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları" başlıklı tarihsel öneme sahip iki yayın gerçekleştirmiştir (HUD, 2004:24).

Türkiye'de denetim standartlarıyla ilgili çalışmalar Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tespiti ile yapılmış ve 1972 yılından itibaren de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'de ilk defa Sermaye Piyasası Kurulu'nun 18 Haziran 1988 tarihinde yayımladığı tebliğler ile denetleme ilke ve kuralları hukuki bir nitelik kazanmıştır. Bu gelişmeleri takiben 01. 06. 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı kanunun 50. maddesine dayanılarak hazırlanan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hükümlerinde yer alan standartların genel kabul görmüş denetim standartları düzeyinde olmadığı görülmüş ve TÜRMOB tarafından amacı Türkiye Muhasebe Denetim Standartlarını belirlemek olan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi (TMUDESK) 1994 yılında kurulmuştur (Koçak, 2005:3).

TMUDESK, TÜRMOB tarafından Türkiye'de muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak amacıyla kurulmuştur. TMUDESK'in amacı, ulusal muhasebe ve denetim standartlarını uluslar arası standartlarla uyumlu olarak saptamak ve yayınlamaktır. Ağırlıklı olarak muhasebe standartları üzerine çalışmalar yürüten TMUDESK 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı geliştirmiş ancak geliştirilen standartların uygulamaya konulması konusunda bir yasal yaptırım gücü olmamasından ötürü bir başarı elde edilememiştir (Selimoğlu, vd, 2008:56).

Bu nedenle kurulun görevleri arasında yer alan Türkiye Muhasebe Standartlarını düzenleme görevi, SPK kanuna eklenen bir madde ile 2002 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna (TMSK) devredilmiştir. TMSK, Türkiye'de yayınlanan mali tabloların, gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak amaçlarını benimsemiştir (Selimoğlu, vd, 2008:56).

Bu çerçevede TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) ve 2007 yılı Mart ayından itibaren de Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları da (TMSY) Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır. 2007 Haziran ayı itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 31 adet (TMS), 7 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 10 adet TMSY yayınlamıştır (Çelik, 2006:67).

Denetim standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması konularında düzenlemeleri gerçekleştirmek amacıyla ise Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturulmuştur (Selimoğlu, vd, 2008:57). Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarının saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2004:43-44). Bu amaçla TÜDESK Kurulu üretilecek ulusal denetim standartların IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu olması için çeşitli komiteler oluşturmuştur. TÜDESK, IFAC lisanslama antlaşmasına uygun olarak ISA tercümelerini tamamlamış ve yayınlamıştır (Selimoğlu, vd, 2008:57).

2.6.5.2.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın sağlanabilmesi için yapılan denetim faaliyetlerinin belirli bir kalite ve güvenilirlikte olması gerekir. Belirli bir nitelik ve özellikte olmayan bağımsız denetim faaliyetlerinin ne işletmeye ne de işletmeyle ilgili çıkar gruplarına herhangi bir faydası olmayacaktır. Bu nedenle denetim çalışmalarının yeterliliği ve güvenilirliği ancak bazı standartların geliştirilmesi ile sağlanabilir. Söz konusu standartların sübjektif olmaması için ya yasalarca ya da meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olması gerekir. İşte uzun süre yapılan bağımsız dış denetim çalışmalardan ve edinilen deneyimlerden sonra geliştirilmiş olan ve her denetimde denetçinin uyması gerekli bu genel nitelikteki asgari kurallara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir. Bu standartlar denetim konusuna ışık tutan, denetimde uygulamanın ne olduğunu ve ne olması gerektiğini açıklığa kavuşturan ve denetim uzmanının uyması gerekli olan kurallar niteliğindedir (Demirkan, 1998:24 ; Selimoğlu,vd. 2008:9 ; Dönmez ve Ersoy, 2006:71).

Uluslararası literatürde referans olarak gösterilen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, daha önce değinildiği gibi, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü'nün (A.I.C.P.A) meslek standartları tebliğinde yer alan 10 adet standarttır. Bu standartlar, bir denetim çalışmasının kalitesinin çerçevesini çizdiği muhasebe literatüründe kabul gören bir olgudur (HUD, 2004:17; Sakin, 2008:11). Söz konusu standartların temel özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Göğer, 2006:14-15):

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir.
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur.
- Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendisine bırakılmıştır. Örneğin, ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, üç ana grup altında toplanmıştır. Bunlar; "Genel Standartlar", "Çalışma Sahası Standartları" ve "Raporlama Standartları"dır.

2.6.5.2.1.Genel Standartlar

Genel standartlar, denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır. Bu standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir (Dönmez,vd., 2005:54 ; Güredin, 1993:27). Genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki özen ve titizlilik standartlarından oluşmaktadır.

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

Bağımsızlık Standardı: Bağımsızlık standardı denetim mesleğinin esasını oluşturmaktadır. Bu standart denetçilerin bağımsız düşünme ve davranma mantığı içinde olmasını öngörmektedir. Bu yönüyle bağımsız olma, taraflar arasında çıkar birliğinin korunması anlamında denetçinin tarafsız davranmasını ve sadece mesleğin gereklerini yerine getirecek dürüstlükte olmasını gerektir. Bağımsızlık ilkesinin denetim açısından önemi, bu ilkenin denetim teorisinin temel noktası olarak karşımıza çıkmasını sağlamaktadır. (Selimoğlu, vd, 2008:10; Sakin, 2008:13-14);

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

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

Sonuç olarak genel standartlar, denetim faaliyetinin kalitesini güvence altına almaya çalışmakta, denetim faaliyetini gerçekleştirecek kişinin sahip olacağı özellikler ile söz konusu kişinin denetim faaliyeti boyunca ne şekilde davranması gerektiğini ortaya koymaktadır (Türker ve Pekdemir, 2002:5).

2.6.5.2.2.Çalışma Sahası Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartlara göre daha özeldir ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada ve bu görüşe ulaşmasına yardımcı olacak kanıtları toplamada yardımcı olan standartlardır (Dönmez,vd., 2005:56). Çalışma sahası standartları üç alt standarttan oluşur:

- **Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı:** Bu standart, denetçinin yapacağı çalışmayı mutlaka ve iyi bir şekilde planlaması ve varsa yardımcılarını uygun bir şekilde gözlem altında bulundurması gerektiğini belirtir (Selimoğlu,vd.,2008:11). Denetimin planlanması, müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun olarak personelin görevlendirilmesi çalışmalarından oluşur. Ayrıca denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetimi, denetim amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için uygulanacak denetim prosedürlerinin anlaşılması bakımından zorunludur (Kepekçi, 1996:18). Diğer yandan denetim faaliyetleri sırasında denetçi yardımcıları görev alıyorsa, denetçinin, denetimin hedefine ulaşabilmesi için onların yaptığı işleri izlemesi, gerekli uyarılarda bulunması ve onların yetişmelerini sağlaması gerekir (Selimoğlu,vd., 2008:11).
- **İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı:** Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır. Denetçinin denetlediği işletmenin iç kontrollerinin etkinliği, denetçinin yapacağı işin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan

etkiler. Denetçi, denetlediği işletmenin iç kontrollerinin etkinliğini dikkatle incelenmelidir. Planlama yapılırken iç kontrol sistemindeki zayıf olduğu belirlenen hususlara ağırlık verilmesi gerekir. Ayrıca işin yapılması sırasında ortaya çıkan iç kontrol zayıflıklara göre denetim programında değişiklikler yapılması gerekebilir (Altıntaş, 2007:17-18).

- **Kanıt Toplama Standardı:** Kanıt toplama standardına göre denetçiler, denetim çalışmaları sonrasında yeterli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli miktarda ve uygun kanıtlar elde etmek zorundadırlar (İnam, 2007:27). Ancak kanıtın yeterliliğinin ve uygunluğunun belirlenmesi denetçinin profesyonel kararına bağlıdır (Sakin, 2008:19). Bu standart, kanıtlarda bir kesinlikten ziyade yeterlilikten bahsetmektedir. Denetim elemanı bir firmanın bütün işlem ve olaylarını denetlemez. Birçok olayda örnekleme ve sonuç çıkarma yoluyla denetim kararlarına varılır. Dolayısıyla bir denetim ekibinin bu noktadaki görevi, mantıklı ve makul bir denetim kararını destekleyen yeterli delilleri elde etmek ve değerlendirmektir (HUD, 2004:22). Denetçinin kanıt toplamada göz önünde bulunduracağı ikinci faktör kanıtın uygunluğudur. Bu faktör denetçinin karşılaştığı bilgi kümesinden hangi bilgileri denetim kanıtı olarak ele alacağı sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Hangi bilginin denetim kanıtı kabul edileceği denetçinin öznel yargısına kalmıştır. Bu durumda bilginin denetçiyi finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğu yönündeki ikna seviyesi o bilginin uygun bir kanıt olarak ele alınıp alınamayacağının belirlenmesinde en önemli faktör olacaktır (Sakin, 2008:19-20).

2.6.5.2.3.Raporlama Standartları

Bu standartlar, mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu konusundaki tek kanıt olan raporlamada genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun yapıldığı, bu ilkelerin dönemler itibariyle tutarlı ve farklı uygulandığı durumlarda sonuçlarının raporda açıklandığı, rapor içindeki mali tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğunu belirtildiği ve bir bütün olarak mali tablolara ilişkin denetim sonrası bir görüş belirtmek gerektiğini vurgulamaktadır (Zorbay, 2004:5).

Raporlama standartları, denetim raporlarının kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili dört adet standardı kapsamaktadır.

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyumluluk Standardı:** Bu standart, yayınlanmış mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtmesini öngörür. Bu nedenle, işletme tarafından yayınlanan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının ve uygun değilse hangi muhasebe ilkelerine uygun olmadığının açıkça denetim raporunda yer alması zorunludur (Güredin, 1993:27).
- **Uygulamalarda Devamlılık Standardı:** Bu standardın amacı, birbirini izleyen muhasebe dönemleri arasında mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Aksi takdirde karşılaştırma yapılamaz. Farklılık varsa ve karşılaştırma önemli ölçüde bundan etkileniyorsa, dış denetçi farklılıkları ve sonuçlarını denetim raporunda açıklamadır. Finansal tabloların dayandığı esaslar işletme yönetimince değiştirilmesi halinde, söz konusu değişikliğin ilgili dönem finansal tablo dipnotlarında ve denetim raporunda etkileri ile birlikte belirtilmelidir. Böylece yapılacak karşılaştırma sonunda oluşan değişimin muhasebe ilkelerindeki değişiklikten mi yoksa gerçek faaliyet sonucundan mı ortaya çıktığı anlaşılabilir (Güler, 2006:81).
- **Yeterli Açıklama Standardı:** Mali tabloların doğruluğu, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmasından başka, yeterli miktarda bilgiyi içermesine bağlıdır. Bu nedenle bu standart denetim raporunda aksi belirtilmedikçe mali tablolarda bilgi olarak yapılan açıklamaların yeterli sayılacağını belirtir (Selimoğlu, vd, 2008:13).
- **Görüş Bildirme Standardı:** Denetçinin denetim işlemeleri sonucunda elde ettiği sonuçlar denetçi görüşü ile kullanıcılara aktarılır. Bu standarda göre, finansal tabloların bütünlüğü korunarak denetçinin raporunda bir görüş bildirmesi, eğer denetçi herhangi bir görüşe ulaşamamışsa bunun nedenlerini açıklaması istenmektedir. Denetçi hazırladığı raporda yaptığı denetim çalışması nedeniyle üzerine aldığı sorumluluğun da derecesini belirtmek zorundadır. Finansal tablolardan faydalananlar, denetim raporundaki denetçi görüşünü güvenilir kabul ederek alacakları kararlarda

bu rapordan faydalanır. Bu konu göz önünde tutularak hazırlanan raporların titizlikle hazırlanması gerekir (İnam, 2007:33).

Genel kabul görmüş denetim standartları uluslar arası alanda bağımsız denetim uygulamasına yön veren standartlar olup, bağımsız denetimin gelişimine ve yaygınlaşmasında önemli rol oynamıştır.

2.6.6.Bağımsız Denetimin Uluslararası Alanda ve Türkiye'de Gelişimi

Çalışmanın bu kısmında sermaye piyasalarının gelişimine paralel olarak başta İngiltere ve ABD olmak üzere dünyanın değişik ülkelerinde uygulama alanı bulan bağımsız dış denetimin söz konusu ülkelerde ve Türkiye'deki gelişimi gözden geçirilmiştir.

2.6.6.1.İngiltere'de Bağımsız Denetim

İngiltere, mesleğin anavatanı olması nedeniyle mesleği ilk uygulayan ve geliştiren ülkedir. İngiliz meslek yasası, başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde de model olmuştur (Akkurt, 2006:34).

Bağımsız denetim faaliyetlerinin ve kuruluşlarının yasal olarak ilk defa İngiltere'de ortaya çıkmasının nedeni, sanayi devrimi ile işletmelerde üretim hacmi ve çeşitliliğinin artması ve bunun sonucu olarak faaliyetlerle ilgili yoğunlaşan kayıtların doğruluklarını güvence altına alınmak istenmesinden kaynaklanmaktadır (Gürbüz, 1995:21-25). Dolayısıyla İngiltere'de denetim mesleğinin ortaya çıkması ve örgütlenmesi, sanayi devriminin bir sonucu olarak, sınırlı sorumlu şirketlerin halka açılması ve sermaye piyasasının güçlenip gelişmesine paralel olarak bağımsız bir karakter kazanmıştır (Akkurt, 2006:37).

İngiltere'de Şirketler Kanunu, finansal muhasebe ve denetimin en önemli ana kaynaklarından biri olup, şirket aktiviteleri, Şirketler Kanunu tarafından yönlendirilir. Şirketler Kanunu zamanla güncellenmiş, genişletilmiş ve konsolide edilmiştir. İngiltere'de firmaların kayıt altına alınma süreci ilk defa 1844 yılında başlamış ve bu tarihten günümüze kadar muhtelif değişiklikler olmuştur (Yeşilçimenli, 2006:10).

Tarihsel süreç içerisinde muhasebe ve denetim alanında İngiltere'de yapılan önemli değişiklikler şu şekilde özetlenebilir:

- ***1844 Anonim Ortaklıklar Kanunu***: Kanun, anonim şirketlerde yöneticilerin isim ve ikametgâhlarının tescil edilmesini, bilançonun tam ve dürüst (full and fair) olarak hazırlanmasını zorunlu tutmaktaydı. Denetçi atanması da zorunlu kılınmış olmasına rağmen denetçilerin bağımsız ve uzman olmaları konusunda bir düzenleme getirilmemişti(Ulusoy, 2006:61).
- ***1856 Şirketler Kanunu***: Bu Kanun da, şirket hesaplarının gerçek ve doğru temele dayanılarak hazırlanmasını öngörmekteydi (Ulusoy, 2006:61).
- ***1900 yılında çıkarılan anonim ortaklık yasası*** ile ticaret odasına kayıtlı tüm şirketlerin denetime tabi tutulması zorunlu hale getirilmiştir (HUD, 2004:9).
- ***1900 ve 1929 tarihli kanunlar*** şirket denetçilerini yeminli hesap uzmanları olmalarını zorunlu tutmamasına rağmen şirket denetçileri genellikle uzman kişilerden oluşmaktaydı. 1948 şirketler kanunu ile anonim şirketlerde denetçilerin yeminli hesap uzmanı olması şarta bağlanmıştır (Ulusoy, 2006:61).
- ***1967 Şirketler Kanunu*** ile halka açık olmayan şirketlerin de bağımsız denetime tabi tutulması zorunlu hale gelmiştir (Ulusoy, 2006:61).
- ***1976 Şirketler Kanunu*** denetçinin gücünü artırmakla birlikte finansal tabloların sunuluşu ile ilgili herhangi bir değişiklik getirmemiştir (Yeşilçimenli, 2006:11).
- ***1981 Şirketler Kanunu***, Avrupa Birliği dördüncü yönergeyi yürürlüğe sokmuş ve böylece İngiltere'de ilk defa yayınlanacak mali tablolar, muhasebe ilke ve esaslarını içermiştir (Yeşilçimenli, 2006:11).
- ***1985 Şirketler Kanunu*** ile denetçi bağımsızlığını güçlendirmeye yönelik düzenlemeler yapılmıştır. ***1989 Şirketler Kanununda*** ise denetçilerin sona eren mali yıla ilişkin bilanço ve gelir tablosu ile grup şirketlerinde konsolide mali tablolar hakkında görüşlerini doğru ve dürüst olarak açıklamaları gerekliliği vurgulanmıştır (Ulusoy, 2006:61).

Bağımsız denetim ile ilgili bu hukuki düzenlemeler ile birlikte İngiltere'de denetleme mesleği 1880 yılında yürürlüğe giren Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter) ile

yasal bir düzenlemeye kavuşmuştur. Bugünkü Ruhsatlı Muhasebecilik (Chartered Accounttant) de bu düzenlemeye dayanmaktadır (Dönmez, 2002:22). Günümüzde denetim meslek elemanlarının üye oldukları dört meslek örgütü bulunmaktadır. Bu meslek örgütleri; İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales; ICAEW), İskoçya Belgeli Muhasebe Uzmanları Derneği (The Institute of Chartered Accountants of Scotland; ICAS), Belgeli Muhasebe Uzmanları Birliği (The Chartered Association of Certified Accountants; ACCA) ve Hesap Uzmanları Resmi Derneği (The Authorised Association of Public Accounting; AAPA) dır. Bağımsız denetçinin mesleki işlevini devam ettirebilmesi için yukarıdaki meslek örgütlerden birine kayıtlı olması yeterlidir (Usul ve Bekçi, 2002:47).

İngiltere'de meslek mensuplarının en önemli görevi denetim yaptırma zorunluluğu bulunan işletmelerin bağımsız dış denetimlerini yapmaktır. Bunun yanında danışmanlık ve vergi uyuşmazlıklarını sona erdirme gibi arabuluculuk görevleri de vardır. Son olarak bağımsız denetçiler şirket kuruluşları, birleşmeler, devirler ve tasfiye konularında incelemeler yapmakta ve gerektiğinde kamu tarafından müfettiş olarak da görevlendirilmektedirler (Demirbilek, 1987:3).

2.6.6.2.Amerika Birleşik Devletleri'nde Bağımsız Denetim

Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe mesleğini düzenleme çalışmaları 1877 yılında Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği'nin kurulması ile başlamıştır. Ancak bu ülkede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yaygınlaşması ve dış denetim faaliyetlerinde standartların oluşması Amerikan Sertifikalı Muhasebeler Kurulu (AICPA) tarafından gerçekleşmiştir (Halilov, 2006:61).

1917 yılında kurulan yarı resmi nitelikteki Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsünün amacı; Birleşik Devletler içindeki yeminli kamu muhasebecilerini bir araya getirmek, mesleki etik kurallarını oluşturmak, uygulamada yüksek mesleki standartlara ulaşmak, mesleğe girişteki standartların saptanmasına yardımcı olmak ve muhasebe öğrenimini geliştirmek şeklinde özetlenebilir (Holmes ve Overmyer, 1975:10). AICPA'nın bir diğer önemli görevi ise, ülke çapında muhasebe uygulamalarına yön veren genel kabul görmüş muhasebe standartları ile bağımsız denetime ilişkin ilke ve standartlarını düzenlemektir (Çatıktaş, 2007:5).

AICPA bünyesinde çalışan komitelerin birleşmesi ile 1959 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB) oluşturulmuştur. APB, muhasebe ilkeleri konusunda önemli çalışmalarda bulunmuş ve AICPA'nın etkinliğinin artmasına yardımcı olmuştur. 1973 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulu'nun ismi değiştirilerek Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) oluşturulmuştur. FASB, bağımsız denetimden geçmiş mali tabloları yayınlayan tüm şirketler için muhasebe standartları uygulamasını öngörmüştür. FASB'ın AICPA'dan bağımsız kurulmasıyla AICPA'nın rolünü etkilemiş ve AICPA muhasebe konusunda kural koyucu olmaktan uzaklaşmıştır. Fakat AICPA bağımsız denetim konusunda tek otorite olmaya doğru ilerlemiştir (Güler, 2006:113; Dönmez, 2002:23).

ABD'de bağımsız denetim mesleğinin gelişmesinde bir devlet kuruluşu olan Sermaye Piyasası Kurulu'nun (Securities and Exchange Commision; SEC) önemli etkileri olmuştur. Özellikle Ekim 1929'da büyük ekonomik buhranın başlamasıyla birlikte hisse senedi fiyatları rekor düzeyde düşmüş ve bunun sonucunda piyasaya panik havası hâkim olmuştur. Bu olay sermaye piyasasında güveni yeniden sağlayacak kanuni düzenlemelerin gerekliliğini açık bir şekilde ortaya koymuştur (Ulusoy, 2006:43).

Sermaye Piyasalarında güvenin yeniden sağlanabilmesi için 1933 yılında Securities Act ve 1934 yılında Securities Exchange Act adında iki kanun çıkartılmıştır. Bu kanunlarla, şu anda SEC olarak bilinen Securities and Exchange Commision'unun kurulması sağlanmıştır (Yıldırım, 2005:3). Yasasının amacı, satışa sunulan menkul kıymetlerin sahibi olan işletmelerin mali tablo ve diğer bilgilerinin gerçekçi ve doğru olmasını sağlamaktır. Bu amaçla yasalar, finansal tabloların muhasebe denetiminden geçmesini zorunlu kılmıştır. Menkul kıymetlerini satışa sunmak isteyen işletmeler borsaya kayıt yaptırabilmek için yeminli kamu muhasebeciler tarafından denetlenmiş ve onaylanmış mali tablolarını Sermaye Piyasası Kuruluna (SEC) sunmak zorunda kalmışlardır (Halilov, 2006:63).

SEC'in bağımsız denetim konusunda yapmış olduğu düzenlemelerinden bir diğeri de Sarbanes-Oxley Kanunu'dur. A.B.D.'de Enron ile başlayan ve daha sonra 2002 yılında World-Com ile devam eden skandalların ortaya çıkması sermaye piyasalarına, şirket yönetimlerine, finansal raporlara ve söz konusu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni derinden sarsmıştır. Söz

konusu husus sadece A.B.D. piyasalarını etkilemekle kalmamış gelişen ve gelişmekte olan bütün piyasaları etkilemiştir. 30 Temmuz 2002 yılında yasalaşan Sarbanes-Oxley Kanunu, Amerikan yönetiminin Enron ile başlayan güven kaybına yönelik; kamuoyunun piyasalara olan güvenini yeniden tesis etme çabasıdır (İnam, 2007:69).

1933 ve 1934 tarihli Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu yasalarından beri, yasama düzeyindeki en kapsamlı şirket reformu sayılan Sarbanes-Oxley Yasası, kamuya açık şirketlerin şeffaflığı dürüstlüğü ve açıklama sorumluluğunu artırmak amacıyla tasarlanmıştır. Yasa yoluyla, kamuya açık şirketlerin iş yapma ve denetçilerin yapılan bu işi denetleme biçimleri köklü bir biçimde değiştirilirken, finansal piyasalara yönelik olarak oluşan güvensizliğin giderilmesi amaçlanmıştır (Uysal, 2004:21-22).

Ayrıca bu yasa bağımsız denetim ile ilgili çok önemli yenilikler getirmektedir. Bunların başında; Kamu Gözetim ve Denetim Kurulunun (Public Company Accounting Oversight Board) kurulması gelmektedir (Güler, 2006:117). ABD'de bağımsız denetim yapacak bütün kuruluşların bu kurula üye olmaları ve faaliyetlerini denetletmeleri zorunlu tutulmuştur. Genel olarak kurulun görevleri, denetim firmalarının faaliyetleri sonunda düzenledikleri raporlarla ilgili standartlar belirlemek, denetim firmaları ve bu firmalarla ilgisi olan kişilerle alakalı inceleme, soruşturma ve disiplin işlemleri yapmak ve gerekirse cezalandırmak, denetim hizmet kalitesini yükseltmek için gerekli her türlü tedbiri almak ve SEC'in uygun görecegi diger görevleri yapmak seklinde özetlenebilir şeklinde özetlenebilir. (Güler, 2006:117).

İlk olarak 1900 yılında Şirketler Kanunu ile işletmelere bağımsız denetçi belirlenmesi zorunlu kılınan ABD'de günümüzde bütün mali tabloların denetimi CPA kuruluşları tarafından yapılmaktadır. CPA olabilmek için yapılacak olan sınavda başarılı olmak, muhasebe alanında lisans derecesi almak ve iki yıl mesleki deneyime sahip olması gerekir. CPA kuruluşları, içinde bulundukları eyalet düzenlemelerine tabi olup müşterilerine denetim hizmetinin yanı sıra vergi ve danışmanlık gibi hizmetlerde sunmaktadırlar (Calhoun, 1998:33 ; Ulusoy, 2006:46 ve Güler, 2006:114).

2.6.6.3.Almanya'da Bağımsız Denetim

Almanya'da bağımsız mali denetçilik mesleği ilk kez 1931 yılında yürürlüğe giren uygulama kararnamesi ile anonim şirketlerin yılsonu hesaplarının bağımsız mali denetçiler ve mali denetleme şirketleri tarafından gerçekleştirilmesi kabul edilmiştir (Ertürk, 2007:53). Böylece bağımsız denetçilik mesleği kanuni bir temele yerleştirilmiştir. 1945 yılından itibaren değişik eyaletlerde yürürlükte olan kanunlar 1961 yılında kabul edilen Serbest Mali Danışmanlık Kanunu ile birleştirilerek tüm Almanya için geçerli olmuştur (Ertürk, 2007:53).

1961 yılında çıkartılan Serbest Mali Danışmanlık Kanunu ile (Ülker, 1997:1-2):

- Mesleğe giriş, mesleğin uygulanması, mesleki görevler ve yükümlülükler oluşturulmuştur.
- Meslek, mali idarelere bağımlılıktan kurtularak bağımsız bir konuma kavuşturulmuştur.
- Bağımsız bir ihtisas mahkemesi yaratılarak meslek hukuku yönetmeliklerle güvenceye alınmış ve mesleğe uygun olmayan kişilerin meslekten ihracı mümkün hale getirilmiştir.

Almanya'da denetçilik mesleği iki grup olarak yürütülür. Bu ülkede vergi danışmanlığı yapanlar ile muhasebe konusunda danışmanlık yapanlar birbirinden ayrılmaktadırlar. Muhasebe konusunda danışmanlık yapan bir denetçi ya da denetim şirketi aynı işletmenin muhasebesinin yürütülmesi görevini alamamaktadır. Serbest meslek olarak muhasebecilik yapanlar dışında denetim hizmetini verenler iki grupta toplanabilir (Ertürk, 2007:53):

- Muhasebe denetimi yapan ve aynı zamanda vergi müşavirliği ve işletme danışmanlığı görevini de yerine getirmekle yetkili olan bağımsız denetçiler (Wirtschaftsprüfer),
- Sadece vergi ile ilgili konularda mükelleflere yardımcı olan aynı zamanda tasdik yetkileri de olan vergi danışmanları (Steuerberater) olarak adlandırılırlar.

Almanya'daki bütün bağımsız denetçilerin (Wirtschaftsprüfer) 1943'de kurulan meslek odasına (Wirtschaftsprüferkammer) üye olma zorunluluğu vardır. Oda mesleki standartları gözlemleme ve denetçileri eğitme fonksiyonlarını yerine getirir. WPK'a ek olarak IDW (Wirtschaftsprüfer in Deutschland) denetçi adayının staj, eğitim ve denetçinin mesleki standartlarının belirlenmesinde rol oynamaktadır (Usul ve Bekçi, 2002:47)

2.6.6.4.Türkiye'de Bağımsız Denetim

Türkiye'de işletme denetiminin tarihçesine bakıldığında, denetimin genellikle birbirleriyle ekonomik ilişki içinde bulunan "tarafların haklarının ve iktisadi düzenin korunması ya da vergiyle olan ilgisi nedeniyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması" amacıyla, işletmeler üzerindeki "devlet denetimi" olarak oluştuğu şeklinde yorumlanabilir (Akgül, 2005:119). Devlet, bu denetimi çoğu kez bizzat kendisi üstlenmiş olup, bunun sonucu olarak da Türkiye'de uzunca bir süre işletmelerin dış denetimi sadece kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir (Akgül, 2005:119).

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin kanun nezdinde ilk tanımlanması, 13 Haziran 1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**"** ile gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır (BDD, 2001:1).

Türkiye'de bağımsız dış denetim uygulamalarının dayandığı yasal mevzuat aşağıda detaylı bir şekilde incelenmiştir.

2.6.6.4.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı Çerçevesinde Bağımsız Denetim

30 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2499 Sermaye Piyasası Kanununun konusu ve amacı, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek olarak belirlenmiştir. Anılan kanunla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kamunun aydınlatılmasının sağlanmasına ilişkin sorumluluğu

kapsamında sermaye piyasasında mevcut sorunların çözümüne katkıda bulunmak amacıyla çeşitli düzenlemeler yapmak görevleri arasında yer almaktır (Pirgaip, 2004:12). Bu görevi doğrultusunda SPK bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinden ilkini 1987 yılında kendine tabi ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Yönetmelik" oluşturmak suretiyle yapmıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Bu düzenlemeyi, 1988 yılında yürürlüğe konulan "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Esaslar Tebliği ile Bağımsız Denetim Çalışması ve Raporlamasına İlişkin Esaslar Tebliği" izlemiştir (Dönmez, vd., 2005:63; Küçüksözen, 2006:2-3).

Yukarıda ifade edilen sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin düzenlemeyi takiben, 1996 yılında o günün ihtiyaç ve gelişmeleri çerçevesinde gözden geçirilerek, SPK'nın Seri: X, No:16 sayılı " Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin" yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tebliğin ikinci bölümü; bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarına, yönetici ve denetçilerine ilişkin esasları belirlemekte bu çerçevede denetçi unvanları mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlilik, ekip çalışmasında görev yetki ve sorumluluk dağılımı ve denetçilerin yetki ve sorumluluklarına yer vermiştir. Tebliğin üçüncü bölümünde ise; bağımsız denetim çalışma ve raporlamasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir (BDD, 2001:3).

2000'li yılların başından itibaren muhasebe hilelerinin, finansal bilgi gizlemelerinin, finansal bilgi açıklamaları konusunda bilerek ya da bilmeyerek yapılan eksik bildirimlerden ve usulsüzlüklerinden kaynaklanan şirket skandalları, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmaya yönelik yeni düzenleme ihtiyacını belirginleştirmiştir (Sakin, 2008:49-50). Bu çerçevede halka açık şirketlerde, finansal raporlama ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla; Temmuz 2002'de ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası olarak anılan "Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act" isimli yasa kabul edilmiştir (Küçüksözen, 2006:3).

Söz konusu yasanın ortaya koymuş olduğu genel düzenlemeler Türk sermaye piyasasına da kazandırılmıştır. Nitekim Sermaye Piyasası Kurulu Denetçi Bağımsızlığın Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği 2002 Kasımında yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış,

bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliklerle; bağımsız denetim kuruluşlarının ve elemanlarının çıkar çatışmalarından uzak tutularak bağımsızlığın pekiştirilmesi amacıyla bağımsız denetim ve danışmanlık hizmetleri birbirinden ayrılmış, hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirketlere denetimden sorumlu komite oluşturmaları zorunluluğu getirilmiş ve finansal tablolar ile yıllık raporların hazırlanması, sunulması ve doğruluğuna ilişkin kurumsal sorumluluk esasları belirlenmiştir (Dönmez, vd., 2005:63 ; Küçüksözen, 2006:4).

SPK'nın konuyla ilgili yaptığı bir diğer düzenleme ise, 12.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri:X, No:22 Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"dir. Söz konusu Tebliğ, "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan "Uluslararası Denetim Standartları" ile uyumlu olarak hazırlanmıştır (Erserim, 2007:25). Bu tebliğle birlikte SPK'nın yayınladığı 16 ve 19 No'lu tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır.

2.6.6.4.2. 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Bağımsız Denetim

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile Türkiye'de ilk defa meslek unvanları, meslek odaları ve odalar birliği belirlenmiş olup muhasebe mesleği yasal zemine oturtulmuştur. 3568 sayılı Kanun, Serbest Muhasebeci mesleğinin yerleşmesi ve kamuoyunda kabul edilmesi, muhasebe denetim çalışmalarının düzene sokulması açısından önemli mesafeler alınmasını sağlamıştır (Pirgaip, 2004:11; Ulusoy, 2006:76).

3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olması zorunluluğu, SPK, BDDK gibi düzenleyici kurulların bağımsız denetim ile düzenlemelerinde bu kanuna atıfta bulunmaları nedeniyle, kanunla getirilen esas ve ilkeleri bağımsız denetim uygulamaları açısından önemli bir duruma getirmektedir (Selimoğlu vd, 2008:50).

Söz konusu kanunun amacı "*işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde işleyişini sağlama, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesince denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları*

gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri bu mesleklere ait odalar birliğinin kurulması, teşkilat faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir" şeklinde belirtilmiştir. Bu kanun, mesleğin SM, SMMM ve YMM olmak üzere 3 ayrı grup tarafından icra edilmesini hükme bağlamıştır. Ancak 2008 yılında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda değişiklik yapılması hakkında 5876 Kanun ile serbest muhasebecilik mesleği kaldırılmıştır. Çalışmanın dördüncü ve beşinci bölümünde gerek 3568 sayılı Kanununda yapılan değişiklikler gerekse YMM'lik mesleğinin bağımsız denetim fonksiyonu detaylı olarak analiz edilmiştir.

2.6.6.4.3.Bankalar Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim

Bankalar ve özel finans kurumları para ve sermaye piyasasının en önemli kurumları arasındadırlar. Bunlar temelde tasarrufları değerlendiren ve ekonomide temel işlevleri olan kurumlar oldukları için özel kanunlar ile yönetilirler ve diğer işletmelerden oldukça farklı ve daha ağır denetim ve gözetime tabidirler. Bu kapsamda bu kurumların mali tabloları da bağımsız dış denetime bağlıdır (Başpınar, 2004:52).

Bankaların ve özel finans kurumlarının, piyasa disiplini içerisinde sağlıklı, etkin ve dünya ölçeğinde rekabet edilir bir yapıda işleyişi için uygun ortamı yaratmak ve bu sayede uzun vadede ülkenin ekonomik büyümesine ve istikrarına katkıda bulunmak amacıyla 1999 yılında 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile bankacılık sisteminde düzenleme, denetleme ve gözetleme yetkileri özerk bir kurum olarak yapılandırılan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kuruluna (BDDK) verilmiştir (Erserim, 2007:34).

2001 yılında Türkiye'de bankacılık sektöründe yaşanan krizin ardından BDDK, bankalarda yapılacak olan bağımsız denetime ve denetimi yapacak olan kuruluşların yetkilendirilmesine ilişkin ilke ve esasları belirleyen bir dizi düzenleme yapmıştır. Bu doğrultuda BDDK, 2002 yılı başında "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik", "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" ve "Özel Bağımsız Denetim Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik" lerini yayınlayarak,

bankacılık sektöründe muhasebe uygulamaları ve denetim çalışmalarında yeni bir dönemi başlatmıştır (Selimoğlu,vd., 2008:48).

2002 yılı içerisinde BDDK tarafından yürürlüğe konulan bu yönetmelikte denetim kavramı tanımlanmıştır. Buna göre denetim, özel sermayeli bankaların yetkilendirdiği bağımsız denetim şirketlerince denetlenmesi ve düzenlenen bağımsız denetim raporlarının denetim ilke ve esaslarına uygunluk bakımından BDDK'ca belirlenecek ikincil bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelenmesine ilişkin esas ve usullerinin belirlenmesi olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetim çalışmalarının ve bu çalışmalar sonucunda üretilen raporların bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygunluk bakımından ikinci bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi ülkemizde bir yeniliği temsil etmektedir. Bu uygulama, ABD'de uygulanan denetimin denetimi (Peer Review Program) olarak anılan sisteme benzemektedir. Bu yönetmelik gereğince, ilk özel denetim uygulaması 2001 yılında gerçekleşmiştir (Yılmaz, 2003:11-12 ; Selimoğlu,vd., 2008:49).

Bu gelişmeleri takiben 4389 Sayılı Kanunun bazı alanlarda yetersiz kalması, uluslararası finans piyasaları ve Türkiye'de yaşanan gelişmeler doğrultusunda şekillendirilen 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. Mevduat Bankaları, Kalkınma ve Yatırım Bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri, finansal holding şirketleri, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu ve bunların faaliyetleri bu kanunun kapsamına dâhildir. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nda Bağımsız Denetim Kuruluşları risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim sistemleri, denetim komitesine ilişkin hükümler yer almaktadır (Erserim, 2007:38).

BDDK'nın bağımsız denetime ilişkin yapmış olduğu düzenlemelerden bir diğeri ise Kasım 2006 "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkındaki Yönetmeliktir". Bu yönetmelik ile bankalarda bağımsız denetim yapacak denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir (Selimoğlu,vd., 2008:49).

2.6.6.4.4.Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim

1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ticaret, sanayi ve hizmet sektörlerinin ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışmış olup, işletmelere bazı asgari defter tutma şartları, mali tabloların hazırlanması ve yayınlanması alanlarında zorunluluklara dair hüküm vardır. Ancak TTK'da şirketlerin bağımsız denetimi düzenlenmemiştir. Anonim şirketlerin denetime ilişkin hükümleri ise iç denetim ile ilgilidir. Kanun, anonim ortakların bünyelerinde en az bir, en fazla beş denetçiye yer verilmesi gerektiği ve bunların çalışma konuları ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunluluğu (TTK m.347II), yönetim kurulu üyelerinin usul ve füruundan biriyle eşit ve üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarının denetçiliğe seçilememesi, seçilmişse derhal çekilmeye mecbur olmaları (TTK. M.349) koşulları dışında, denetçilerin seçiminde herhangi bir sınırlama getirmemiş, özel bir mesleki yeterlilik ve nitelik aranmamıştır. Ancak ortaklık ana sözleşmesine denetçilerin, belirli bir mesleki uzmanlığa veya öğrenim derecesine sahip olmaları yolunda düzenleme getirilmesi mümkündür. Ayrıca Kanun yirmiden fazla ortak sayısına sahip limited şirketlerin de bir denetçiye sahip olması gerektiğine vurgu yapmıştır. Buna karşın şahıs şirketleri için denetim veya denetçi zorunluluğu kanunda yer almamış, denetim hakkı ortaklara verilmiştir (Erserim, 2007:44 ; Demirkan, 1998:64 ; Selimoğlu, vd., 2008:59 ; Ulusoy, 2006:68).

Denetçilerin görevi Türk Ticaret Kanununun 353 maddesinde belirlenmiş olup bunlar, genel olarak şirketin iş ve muamelelerini denetleme kapsamında (Akgül, 2005:124):

- Şirketin idare meclisi üyeleriyle işbirliği yaparak bilançonun düzenleme şeklini tayin etmek,
- Şirket faaliyetleriyle ilgili bilgi edinmek ve gerekli kayıtların düzenli olarak tutulmasını sağlamak maksadıyla, en az altı ayda bir, şirket defterlerini incelemek,
- Üç aydan fazla ara vermemek kaydıyla sık sık ve ansızın şirket veznesini denetlemek,

- En az ayda bir rehin, teminat ya da saklanmak üzere emanet olarak bırakılan her nevi kıymetli evrakın mevcudiyetini kontrol etmek,
- Şirketin bütçe ve bilançosunu denetlemek gibi hususları içermektedir.

Türk Ticaret Kanununda yer alan bu düzenlemelerin yanı sıra madde 274'de sermaye şirketlerinin ayrıca dış denetimden geçmelerini zorunlu tutmuştur. Kanun'un 274. Maddesi "Anonim şirketler Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ticaret müfettişleri tarafından denetlenir. Denetim, bilançonun açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde yapılacak incelemeyi de kapsar" hükmü ile dış denetimin devlet organları tarafından yapılacağını belirtmiştir (Akgül, 2005:124).

Gerek Avrupa birliğine geçiş süreci, gerek sermaye piyasalarındaki gelişmeler nedeniyle denetim olgusunun ön plana çıkması gerekse de küreselleşmenin etkisiyle ekonomi ve ticaret alanlarında meydana gelen değişmeler tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de Ticaret Hukuku alanında yeni düzenlemelerin gereksinimini ortaya çıkarmıştır (Yıldırım, 2008:143). Bu çerçevede, Adalet Bakanlığı'nca kurulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" tarafından yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısını hazırlanmıştır. Tasarı, Avrupa Birliği mevzuatı yanında dünya ekonomik düzeninin gereklerine uyum sağlayarak, ulusal ticaret ve sanayinin gelişimine katkıda bulunmayı hedeflemektedir (Erserim, 2007:43).

Kurumsal yönetim ilkeleri esas alınarak hazırlanan TTK Taslağı'nda kurumsal yönetimin taraflarını oluşturan pay ve menfaat sahipleri, yönetim kurulu, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ile ilgili yaklaşımları ele alındığında; pay sahipleri haklarının kullanımının kolaylaştırılması ve bu hakların daha güçlü bir şekilde korunması amaçlanmıştır. Ayrıca Tasarıda yönetim kurulunun etkin, verimli ve hesap verebilir bir şekilde çalışması ön plana çıkarılmıştır (Uzun, 2008:1-2).

Taslakta bağımsız denetim alanında önemli düzenlemelere yer verilmiştir. TTK Tasarısı, anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolar denetimini zorunlu bırakmaktadır. Bu denetim, uluslararası denetim standartlarına göre yapılacaktır. Bu şekilde uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlenen tablolar şirkette rekabet etkisi artıracak ve onu uluslararası piyasalara entegre etmesine yardımcı olacaktır (Yıldırım, 2008:164). Bağımsız denetim ile ilgili

Taslak'ta yer alan bir diğer düzenleme ise daha önce halka açık olan anonim şirketler için zorunlu olan denetimin, bütün şirketler için zorunlu hale gelmesidir. Bununla Türkiye'de bağımsız denetim konusunda tek tip, SPK ve TTK arasında benzer uygulamalar görülecektir (Yıldırım, 2008:164).

Taslağın getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de denetçi kavramıdır. Taslakta, mevcut kanunda yer alan anonim ve limited şirketlerde bulunan denetim organının kaldırıldığı yerine denetim kuruluşları / bağımsız denetçiler getirildiği, kimlerin denetçi olabileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Başka bir deyişle, TTK Tasarısı madde 400'e göre, modern şirketler hukukundaki gelişmelere paralel olarak denetçiler bağımsız denetim kuruluşları veya en az bir YMM veya SMMM olmak zorundadır. Bu durum bağımsızlık ilkesinin gereğidir. Tasarıya göre denetçi, büyük anonim şirketlerde ancak ortakları YMM veya SMMM unvanı taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşudur. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerde ise denetçi en az bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olacaktır. Buna ilave olarak denetçinin belirli süre sonunda rotasyona tabi olduğu, denetçinin vergi danışmanlığı hariç başka hizmet sunamayacağı tasarıda belirtilmektedir (Yıldırım, 2008:165; Uzun, 2008:2-3).

Günümüzde teknolojik gelişmelerle birlikte ekonomik ilişkilerin karmaşıklaşması denetimin önemini artırmıştır. Bu durum özellikle işletme dışı bilgi kullanıcısı olan devletin toplayacağı vergi açısından çok önemlidir.

2.7.Denetim Vergi Kaybı İlişkisi

Denetim faaliyetine ekonomik aktivitenin gerçekleştiği her yer ve zamanda ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç önceleri işletmelerdeki hata ve hileleri tespit etmek şeklinde iken, sanayi devriminden sonra, gelişen ve değişen ekonomik yapının temel unsurlarından biri haline gelmiştir (Sakin, 2008:45).

Sanayi devrimi ile işletmelerin ölçekleri değişmiş, küçük ölçekli işletmeler yerini uluslar arası pazar için üretim yapan büyük ölçekli işletmelere bırakmıştır. Büyük ölçekli işletmelerin yatırımlar için önemli tutarda sermayeye gereksinim duymaları sermaye piyasalarının oluşmasına ve zamanla büyümesine zemin hazırlamıştır. Bu

sürecin doğal uzantısı, yani sermaye piyasalarının etkin çalışabilmesi için piyasaların işletmelerden güvenilir ve doğru finansal bilgi edinmeleridir. Neticede güvenilir bilginin sağlanmasında önemli rol oynayan denetim ve denetçilerin rolü ön plana çıkmıştır (Sakin, 2008:45).

Sanayi devrimi sonrası ekonomik ve toplumsal hayatta yaşanan büyük değişimler kaçınılmaz olarak devletlerin görev ve sorumluklarının kapsamını da genişletmiştir. Nitekim devletin çalışma ilişkilerine sosyal amaçlarla müdahalesi ve aktif sosyal ve ekonomik politikalarla sorumluluk alanını genişletmesi ilk olarak, sanayi devriminden sonra ortaya çıkan kötü çalışma şartları ve sosyal gerginlik ortamında başlamıştır. Sanayi devriminin ardından İkinci Dünya Savaşı sonrasında refah devletlerinin ortaya çıkmasıyla birlikte devletin ekonomik ve sosyal alanda yüklenmiş olduğu görevler artmıştır[1]. Devletin, artan görev ve sorumluluklarına paralel olarak kamusal faaliyetlerin artması, temel finansman kaynağı olan vergileri toplarken bir takım ilke ve prensipleri göz önünde bulundurması zorunluluk haline gelmiştir. Aksi takdirde bireylerde vergiye uyum konusunda direnç oluşacaktır (Tuay ve Güvenç, 2007:28).

Bu direncin temelinde vergi yükümlülerinin gelirlerinin bir bölümünden mahrum kalmaları yatmaktadır. Özellikle bu direnç vergilemede genellik ve adalet ilkelerinden uzaklaşılması durumunda belirgin bir şekilde ortaya çıkar. Vergilemede bu sorunu yani genellik ve eşitlik ilkesini sağlamanın yöntemlerinden biri beyan esasıdır. Çünkü beyan esası verginin ödeme gücüne göre alınmasını ve bundan dolayı vergilemede adalet ilkesinin oluşmasını sağlayan en etkili araç olarak kabul edilir(Binbirkaya, 2006:2; Tuay ve Güvenç, 2007:30). Ancak beyan sisteminde kişilerin gerçek gelirlerini beyan etmelerini sağlayan idari fonksiyon, vergi denetimidir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırır. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür (Binbirkaya, 2006:2; Tuay ve Güvenç, 2007:30).

---

[1] Ayrıntılı bilgi için bkz. **ÇELİK**, Abdülhalim "Refah Devletinde Kriz Ve Yeniden Yapılanma", (http://iibf.kocaeli.edu.tr/...,02.02.2010:304).

Vergi kaybıyla mücadelede denetimin ne ölçüde etkili olduğu literatürde sıkça tartışılmıştır. Konu ile ilgili çeşitli ülkelerde yapılan uygulamalı çalışmalar farklı sonuçlara ulaşmıştır. Literatürdeki bazı çalışmalar vergi kaybı ile mücadelede denetimin önemli bir faktör olduğu sonucuna varırken, bazı çalışmalar denetimin etkisinin çok sınırlı olduğu vergi kaybını önlemede diğer faktörlerin daha önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Konuyla ilgili Demir (2009:1-5) ve Bayraklı, vd., (2004:241-252) tarafından derlenen çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Vergi kaybını önlemede salt ekonomik yaklaşımların (denetleme ve ceza mikarı) tek başına yeterli olmayacağını savunan Franzoni (1998) çalışmasında, vergi kaybına karşı denetim oranlarının yükseltilmesine rağmen özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi kaybının halen çok önemli bir sorun olduğunu vurgulamıştır. Franzoni, konunun çözümünde ekonomik yaklaşımların yanı sıra, etik ve sosyolojik etkenleri de göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir.

Feld ve Tyran (2002) ise çalışmasında bir kısım mükelleflerin ceza ve denetim gibi caydırıcı önlemlere rağmen yüksek düzeyde vergi kaçırdıklarını belirterek, mükelleflerin vergi ahlakının vergisel sorumluluğunu yerine getirmesinde esas motivasyon unsuru olduğunu ortaya koymuştur.

Feld ve Frey (2002) 26 İsviçre Kantonunun vergi idaresi üzerine yaptığı çalışmada, vergi kaçakçılığının sadece ekonomik faktörlerle açıklanamayacağını savunmuşlardır. Yazarlar mükelleflerle vergi idaresi arasında zımni psikolojik bir kontratın olduğunu ve bu kontratın güvene dayandığını iddia etmektedir. Ayrıca mükellefin politik karar alma sürecindeki etkisi ne kadar çok olursa vergi ahlakının ve psikolojik kontratın o kadar güçlü olacağını savunmaktadırlar.

Grasmick ve Bursik'e (1990) göre vergi kaybını önlemede caydırıcı faktörleri sadece denetim oranı ve yasal cezalar olarak düşünmek yerine üç ana gruba ayırmak daha isabetli olacaktır. Bunlar; devletin uyguladığı denetim ve cezalar, kişinin ait olduğu gruptaki sosyal norma uygun olarak davranmadığı zaman karşılaşacağı utanç ve kaybedeceği saygınlığı ifade eden toplumsal etki ve kişinin kendi kendisine uyguladığı bir ceza olan suçluluk duygusudur.

İsveç'de aynı konu üzerine Warneryd ve Walerud (1982) tarafından yapılan çalışmada, konunun sosyal, demografik ve ahlaki yönleri üzerinde durulmuştur. Çalışmada vergi kaybına neden olan faktörler; yaş, vergi kaçırma fırsatı ve vergi suçlarına karşı takınılan tutum ve davranışlar varsayılmıştır. Ayrıca söz konusu yazarlar vergi kaybıyla, algılanan ceza ve denetim oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığını belirtmişlerdir.

Diğer taraftan Wenzel (2003) Avustralya'da yaptığı çalışmasında vergi kaçakçılığı üzerinde etkili olabilecek faktörleri belirlemiş olup, vergi ödeme hakkındaki pozitif etiksel düşüncelerin vergi uyumunu artırdığını ifade etmiştir. Yazar, ayrıca sosyal normların ancak kişinin kendisini bir sosyal grubun parçası olarak gördüğü durumlarda vergi uyumunu artırdığını iddia etmiştir.

Hanosek ve Palda (2002) ve Kirchler (1998) ise mükellefin gelir düzeyi ile vergi kaçırma eğilimi arasındaki ilişkinin pozitif olduğunu ortaya koymuştur. Yazarlar; mükelleflerin geliri artıkça vergiye karşı dirençlerinin de artığını ve bunu önlemede ahlaki değerlerin ve sosyolojik faktörlerin önemli olduğunu belirtmişlerdir.

Literatürde yüksek denetim oranı ile vergiye uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu ortaya koyan çalışmalar da mevcuttur.

Örneğin Allingham ve Sandmo (1972) ve Yitzhaki (1974) çalışmalarında mükelleflerin vergi kaçırmadan önce fayda maliyet analiz yapacağını ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının daha fazla olması durumunda vergi kaçıracağını ifade etmişlerdir. Anılan yazarlar bunu önlemede ise en etkin yolun denetleme oranı ve uygulanacak ceza miktarının artırılması gerektiğini belirtmişlerdir. Spicer ve Lundsted (1976) ise yüksek gelir gruplarını temel alan çalışmasında algılanan denetim oranının vergi kaybını azalttığını ancak ceza miktarı ile vergi kaçakçılığı arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığını iddia etmiştir.

İskoçya'da yapılan bir diğer çalışmada Dean, Keenan ve Kensey (1980) mükelleflerin denetimlerde yakalanma ihtimalinin düşük olduğu durumlarda vergi kaçırdığı sonucuna ulaşmıştır. Yazarlar ayrıca vergi kaçırmanın ahlaki olarak kınanmasını düşük düzeyde bulmuşlardır.

Mason ve Calvin (1984) çalışmasında, mükelleflerin yasal yaptırımlara maruz kalma korkusu ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki bulmuşlardır. Yazarlara göre mükelleflerin denetimler sırasında yakalanma korkusunun vergi kaçırmayı azalttığını belirtmişlerdir.

Smith (1992) ise aynı konuda yaptığı çalışmada denetimler sırasında mükelleflere karşı duyarlı ve muamelelerinde eşit davranan bir vergi idaresinin vergi uyumunu pozitif artırdığı sonucuna ulaşmıştır.

İspanya'da De Juann, Lasheras ve Mayo (1994) tarafından yapılan çalışmada ise yüksek denetleme oranı ve ceza miktarını doğru algılayan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin daha düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Özellikle üniversite mezunlarının vergi kaçırma eğiliminin daha az olduğunu iddia etmişlerdir.

Varma ve Doob (1998) ise vergi cezalarının ağır olduğunu düşünen mükelleflerin vergi kaçırma olasılığını daha yüksek bulmuş iken, denetimlerle yakalanma olasılığının vergi kaçaklarını etkilediğini ifade etmişlerdir.

Dubin, Wilde ve Graetz (1990); Amerikan Gelir İdaresinin 1977–1986 dönemine ait gelir vergisi verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada denetim oranının vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisini tahmin etmeye çalışmışlardır. Yazarlar söz konusu 10 yıldaki denetim oranındaki düşüşün gelir vergisi toplanmasında belirgin bir düşüşe yol açtığı sonucuna varmışlardır.

Denetimin vergiye uyum konusundaki etkilerini tahmin etmek için yapılan bir diğer ampirik çalışma Slemrod, Blumenthal ve Christian tarafından (2001) yılında ABD'nin Minnesota eyaletinde gerçekleştirilmiştir. Söz konusu yazarlar tarafından rastgele 2000 Minnesota'lı vergi mükellefi seçilmiş ve seçilen bu mükelleflere Minnesota Defterdarlığı tarafından gönderilen bir mektupla hazırlamakta oldukları vergi beyannamelerinin çok yakında denetleneceği söylenmiştir. Bu çalışmanın amacı, bireylerin vergi beyannamesi doldurmadan önce denetim olasılığının yüksek olduğu konusunda bilgilendirilmelerinin vergiye uyumu artırıp artırmadığını görmektir. Yazarlar çalışmasında mükelleflerin yüksek denetim olasılığını bildikleri varsayımı altında beyan ettikleri vergi miktarını artırdıkları sonucuna ulaşmışlardır.

Kinsey ve Sheffrin/Triest ise (1992) çalışmalarında denetim oranının vergiye uyum üzerindeki etkisini tahmin etmek için anket metoduna başvurmuşlardır. Söz konusu çalışmalarda yazarlar mükelleflerin doldurmuş oldukları anket verilerini göz önünde bulundurarak algılanan denetim oranının vergi uyumunu artırdığını belirterek, daha fazla denetim olasılığında vergi kaçağının azaldığını ortaya koymuşlardır.

Denetim ve vergiye uyum arasındaki ilişkiyi ortaya koyan bir diğer çalışmada Alm, Jakson ve Mckee (1992) denetim oranı ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ve denetim oranındaki % 10'luk artışın, uyumu da %2 oranında arttırdığını tespit etmişlerdir.

Literatür taramasında ortaya çıkan denetimin özellikle yakalanma olasılığının vergi kaybının önlenmesinde önemli faktör olarak ön plana çıktığı olup, bunun yanı sıra cezaların caydırıcılığı, vergi ahlakı, mükelleflerin gelir düzeyi ve vergi idaresinin mükelleflere yaklaşımı gibi konularında göz önünde bulundurulması gerektiği sonucudur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYBI VE ÖNLENMESİ

Literatürde denetim ve vergi ilişkisini ortaya koyan birçok çalışma mevcut olup, söz konusu ilişki ikinci bölümde açıklanmıştır. Denetim birimi olarak YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisini belirlemeyi amaçlayan çalışmanın bu bölümünde, vergi kaybı ve önlenmesi değerlendirilmiştir. Bu kapsamda konuyla ilgili olarak kavramsal açıklamalara yer verildikten sonra Türkiye'de vergi kaçakçılığının bir sonucu olarak oluşan vergi kaybının nedenleri ve önlemeye yönelik değerlendirme yapılmıştır.

3.1.Vergi Kaybı Kavramı ve Kapsamı

Siyasi yapıları ne olursa olsun, her devlet fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka istikrarlı bir gelir kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir kaynağı bütün modern devletlerde vergilerdir (Özsoylu, 2006:89). Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin tek taraflı bir yetki ile kişilerden aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanır (Demircan, 2004:534). Verginin sadece mali fonksiyonunu dikkate alan bu tanım devletin tarihsel süreç içinde teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak üstlendiği görevlerin artması ile birlikte değişmeye başlamıştır. Nitekim günümüzde vergilerin, kamu giderlerini karşılamak amacı yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonları da olabilmektedir. Bu çerçevede devlet, kişiler arasında gelir dağılımı ve fırsat eşitliği sağlamak için, gerekirse vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedir (Demircan, 2004:534). Bu durum hem vergilere verilen önemi arttırmış hem de yükümlülerle devletin daha sıkı bir etkileşim içine girmesini sağlamıştır (Tuay ve Güvenç, 2007:15).

Ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için vergilemede egemenlik hakkını kullanan devlet, vergi ile düzenlemede çoğu kez bu hakkını tek taraflı olarak gerçekleştirmektedir. Hâlbuki toplumlar için hayati öneme sahip bu konuda bilindiği üzere iki taraf mevcuttur. Taraflardan birisi, anayasa ve yasalarda açıkça ifade edilen, yasalara göre vergi alacaklısı devlet, diğer taraf ise, bu vergileri yine yasalarda açıkça belirtildiği üzere, mali güçlerine göre karşılayan vergi yükümlüleridir (Çataloluk, 2008:214).

Vergilendirme yetkisinden kaynaklanan bu ilişki vergi mükelleflerinin her dönemde bu yükümlülüğe karşı koyması ve/veya en aza indirme gayretlerine neden olmuştur. Çünkü vergiler nihayetinde bireyin kullanabilir gelir ya da servetinin azalması sonucunu doğurur. Dolayısıyla devletin vergileme yetkisini kullanırken vergi adaleti, genellik, eşitlik, belirlilik, açıklık, vb. gibi birtakım ilkeleri göz ardı etmesi mükelleflerin kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamasına yol açarak mükelleflerin salınan vergiye karşı, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi tutum ve davranışların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Öyle ki vergi mükelleflerinin vergi ödemeye karşı takındığı bu tavır ve davranışlar; vergi adaleti, vergi ahlakı, vergi psikolojisi gibi çeşitli araştırma konularının oluşmasına yol açmıştır. Vergilerden sağlanacak ekonomik ve sosyal yararı maksimum kılmak ve vergileri etkin bir politika aracı olarak kullanabilmenin ön koşulu vergi kaçakçılığı ile oluşabilecek vergi kayıplarını en aza indirilmesine bağlı olacaktır (Özsoylu, 2006:110).

Kapsamı oldukça geniş olan vergi kaybı kavramı geniş anlamda, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle hazineye intikal etmemiş ve/veya edememiş olması anlamına gelmektedir. Burada, aslında hazineye intikal etmesi gereken paranın hazine dışında kalmasının hangi nedene ve/veya gerekçeye dayandığı değil, paranın hazine dışında kalması önemlidir. Geniş anlamda kayıp, düzenleme, uygulama, yargılama ve boşluklardan yararlanmak suretiyle kapsam dışına çıkma sonucu oluşan hazineye intikal etmeme anlamına gelmektedir (Karakoç, 2004:90). Bu anlamda vergi kaybı, vergi kaçakçılığını da içermektedir. Nitekim VUK'un 341. maddesi de vergi kaçakçılığını "Vergi Ziyaı" olarak; mükellefi veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır (Candan, 2004:257).

Öte yandan vergi kaybı kavramı, bütçe gelirleri bağlamında ele alındığında kapsamın yukarıda belirtilen çerçeve ile sınırlı kalmadığı görülmektedir. Candan, (2004:257) kanun koyucu tarafından yapılan düzenlemelerle muafiyet, istisna, indirim, teşvik tedbirleri, yasal boşluklar ve basit usulde vergilendirme gibi nedenlerle alınmayan ya da gereği gibi alınamayan verginin de, kayıp olarak nitelendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu şekilde oluşan vergi kaybı, mükellefin yasal boşluklardan

yararlanmak suretiyle olabileceği gibi, mükellefin vergiden muaf olan veya daha az vergilendirilen ekonomik aktivitelere yönelmesi şeklinde de gerçekleşebilir.

Konunun diğer bir boyutu ise kayıt dışı istihdamdır. Kayıt dışı istihdama bağlı vergi kaybı, bağımlı ya da bağımsız çalışanların, çalışmalarını kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmemesi ya da gün ve/veya ücret olarak eksik bildirilmesi şeklinde ortaya çıkar. Yapılan araştırmalara göre Türkiye'de yaklaşık beş milyon kişinin kayıt dışında çalıştığı tahmin edilmektedir. Farklı bir anlatımla çoğunluğu ücret geliri elde eden beş milyon kişinin kazançları kayıt dışında kalmaktadır. Beş milyon kişin ödemesi gereken vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükleri düşünüldüğünde devletin önemli miktarda bir vergi kaybına uğradığı söylenebilir (Yereli ve Karadeniz, 2004:201).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda vergi kaybına sebep olan eylemleri üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Yasalarla kayıt dışı bırakılmasına izin verilen faaliyetlerden veya işlemlerden doğan vergi kayıpları,
- Kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kayıpları ve
- Kayıt dışı istihdamın yol açtığı vergi kayıplarıdır.

Vergi kaybına neden olan eylemlerin çok geniş olması nedeniyle, kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kaybı bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın ana temasını oluşturan vergi kaybı kavramını net bir şekilde ortaya koyabilmek amacıyla vergi kaybıyla yakın ilişkisi olan ama farklı anlamlar taşıyan vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi uyumu gibi kavramlar aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

3.2.Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma ve Vergi Uyumu Kavramları

Literatürde terimsel karışıklığa yol açan ve farklı anlamlara sahip vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi uyumu gibi kavramlar aşağıda detaylı bir şekilde incelenmiştir.

3.2.1.Vergiden Kaçınma

Verginin yük olarak algılanması sonucu gösterilebilecek tepkilerin en önemlisi, vergi tutarını azaltmaya ya da yok etmeye yönelmektir. Vergi ödememe eylemi, yasal yollarla gerçekleştirildiğinde 'vergiden kaçınma', yasa dışı yollarla gerçekleştirildiğinde ise 'vergi kaçakçılığı' olarak nitelendirilebilir (Şimşek, 2007:12).

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçığı birbirinin ikamesi olabileceği gibi tamamlayıcısı da olabilir. İkame, bir davranıştaki (örneğin, vergi kaçırma) artan maliyet nedeniyle mükellefin bu davranıştan diğerine yönelmesi ile olur. Tamamlayıcılık ise normalde vergi matrahından indirilebilecek bir gider kaleminin yüksek gösterilmesi sonucu doğabilir (Bayraklı, vd., 2004:206).

İki kavram arasındaki bu ikame ve tamamlayıcı ilişkisine rağmen vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı davranma durumu, vergi kaçakçılığını vergiden kaçınmadan ayıran temel bir niteliktir. Vergi kaçakçılığında, mükellef bilinçli bir biçimde vergisel yükümlülüklerinden kaçınarak, bir vergi ziyaına neden olmakta veya olma girişiminde bulunmaktadır. Söz gelimi mükellef kasten vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak matrahtan indirilebilecek giderleri olduğundan fazla göstererek bir vergi ziyaına neden olmaktadır (Demir, 2009:1-2). Ancak vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi matrahını, öngörülen kanun çerçevesinde küçültmesi ve az ödemeye çalışması şeklinde ifade edilmektedir.

Vergiden kaçınma olayı temel olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi bireylerin ortaya çıkması muhtemel olan bir verginin konusu ile ilişki kurmaması yolunu tercih etmesidir. Emlak vergisi ödememek için bireylerin mülk edinmekten kaçınması bu tarz bir vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir. İkincisi, bireylerin vergi yasalarındaki boşluklardan veya sunulan alternatiflerden yararlanarak ödeyecekleri vergileri minimize etmesi ya da hiç ödememesi şeklinde ortaya

çıkmaktadır. Bir işletmenin kurulurken, şirketin türünün veya konumunun vergi yükümlülüğünü asgariye indirecek şekilde ve alanlarda belirlenmesi bu tarz bir vergiden kaçınmaya örnek olarak verilebilir (Yılmaz, 2007:9). Sonuç olarak devlet vergi kaybına uğrar, ancak mükellef hem belli bir fayda sağlar hem de kanunlar karşısında suç işlememiş olur (Özsoylu, 2006:111).

Tamamen yasal ve risksiz bir davranış olan vergiden kaçınma, hükümetler tarafından sosyal ve ekonomik açıdan faydalı sonuçlar doğuracağı için teşvik de edilebilir (Bayraklı, vd., 2004:2006). Ancak bu teşvik tedbirlerin görünen en önemli maliyeti devletin vergi gelirlerinden vazgeçmesidir. Teorik olarak, bu gibi tedbirlerin yarattığı yatırım artışları, vergi kaybı artışlarından fazla olduğu sürece bu maliyetlere katlanmanın yerinde olacağı savunulabilir. Ancak, yatırım artışları ile vergi kaybındaki artışların eşit olduğu noktaya ulaşıldıktan sonra devletin vergi almaktan vazgeçmesi için bir neden bulmak kolay değildir. Çünkü tedbirlerin daha ileriye götürülmesi halinde yatırımlardaki artışlar bu artışları yaratmak için devletin katlandığı vergi kaybından daha az olacaktır (Taştan, 2006:9-10). Dolayısıyla bu tür vergi kayıplarının önüne geçilmesi siyasi iradenin kararına bağlı olarak vergi yasalarındaki teşvik, istisna ve muafiyetlerin ekonominin şartları çerçevesinde düzenlenmesini gerektirir (DPT, 2001a:31).

Bununla birlikte ücretli olmayan, vergiden muaf yatırımları yapma gücüne sahip, hisse senetleri alabilen ve vakıflara bağış yapıp vergiden düşebilen varlıklı kesimler için vergiden kaçınma olanakları daha geniştir. Artan oranlı vergiler vasıtasıyla giderilmeye çalışılan gelir dağılımı dengesizliği, bu tür vergiden kaçınma olanaklarının artması ile beklenen düzeyde olmamaktadır. Bu durum, artan oranlı vergi sisteminin, eşitsizliği düzeltebilme gücüne yöneltilebilecek bir eleştiri olarak değerlendirilmektedir (Şimşek, 2007:14-15). Bazı sosyologlar, bu tür vergi kayıplarını sosyal bir sorun olarak görmektedirler. Bu gibi davranışlar için, vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçakçılığı (tax evasion) terimleri birleştirilerek vergiyi reddetme (tax avoision) terimi üretilmiştir (Şimşek, 2007:14-15).

3.2.2.Vergi Kaçakçılığı

Vergilere gösterilen davranışların içinde en yaygın ve yükümlüler açısından en etkin kullanılan davranışların başında, vergi kaçakçılığı gelmektedir. Vergi kaçakçılığında yükümlüler, yasaları açık bir biçimde çiğneyerek, vergi yükünden kurtulmaya çalışırlar. Burada, vergi yasalarında vergi borcunun doğumunu bağladıkları olay, vergi ödemeyi gerektirecek biçimde meydana gelmesine rağmen, yükümlü veya sorumlu bunun ilgili vergi yönetimine hiç bildirmeyebilir veya noksan bildirebilir. Bu durumda, yükümlü ya da sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi yüzünden, vergi zamanında tahakkuk ettirilmemekte ya da eksik tahakkuk ettirilmektedir (Şenyüz, 1995:93).

Buna göre kavram kasten hileli bir şekilde vergi yükünü azaltmayı kavradığı gibi, vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannamede yapılan istem dışı hatalar veya mükellefin ihmali dolayısıyla vergi matrahının düşük gösterilmesini de kapsar. Ancak kasten veya bilmeden vergi kaçırma genel olarak vergi gelirlerini azaltmak gibi bir sonucu doğursa da, iki tür vergi kaçırmaya neden olan faktörler ile bu iki farklı tür vergi kaçıran mükelleflerin karakterleri birbirinden oldukça farklıdır. Bu yüzden vergi kaçakçılığı konusunda literatürde yapılan çoğu çalışma, kasten vergi kaçırma konusuyla ilgilenmiş, istemeden yapılan vergi kaçırmayı genel olarak araştırmalarına dâhil etmemiştir (Bayraklı,vd., 2004:206).

Nitekim vergi kaçırma ile ilgili olarak VUK'un 344. maddesi mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet vermesi şeklinde belirtmiştir. Tanım vergi kaçakçılığını iki unsura bağlamıştır; fiilin kasten yapılmış olması ve vergi kaybıdır. Kasıt "Mükellef veya sorumlunun bilerek ve isteyerek vergi ziyanına sebep olması" anlamına gelir (Yılmaz, 2006:178).

Ayrıca Türk vergi mevzuatı vergi kaçakçılığına neden olan fiilleri genel olarak şu çerçevede belirlemiştir (VUK, Madde:359):

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması

sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

- Defter, kayıt ve belgelerini tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek,
- Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmak,

Yukarıdaki maddeler incelendiğinde vergi kaçakçılığı bir suç oluşunun yanı sıra, vergilemede eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve verginin verimini azalttığı için üzerinde önemle durulmalıdır. Kanunen vergi ödemekle yükümlü kişi vergi borcunu ödememekle, borcunu ödeyenler karşısında haksız bir avantaj sağlamış olur. Vergi kaçakçıları sağladıkları bu avantajla kalmayıp, vergi gelirlerinin artırılması için getirilen ek yüklere de ortak olmayacaklarından, vergisini dürüst ödeyenlerin cezalandırılmasına da neden olur (Özsoylu, 2006:112). Ayrıca vergi kaçakçılığı, mükellefleri kanun düzenine saygı duymamaya, böylelikle kamu otoritesini önemsememeye teşvik ederek vergiye karşı bir direnceneden olur. Bu durum toplumda yasalara itaat eğilimini azaltarak yasalara aykırı davranışları (rüşvet, yolsuzluk vb.gibi) meşru gören değer yargılarının yerleşmesi açısından son derece önemlidir (Özsoylu, 2006:112-114)

3.2.2.1. Vergi Kaçakçılığının Şekilleri

Tanzi (1993), vergi kaçakçılığında izlenen yol ve yöntemleri; faaliyet ya da vergiye tabi unsurun vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılması, başka deyişle gelirin beyan edilmemesi, gelirin, servet veya harcamaların kayıtlara geçirilmemesi, indirilecek giderlerin düzey ve bileşiminin vergi kaybına yol açmak için değiştirilmesini vergi kaçakçılığının şekilleri olarak belirtmiştir (Şahin, 2006:164) .

Bununla birlikte kaçakçılık fiillerinin işlendiği alanlara göre üç grupta incelenebilir. Birinci grupta yükümlülük kurulmasıyla ilgili kaçakçılık fiilleri söz konusudur. Buna göre mükellef, yanlış yükümlülük tesis ettirmek, vergi idaresine işe

başladığını bildirmemek, yalan beyanda bulunmak gibi fiilleri işlemektedir. İkinci grupta ise kaçakçılık fiilleri işletmenin kullanmış olduğu belgeler üzerinden gerçekleşmektedir. Buna göre hiç belge düzenlememek, gerçeğe aykırı düşük ya da yüksek bedellerle fatura düzenlemek, vergiye tabi değerli belgeleri kaydetmemek ya da eksik şekilde damgalatmak, bulunmayan ad ve adreslere fatura kesmek ya da almak şeklindedir. Ayrıca; giderleri ve maliyetleri artırmak için sahte faturalar düzenlemek, mal miktarı fazla, bedeli düşük ya da aksi nitelikte fatura alıp vermek gibi işlemlere başvurmaktadır. Son ve üçüncü grupta ise kaçakçılık fiilleri defter kayıtları üzerinden gerçekleşmektedir. Bu kapsamdaki vergi kaçakçılığı muhasebe hilelerinden oluşmaktadır (Biberoğlu, 2006:102-103).

Uygulamada yükümlüler, bir hesap döneminde kaçakçılık şekillerinden birini veya bir kaçını işleyebilecekleri gibi, bunlardan vergi kaçakçılığının oluş şekillerinden hiç birine uymayan yöntemlerden herhangi birini de yaratabilirler. Örneğin, gelir vergisinde kaçakçılık, hasılatın olduğundan az, giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesiyle kolayca gerçekleştirilebileceği gibi, yükümlü çok değişik bir uygulama ile yine aynı fiili işleyebilir (Şenyüz, 1995:94).

3.2.2.2.Vergi Kaçakçılığının Nedenleri

Literatürde vergi kaçakçılığının önlenmesi konusunda yapılan araştırmalarda kaçakçılığın nedenleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmasına rağmen genellikle psikolojik ve ekonomik yaklaşım olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır (Özsoylu, 2006:112).

3.2.2.2.1.Psikolojik Yaklaşım

Son birkaç yılda vergi teorisi önemli gelişmeler göstermesine karşın, vergi kaçakçılığını etkileyen faktörleri tek başına açıklamada klasik ekonomik modeller yeterli olmamaktadır (Bayraklı, vd., 2004:211). Başta ABD olmak üzere Hollanda, İspanya, İsviçre ve Danimarka gibi ülkeler vergi verme davranışı üzerindeki mükellef tutumlarına ciddi bir şekilde eğilmektedir. Bu amaçla söz konusu ülkelerde vergi mükelleflerinin kendi rızaları ile vergi ödeme istekliliklerini artıran faktörlerin neler olduğunu saptamakta ve daha sonra da bu faktörlerin vergi mükelleflerinin gelirlerini doğru beyan etmelerine olan etkisi ampirik ve deneysel çalışmalarla test edilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007:16).

Vergi psikolojisi, vergi ile ilgili olarak hem bireysel hem de toplumsal psikolojik olayları inceler ve araştırır. Vergilerin alınması yükümlüleri çeşitli davranışlara iter. Bu ise vergi ile amaçlanan hedeflerden önemli ölçüde uzaklaşılmasına neden olur. Vergi yükümlülerinde meydana gelebilecek davranış değişiklikleri onların önemli ölçüde siyasi tercihlerini de etkileyebilecek düzeye çıkabilir (Çataloluk, 2008:215). Psikolojik yaklaşım vergi kaçakçılığına, mükellefin uygulamaya konulan yeni bir vergi ya da yeniden belirlenen vergi oranlarına karşı takındığı tutum ve tepkilere göre yaklaşır ve vergi ahlakına bağlı olarak inceler (Özsoylu, 2006:112). Vergi ahlâkı, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan içsel motivasyondur. İçsel motivasyon, dışarıdan herhangi bir zorlama ve baskı unsuru olmaksızın vergiyi gönüllü olarak ödemeye işaret etmektedir. İnsanların vergilerini gönüllü olarak ödemeleri şeklinde neticelenen bu motivasyon, sahip olunan bir takım değerler nedeniyle oluşmaktadır. Bu değerlerin başında bireyin sahip olduğu vergi ahlâkı gelmektedir. Bu yönüyle vergi ahlâkı, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen en önemli faktörlerden birisidir. Bir vergi sisteminin gelişmiş-çağdaş yapısı, büyük ölçüde vergi kültürü ve vergi ahlâkı açısından geçirdiği evrime bağlıdır. Schumpeter'e (2001) göre vergi kültürü ve vergi ahlâkı modernlik ve ilericilik göstergesidir ve iyi bir vergi sisteminin temel taşlarını oluşturmaktadır. Örneğin, Japonya'da vergi kültürü ve vergi ahlâkının yüksek olması nedeniyle, vergi denetimleri çok düşük seviyelerde olmasına rağmen vergiye uyum çok yüksektir. Öyle ki, dünya ülkeleri içinde en yüksek vergi ahlâk skorları Japonya'da elde edilmektedir (Tosuner ve Demir, 2008:357).

Bir toplumun vergi ahlakının güçlenmesinde çeşitli faktörler rol oynamakla birlikte, vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam çok önemlidir. Strümpel, (1969) tarafından İngiltere ve Almanya'da yapılan bir araştırmada, iki ülke mükellefleri arasındaki vergi ahlakının anlamlı derecede farklılık gösterdiğini gözlemlemiştir. Bu durumun nedenleri araştırıldığında ise, Almanya'daki vergi sisteminin daha katı ve yaptırımcı olduğu, İngiltere'deki vergi sisteminin ise daha katılımcı bir politika izlediği ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, vergi ahlakının, bireylerin politik karar alma sürecinde yaygın ve etkin bir şekilde katılması ile doğru orantılı olduğu söylenebilir. Bu durumda mükellefler devletin kendilerine adaletli davrandığını hissederler ve ödedikleri vergiler ile kamu yatırımları arasında doğru orantı kurarlar. Bu aktif katılım aynı zamanda, mükelleflerin yasalar ve politikacılar üzerindeki kontrol

kabiliyetlerini yükselteceğinden, memnuniyet derecelerini de artırır (Tuay ve Güvenç, 2007:24).

Vergi kaçakçılığını sadece vergi ahlakı ile açıklamak mümkün değildir. Psikolojik yaklaşımın diğer hareket noktasını vergi mentalitesi oluşturur. Vergi mentalitesi; vergi mükellefinin yürürlükteki vergi sistemine bakış ve vergi sisteminin değerlendirmesidir. Vergi mükellefinin bir birey olarak vergi sistemi hakkındaki düşünceleri, onun vergi ödeme konusundaki düşüncelerini yönlendirir. Psikolojik yaklaşıma göre, vergi kaçakçılığı ile ilgili bireyin davranışlarını yönlendiren üç önemli unsur vardır: (1) Kamu Gelirleri ve Harcamaları, (2) Vergi Yükü, (3) Kamu Harcamalarından elde edilen fayda (Özsoylu, 2006:113).

Vergi mükellefi, devletin sağladığı vergi gelirlerini nerede ve nasıl harcadığı hakkında olumsuz bir görüşe sahip ise, vergi ödeme yükümlülerde bir görev değil, bir yük olarak değerlendirilir ve vergiye karşı olumsuz bir tavır takınmalarına sebep olur. Dolayısıyla toplumda devletin kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edilip, verimli olarak değerlendirilip harcanmadığı şeklinde bir kanaat oluşursa yükümlü vergi ödeme konusunda isteksizleşip, vergi kaçırmaya çalışabilir (Çataloluk, 2008:219).

Bu çerçevede; vergi mükelleflerinin devletin toplamış olduğu vergileri verimli yatırımların finansmanında kullanıldığını bilmeleri ve görmeleri vergiye uyumu olumlu yönde etkileyecek, vergi kaçakçılığı oranını düşürecektir (Şimşek, 2007:17).

Psikolojik yaklaşımın vergi kaçırmanın nedeni olarak öne sürdüğü ikinci unsur vergi yüküdür. Devletin sahip olduğu vergi mevzuatı adil bir vergi oluşturmaktan uzak ve yükümlüleri ağır yükler altına sokuyorsa mükellef gerek yasal, gerekse de yasal olmayan yollardan vergi ödememeye çalışacaktır. (Özsoylu, 2006:113). Dolayısıyla mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanması, psikolojik olarak mükellefin vergi kaçırmasına neden olur. Böyle bir durumla karşı karşıya kalan bir mükellef vergi kanunlarının adaletsiz uygulandığına ya da vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edilebildiğine inanır (Tuay ve Güvenç, 2007:28).

Vergi kaçaklığının psikolojik yaklaşım çerçevesinde üçüncü nedeni olarak gösterilen eşitlik teorisi (Equity theory), vergi mükelleflerinin kamu harcamalarından

elde ettiği fayda çerçevesinde açıklanabilir. Bu teoriye göre bir ilişkide eğer tüm katılımcılar bulundukları katkı kadar fayda sağlıyorsa, bu eşit bir ilişki olarak kabul edilir. Eğer bir ilişkide eşitsizlik söz konusu ise kişi sağladığı katkı miktarını değiştirerek (artırarak veya azaltarak) bu ilişkiyi eşitlemek isteyecektir. Vergi konusunda genel olarak üç farklı eşitlik kavramı bulunmaktadır (Bayraklı, vd., 2004:209). Musgrave (1994)'e göre dikey eşitlik, gelirleri ve servetleri yüksek olan mükelleflerin düşük olanlara oranla daha fazla vergi ödemesi ile gerçekleşir. Yatay eşitlik ise aynı durumda olan kişilerin aynı oranda vergilendirilmesidir. Mübadele eşitliğinde ise, mükellef kamusal mal ve hizmetlerden elde ettiği fayda ile ödediği vergi miktarını karşılaştırmaktadır. Vergi mükellefi devlettin sunmuş olduğu hizmetlerden faydalanamadığı başka bir anlatımla ödediği verginin karşılığını alamadığını düşünüyorsa vergi kaçırarak bu adaleti kendisi sağlamaya çalışacaktır. Bu çerçevede eşitlik teorisi klasik ekonomik yaklaşım teorisinin tamamen tersi bir öngörüde bulunmaktadır. Mükellefin yararlandığı kamusal mal ve hizmet miktarındaki artış mükellefin eşitliği algılamasında pozitif bir etki yaratarak vergi kaçakçılığını azaltacaktır (Bayraklı, vd., 2004:209). Bu nedenle mükellef, ödediği verginin kendisinin yararına kullanıldığına inandığı ölçüde verginin gerekliliğine inanıp vergi kaçırmayacaktır. Dolayısıyla devlet, verginin gerekliliğine inancı sağlamak için, mükellefin doğrudan faydalanacağı projelerin finansmanı için kullanılacağı şeklindeki inancı kuvvetlendirmelidir (DPT, 2001b:13; Çataloluk, 2008:119-120).

3.2.2.2.2.Ekonomik Yaklaşım: Rasyonel Tercih Teorisi (Allingham&Sandmo Modeli)

Vergi kaçakçılığının ekonomik yaklaşıma göre incelenmesinde neoklasik iktisadın varsayımları ön plana çıkar. Neoklasik iktisat ekolü, bireyi rasyonel davranan ve bunun sonucunda da refahını maksimize çabası içinde bir varlık olarak ele almaktadır. Ekonomik yaklaşım, vergi kaçakçılığının nedenlerini incelerken bu anlayıştan hareket etmektedir (Özsoylu, 2006:114). Rasyonel tercih modeline göre vergiye gönüllü uyumu belirleyen başlıca etkenler; yakalanma ve cezalandırma riskinin büyüklüğü, korku gibi etkenlerdir. Bir başka ifadeyle, bireyi gönüllü uyuma yönlendirecek faktörler etkin vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü gibi faktörlerdir.

Allingham&Sandmo (1972) modeli, vergi kaçakçılığı ile yakalanma riski arasında yakın bir ilişki olduğunu varsayar. Allingham&Sandmo (1972) modeline göre vergi kaçakçılığı riskli bir hisse senedine yapılan yatırımla eşdeğerdir. Mükellef ceza miktarı, denetleme oranı, vergi oranı ve gelir gibi faktörleri dikkate alarak beklenen kişisel faydasını maksimize etmek için vergi kaçırıp kaçırmayacağına, eğer kaçıracaksa miktarına karar vermektedir. Bu yaklaşımda mükelleflerin ceza ve denetleme oranı gibi faktörlerin sayısal değerini tam olarak bildiği ve fayda fonksiyonlarının sadece gelirden ibaret olduğu varsayılır. Modele göre vergi yükümlüsünün vergi beyanını; vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörler belirlemektedir. Buna göre vergi denetimi yeterince yüksek ve cezalarda katıysa vergi kaçakçılığı olmayacaktır (Bayraklı, vd., 2004:209)

Bu şartlar altında şöyle bir tablo ortaya çıkar (Özsoylu, 1996:68).

	Denetleme yapılmış, vergi kaçağı tespit edilmiştir.	Denetleme yapılmamıştır.
Gerçek Gelir Beyan Edilmiştir.	A	B
Eksik Gelir Beyan Edilmiştir.	C	D

Vergi denetlemesi yapılıp vergi kaçağı tespit edildiğinde kaçırılan verginin yanı sıra fazladan bir de ceza ödeyecek olan mükellefin net fayda durumu için aşağıdaki sıralama yapılabilir:

C<A=B<D

Mükellef vergi kaçırmış ve vergi incelemesine alınmamış ise birinci duruma göre kazançlı çıkacaktır. Bu durum bir model çerçevesinde formüle edilecek olursa mükellefin fayda fonksiyonunda denetleme yapılıp yakalanma ihtimali (p) önemli bir rol oynar. (Y_1) gerçek geliri; (Y_2) denetlenip yakalanarak cezalandırılmış geliri ifade ettiğinde:

(1) $E(U) = (1-p)U(Y_1) + pU(Y_2)$ fonksiyonu geçerlidir. Vergi mükellefinin fayda fonksiyonuna E(U); mükellefin eksik beyan ettiği gelir (X); yürürlükteki vergi oranı (t); ve denetleme yapılıp kaçak tespit edildiğinde

uygulanacak ceza oranı (q) dahil edildiğinde, mükellefin fayda fonksiyonu (Özsoylu, 1996:68);

(2) E(U) = {(1-p) U (Y-tX) + pU (Y-tX-q(Y-X)] ve q>t; olarak ifade edilir. Vergi kaçağını önleme ve caydırıcı olma sebebiyle q'nun t'den büyük olması şarttır. Zira cezalar (q), vergi oranlarından (t) yüksek olmadığı sürece vergi kaçırılması kaçınılmazdır. Vergi mükellefinin fayda fonksiyonunu 2 nolu eşitlik incelendiğinde; vergi kaçakçılığının boyutları (Özsoylu, 1996:68);

1. Vergi denetimleri (p);

2. Vergi oranı (t) ve,

3. Vergi kaçakçılığına uygulanacak ceza oranına (q) göre değişmektedir. Buna göre vergi hâsılatı, vergi inceleme olasılığı düştüğünde azalmakta, ceza oranı arttırıldığında artmaktadır. Vergi oranı ile vergi kaçakçılığı arasında da pozitif bir ilişkinin var olduğu kabul edilmektedir. Vergi oranları ne kadar yüksek ise, vergiden kaçma çabaları da o derece yüksek olacaktır. Ceza oranları da vergi kaçağını caydırıcı bir rol oynamaktadır ve yüksek ceza oranları, mükellefleri vergi kaçakçılığına teşebbüs etmekten alıkoyacaktır. Ayrıca, suçluları bulma ve vergi incelemesi ihtimalinin artması vergi idaresi açısından ek kaynaklara gereksinim yaratır. Oysa, beyan edilmeyen ve kaçırılan vergi üzerine uygulanan ceza oranı, hem uygulamadan beklenen getiri hem de idareye olan ek maliyet açısından tercih edilebilecek bir politika aracıdır. Türkiye açısından anılan bu oranla incelendiğinde vergi kaçakçılığının ve Türk Vergi Sisteminin önemli bir sorunu ortaya çıkar (Özsoylu, 1996:68).

Modelin en önemli eleştirisi, vergi beyanını etkileyen bazı faktörleri açıklamada yardımcı olsa bile, vergi kaçakçılığının psikolojik maliyetini göz ardı etmesi ve mükellefin denetlenme oranı, ceza oranı gibi değişkenlerin değerini tam olarak bildiği varsayımının yapılmış olmasıdır. Ancak model bu konuda yapılan ilk çalışma olması ve daha sonraki çalışmalar için temel teşkil etmesinden dolayı birçok maliyeci tarafından geliştirilerek günümüze kadar gelmiştir (Aktan, 2006:7-9).

3.2.2.3.Vergi Kaçakçılığının Ekonomik ve Sosyal Sonuçları

Kaçakçılık vergi davranış biçimleri içinde en tehlikesini oluşturmakta ve her ekonomide, az veya çok bulunmaktadır. Bu yüzden, kaçakçılığın sonuçlarının incelenmesi gerekmektedir (Şenyüz, 1995:94).

Vergi kaçakçılığının devlet açısından kaçınılmaz ilk sonucu, vergi kaybıdır. Vergi kaybı ise devlet gelirlerinin azalması anlamına gelir. Devletin vergi gelirlerinin azalması ise sürekli artış eğiliminde olan kamu harcamalarının finansmanı sorununu gündeme getirir. Vergi gelirleri, kamu harcamalarını karşılamakta yetersiz kalınca bütçe açıkları sorunu gündeme gelir. Bütçe açıklarının finansmanı ise ya mevcut vergi oranlarının artırılması ya da yeni ve/veya ek vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirilmesi sonucunu doğurur. Vergileme sınırına yaklaşılmışsa ya da ülkede genel ya da yerel seçimlerin yapılacağı takvim yakınsa, o zaman siyasal iktidarlar vergi-dışı finansman kaynaklarına başvurmayı yeğlerler. Kamu harcamaları vergi dışında, ya borçlanma, ya da para basma ile finanse edilir (Aktan, 2006). Gelirleri azalan devlet, bu açığını vergiler ya da para basma ile karşılamak istemesi halinde, katlanılan yük vergi kaçırmayanların aleyhine gelişir. Şöyle ki; bütçe açıkları vergilerle karşılanmaya kalkılırsa, bu finansmana, vergi kaçırma eğilimi ya da olanağı bulunmayanlar katılmak zorunda kalacaklardır. Diğer taraftan para basma yoluna başvurulduğunda, fiyatlar yükselir ve yükümlülerin satın alma güçleri düşer. Vergi kaçıran yükümlülerin sebep olduğu böyle bir durum, vergi kaçırmayan yükümlüleri zarara sokmakta ve ortaya çıkan enflasyon nedeniyle onların satınalma güçlerinin düşmesine neden olmaktadır. Yani her iki durumda zararlı çıkanlar, vergiye karşı herhangi bir davranışa girmeyen yükümlüler olmaktadır (Şenyüz, 1995:95).

Vergi kaçakçılığının ikinci olumsuz etkisi, sektörler arası rekabet şartlarını bozmasıdır. Bir taraftan vergi yükümlülüğünü tam olarak yerine getiren işletmeler daha pahalı üretim faaliyetlerini gerçekleştirirken, diğer taraftan vergi kaçakçığı yolu ile vergi yükümlüğünü yerine getirmeyen işletmeler daha ucuz üretim gerçekleştirirler. Bu şartlar altında, yükümlülüğünü tam olarak yerine getiren işletmeler ek maliyetlerle karşılaşmış olurlar ve rekabet edemez duruma düşebilirler. Bir başka anlatımla belirli iş ve meslek gruplarında kaçakçılığın yaygın olması haksız rekabete yol açarak gelir dağılımını olumsuz yönde etkiler (Özsoylu, 1996:65).

Vergi kaçakçılığının, diğer olumsuz sonucu ise sosyal dengenin ve gelir dağılımının bozulmasına neden olmasıdır. Vergi kaçakçıları, vergi kaçırarak refahlarını arttırırken diğer bireyleri ağır vergi yükü altında bırakırlar. Vergi kaçakçılığının yaygın olması halinde vergi oranlarının yükseltilmesi doğaldır. Oranların yükseltilmesi vergi ödeyenlerin yüklerini daha da ağırlaştıracaktır. Bu durumda toplumun çeşitli kesimleri arasında gelir eşitsizliği ve refah farkı oluşmaktadır (Şimşek, 2007:34).

3.2.3.Vergi Uyumu ve Uyumsuzluğu

Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi 1989 yılında mükelleflerin gelir vergisine uyumunu araştırmak amacıyla yaptığı çalışmada vergi uyumunu şu şekilde tanımlamıştır. "Vergi Uyumu" mükelleflerin tüm gelir beyannamelerini zamanında doldurması ve beyannamelerin vergi yükümlülüğünü tam olarak yansıtacak şekilde beyannamenin doldurulduğu tarihte vergi mevzuatına ve mahkeme kararlarına uygun olmasını ifade eder (Bayraklı, vd., 2004:207-208). Farklı bir ifadeyle vergi uyumu, vergi mükelleflerinin kendi rızaları ile vergi yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleridir. Tanımdan yola çıkarak vergi uyumunun unsurlarını (Biberoğlu, 2006:27):

- Vergiye tabi gelirin doğru beyanı,
- Gelirden düşülmesine izin verilen gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyet ve istisnalarının gerçek değerler ile aynı olması,
- Vergi beyannamesinin zamanında doldurulması, olarak sıralanabilir.

Vergi uyumsuzluğu ise; (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini, (under-reporting) hem de yüksek gösterilmesini (over-reporting) kapsar. Buna göre vergide uyumsuzluk vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan az gösterilmesini içerir. Ancak, mükellefin, ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla, mali işlemlerini yasalara uygun olarak yapılandırılması vergide uyumsuzluk değildir (Tuncer, 2002:219). Bu açıdan vergi uyumsuzluğu, yalnızca vergi yükümlülüğünün düşük gösterilmesini değil yüksek gösterilmesini de içerir. Dolayısıyla vergi uyumsuzluğu ile vergi kaçakçılığı arasındaki en önemli fark;

vergi uyumsuzluğunun vergi yükümlülüğünün hem düşük, hem de yüksek gösterilmesini açıklamaya yönelik bir kavram iken, vergi kaçakçılığı vergi yükümlülüğünün yalnızca düşük gösterilmesi durumunda söz konusu olabilmektedir (Biberoğlu, 2006:28).

Vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi uyumsuzluğu kavramları birbirinden farklı olsa da, ortaya çıkarmış oldukları sonuç devlet açısından vergi kaybıdır. Bu nedenle devlet vergi kaybına neden olan faktörler üzerinde önemle durmalıdır.

3.3.Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Önlenmesi

Türkiye'deki mevcut vergi kayıp ve kaçağının değerlendirildiği çalışmanın bu bölümünde öncelikle Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının nedenleri analiz edilmiş olup, daha sonra vergi kayıp ve kaçağının sonuçları ve önlemeye yönelik öneriler geliştirilmiştir.

3.3.1.Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının nedenlerini, literatürdeki çalışmalara paralel olarak mali, ekonomik, siyasi, ve sosyal nedenler şeklinde sınıflandırılarak analiz edilmiştir.

3.3.1.1.Mali Nedenler

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağına neden olan mali faktörlerin başında vergilendirme ile ilgili sorunlar olup, bu sorunlar kendi içerisinde dört başlık altında incelenebilir (Kıldiş, 2000:5).

3.3.1.1.1.Vergi Oranları

Mükellefin vergilendirme karşısındaki tutumların en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır. Bu nedenle vergi oranlarının mükelleflerin psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olduğu söylenebilir. Vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışları olumsuz yönde değişecektir. Çünkü

vergi oranlarının artması ile birlikte mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı ve dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır (Biberoğlu, 2006:67).

Vergi oranlarının etkisi birkaç şekilde ortaya çıkmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi vergi oranlarının artması ile birlikte üstlenilen vergi yükü artmaktadır. Artan vergi yükü öncelikle kullanılabilir gelirin azalması demek olup, mükellef artan vergi yükü karşısında daha az tüketmek ve tasarruftan vazgeçmek durumuyla yüzleşmektedir. Mükelleflerin tüketim ve tasarruf yönünden meydana gelen azalmayı telafi edilebilmesi daha fazla çalışmayı gerektirmekte ve bu durum hoşnutsuzluğa yol açarak vergi kaçırmayı desteklemektedir (Gök, 2007:147).

Vergi oranı ve buna bağlı olarak artan vergi yükünün bir diğer olumsuz etkisi üretimde azalmaya neden olmasıdır. Vergi oranlarının artması ile kullanılabilir gelir seviyesinin azalması ve tüketimin kısılmasına gidilmesi, zaman içinde üretimin de azalmasına neden olmaktadır. Farklı bir ifadeyle, talep seviyesinde meydana gelen daralma, dolaylı olarak arz seviyesini de daraltmaktadır (Şimşek, 2007:21).

Vergi yükü kavramını Türkiye açısından değerlendirdiğimizde vergi mükelleflerinin en çok yakındıkları kavramlarının başında gelmektedir. GSYİH içinde toplanan vergi gelirlerinin payını anlatmada kullanılan vergi yükü (%) olarak Türkiye'de 32,3, OECD (toplam) ülkelerinde 36,3 olarak gerçekleşmiştir. Sosyal güvenlik primlerinin GSYİH içindeki paylara bakıldığında ise (%) olarak; Türkiye'de 6,8, OECD ülkelerinde 9,5'tur (Ay, 2006:59).

Türkiye'de vergi yükü oranları uluslar arası bir karşılaştırma yapıldığında düşük olduğunu görülmektedir. Ancak vergi yükünün oran olarak düşük olması dikkatli yorumlanmalıdır. Önemli olan, vergi yükü hesabı değil, kullanılabilir reel gelir üzerindeki vergi baskısıdır. Türkiye'de vergi kesintileri sonrası arta kalan reel gelir, zorunlu ihtiyaçları karşılamaya yetmediği gibi, tasarruf ya da yatırım yapma imkânını ortadan kaldırdığı için, yüzde oranı kaç olursa olsun vergi yükü fazladır. Bu nedenle vergi yükünün ülkemizde fazla olması kısa dönemde tasarrufların düşmesine uzun dönemde ise büyümenin azalması yönünde olumsuz etkisi olacaktır (Özsoylu, 2006:103).

3.3.1.1.2.Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergilendirme Ortamının Belirsizliği

Klasik modelin kurucularından Adam SMITH, vergide birlik ilkesini vergileme ile ilgili prensipler arasında saymıştır. Bu ilkeye göre, mükellef ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini daha önceden bilmelidir. Vergilerin belirli olması için ise vergi kanunlarının geriye doğru yürümemesi ve vergi aflarına mümkün olduğunca başvurulmaması gerekir (Kıldiş, 2000:7).

Vergi hukuku alanında affa karşı çıkılmasının en önemli nedeni affın adalet ve eşitlik ilkelerine ters düşmesidir. Ayrıca af, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini bozarken rekabet eşitliğini de olumsuz etkileyecektir. Vergi cezalarının ve gecikme zamlarının rekabet eşitliğinde rolü vardır ve çıkarılan afla vergi cezaları ve gecikme zamları etkisiz bırakılarak rekabet eşitliği bozulur. Genel olarak vergi aflarının bir topluma maliyeti; dürüst vergi mükellefleri için vergi sisteminin adil olmadığı duygusunu ve vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesini artırması ve gelecekteki vergi uyumsuzluğuna cesaret vermesi şeklinde açıklanabilir (Çetin, 2007:176).

Konu Türkiye açısından değerlendirildiğinde, vergi mevzuatının ülkenin ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlarına cevap veremediği gibi, sade, kolay anlaşılır bir yapıda olmadığı ve sürekli değiştirilme ihtiyacı gösterdiği artık herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Vergi kanunlarının karmaşık yapısı, vergi kaçaklığının sonucu olarak vergi kaybının oluşmasına yol açmaktadır (Karakoç, 2004:94). Çünkü anlaşılamayan bir kanunun doğru bir biçimde uygulanması mümkün değildir. Çok sayıda vergi kanunun olması ve birbirleriyle bağlantısının kurulmaması, uyumun sağlanamamasına yol açmaktadır. Bu durumun temel nedeni vergi hukukunun, hukuk ilkelerine göre değil, Hazine'nin gelir ihtiyaçlarına göre belirlenir hale gelmesi şeklinde ifade edebilir (Karakoç, 2004:94).

Ayrıca Türkiye'de vergi kaçakçılığına uygulanacak cezai müeyyidelerin yüksek olduğu iddia edilse de, sıkça çıkartılan af kanunları ve uzlaşma müessesesi mevzuattaki suç ve ceza politikalarına aykırı düşmektedir. Türkiye'de genellikle siyasi, teknik ve ekonomik nedenler gerekçe gösterilerek yaklaşık 2-3 yılda bir mali af getirilmiştir. Çıkarılan vergi afları; kapsamına göre, vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan

veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur (Çetin, 2007:177). Türkiye'de çok sık af kanunu çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına yol açmaktadır. Zamanında vergisini ödeyenler adeta cezalandırılarak, vergi adaletinin ortadan kalkmasına yol açar. Bu durum ise vergi ödemeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlayarak vergi kaçakçılığını özendirebilir (Karakoç, 2004:99).

Türkiye'de vergi kaçakçılığına uygulanacak cezai müeyyidelerin etkinliği azaltan bir diğer uygulama "Uzlaşma" müessesesidir. Mükellef ile vergi dairesi arasındaki vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözüm çeşitlerinden biri olan uzlaşma, vergi uyuşmazlıkların, yargı yoluna gitmeden karşılıklı görüşme yoluyla çözümlenmesi şeklinde tanımlanır. Uzlaşma vergi borcu ile birlikte, bu borca bağlı olarak kesilen cezayı da kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran bir yoldur. Uzlaşmanın konusu ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyaı cezasıdır (Civan ve Kutlar, 2005:1). Uzlaşma müessesesi, vergiyi hiç tahsil edilememektense belirli bir indirim yapılmak suretiyle verginin ödenmesini sağlamak amacıyla mevzuatımıza sokulmuş ise de, zaman içerisinde mükellefte yakalanırsam uzlaşmak suretiyle cezayla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler halinde öderim inancını yaygınlaştırmış ve özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde vergi cezalarının etkinliği nerede ise yok edilmiştir. Böylece uyuşmazlıkların büyük bir kısmı tarhiyat öncesi/sonrası uzlaşma ile çözümlenmekte ve devlet önemli gelir kaybına uğramaktadır (Özsoylu, 2006:115).

3.3.1.1.3.Vergi İdaresi ve Denetimden Kaynaklanan Nedenler

Vergilemede başarı, yasal düzenlemeler kadar mevcut yasaları gereği gibi uygulayabilmeyi de gerektirir. Yani, vergi tahsilatın da iyi bir vergi mevzuatı kadar, iyi işleyen ve organize çalışan bir vergi idaresinin varlığı da önemlidir. Bu çerçevede vergi yasalarını adil ve mutlak şekilde uygulama gücüne sahip etkin ve verimli işleyen bir vergi idaresinin olmayışı, mükellefte vergiye karşı tepki oluşturarak vergi kaçakçılığını artırabilmektedir (Doğanyiğit, 2004:797).

Türk vergi idaresinin bugünkü örgütlenme yapısı, yasalarda yüklenen çok önemli ve dev boyutlu görevleri yürütecek ve çağdaş ihtiyaçlar doğrultusunda

üstleneceği yeni görevleri gerektiği gibi yerine getirecek durumda olmadığı söylenebilir (Gerçek, 2004:623). Türkiye'de vergi idaresinin örgütlenme sorununa, ilk olarak Aralık 1963 yılında sunulan White raporunda değinilmiştir. Bu raporda, "Türkiye'de vergi idaresinin ıslahı mevzuunda en bariz engeli, Maliye Bakanlığı bünyesi içinde, yukardan aşağıya dikkatini münhasıran gelir konularına hasretmiş bir teşkilat biriminin mevcut bulunmayışı teşkil etmektedir" görüşüne yer verilmiştir. Bu rapor üzerinden geçen süreye rağmen, hala aynı tespitin geçerli olması düşündürücüdür (Gerçek, 2004:623). Bugün Gelir İdaresi Başkanlığının gerek örgütlenme yapısı gerekse de hiyerarşik yapısının iyi olmaması, vergisel işlemlerin yoğunluğu gibi nedenlerle merkez ve taşra teşkilatları arasında bir uyum ve bütünlük sağlanamamaktadır (Baytar, 2006:15). Merkez ve taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumluluklarının net olarak bilinememesi nedeniyle taşra teşkilatı inisiyatif kullanarak sorumluluk üstlenmekten kaçınmakta, merkez teşkilatının günlük sıradan işlerin yükü altında bırakılmasına bu da merkez teşkilatının vergi politikalarının hazırlanması, gelir ve usul mevzuatının iyileştirilmesine, uygulamanın koordinasyonuna yeteri kadar vakit ayırmasını engellemektedir (Baytar, 2006:15).

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde belki de en etkili olanı denetim hususudur. Mükellefler kendilerinin ne kadar az denetleneceğini bilirlerse vergi kaçırma konusunda o oranda cesaretli olacaklardır (Kıldiş, 2000:9). Farklı ifadeyle mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğüdür (Tuay ve Güvenç, 2007:30).

Vergisel faaliyetlerin denetlenmesi anlamına gelen vergi denetimi bugün Türkiye'de Maliye Bakanlığına ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı denetim elemanlarınca yerine getirilmektedir. Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı iç denetim elemanlarının teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkisi, vergi inceleme (dış denetim) yetkisi ile çakışmaktadır. Bu durum, vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin gereği gibi yapılamamasına ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır (Baytar, 2006:19).

Bununla birlikte bugünkü Türk vergi denetiminin kurumsal yapısı içinde görülen en önemli sorun, vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmemiş olmasıdır. Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri ile bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önünde bulundurularak Türkiye çapında genel vergi denetimi yıllık uygulama programları yapılamamaktadır. Genel vergi denetimi yıllık uygulama programlarda yer alacak esaslar çerçevesinde, bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önünde bulundurularak bölgesel vergi denetimi uygulama programları da yapılamamaktadır. Bu durum incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonelikten uzaklaşmasına yol açmakta; vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır (DPT, 2001b:36).

Vergi denetiminin yaşamış olduğu sorunlardan bir diğeri ise vergi denetim eleman sayılarının yetersizliğidir. Gelir İdaresi Başkanlığının 2008 yılı Faaliyet Raporundan alınan bilgiler doğrultusunda, Türkiye'de 3470 adet inceleme elemanına sahiptir. Aynı rapora göre toplam 2.357.321 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi vardır. Bu veriler 2008 yılında inceleme elemanı başına düşen gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayısının 679 kişi olduğunu göstermektedir. Son 4 yılın ortalaması ise yaklaşık 600 ile 650 kişi aralığındadır.

Bu konuda Mc Kinsey Global Enstitüsü'nün Türkiye'de yaptığı araştırmada OECD kaynaklı istatistiklerden elde edilen bilgilere göre, İngiltere'de her 100 kişiden 16 kişi, Portekiz'de 2 kişi Türkiye'de ise 0,3 kişisi vergilendirme sürecinde görev almaktadır (Ay, 2006:57).

Bu nedenle etkin bir denetim sisteminin oluşturulabilmesi için, vergi denetim elemanlarının yalnızca kalitelerinin artırılması yeterli değildir. Kalitenin artırılmasına paralel olarak vergi denetim elemanlarının yetersiz olan sayılarının da artırılması gerekir. Mükellef sayısı hızla artarken, meslekten ayrılmalarla zaten sayıları az olan denetim elemanlarının sayısı daha da azalmaktadır (Gerçek, Sarılı ve Tezcan, 2006:13).

Vergi denetiminde yaşanan bir diğer sorun, vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlayan olanaklardan yeterince yararlanılamamasıdır (Baytar, 2006:13-15). İncelenecek mükelleflerin seçiminde klasik yöntemler kullanılmaya

devam edilmekte, çağdaş veriler ve objektif kriterler henüz yeterince kullanılmamaktadır. Vergi denetimlerinde hız ve dolayısıyla etkinlik sağlayacak sektörel vergi inceleme kılavuzları tam ve gereği gibi hazırlanmış değildir. Vergi inceleme elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak ölçüde, kendi içinde vergiler ve sektörler itibariyle uzmanlaşmaları ve eğitimlerinin de buna yönelik verilmesi, vergi incelemelerine hız kazandıracak bir başka husus olmasına karşın buna uyulduğunu söylemek mümkün değildir. Vergi inceleme elemanlarına destek hizmeti sağlamak üzere, sanayinin muhtelif alanlarında uzmanlaşmış mühendis, yazılımcı, teknisyen, istatistikçe, v.b. personel istihdam edilmemektedir (Baytar, 2006:13-15).

3.3.1.1.4.Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği

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

Belge düzenine uymak konusunda vergi bilinci önemli rol oynamaktadır. Türkiye'de belge düzeni, sadece vergi yasası olayı olarak ele alındığı, vergi ahlakı dikkate alınmadığı için rayına oturtulamamakta ve önemli boyutta vergi kaybına neden olmaktadır. Mükellefin ve vergi idaresinin, organize olmuş ve bilgi düzeyi yüksek muhasebe ve mali müşavir mekanizması, vergileme sisteminde ortaya çıkacak bu tür sorunları azaltacaktır. Fakat Türkiye'de bu işi yapan insanların bilgi düzeylerinin yeterli olmaması nedeniyle önemli sorunlarla karşılaşılmaktadır (Şimşek, 2007:24; Baytar, 2006:21). Özellikle 26.07.2008 tarihli, 5786 Sayılı Kanunun çıkarılmasına kadar ki süreçte, 3568 sayılı SM, SMMM'lik ve YMM'lik Kanununda sınavsız meslek mensubu olabilmeye imkan veren hükümlerin bulunması meslek mensubu standardının oluşmasını ve mesleki kalitenin yükselmesini engellemiştir (DPT, 2001b:59). Dolayısıyla vergi ve muhasebe ile çok fazla ilgisi olmayan çeşitli meslek mensuplarının, yasa hükümlerinden yararlanarak bir uzmanlık niteliği gerektiren YMM'lik mesleğine kolayca geçebilmeleri, meslek için gerekli donanıma sahip olmayan kişilerin bu mesleği yapmasından ötürü, Türk vergi sistemindeki sorunları artırmıştır.

3.3.1.2.Siyasi Nedenler

Türkiye'de vergi kaçakçılığının boyutlarının artırılmasının nedenlerinden bir diğeri de siyasi nedenlerdir. Tosuner (1995)'e göre Türkiye'de siyasi iktidarların, genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmekten vazgeçtiğini ve vergi yükünü belirli kesimlere yüklediğini belirtmiştir. Bununla birlikte siyasi partilerin vergileme konusunda da değişik görüşleri, birbirinden zıt uygulama projeleri bulunduğundan, politik istikrarın bulunmadığı ülkemizde her seçim döneminde mükelleflerin beklentileri başladığını vurgulayarak, her şeye yeniden başlanacak havası verilen vergi paketi projelerinin çokluğu, ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimini uyandırdığından, yükümlüler kendi kararlarıyla kişisel çıkarlarını korumaya yönelteceğini belirtmiştir (Şenyüz, 1995:95-99).

Bu durum ile ilgili olarak Türkiye'de ortaya çıkan sorun ise, konsolide vergi gelirlerinin giderek dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kayması olmuştur. Vergi gelirlerindeki bu değişim kapsamında gelir ve kurumlar vergisindeki azalışın her dönemde yeni bir dolaylı vergi ile giderilmesi bu payı daha da arttırdığı gibi, vergi kaybını da artıran bir unsur olmuştur (Demircan, 2004:569).

Bununla birlikte 1950 yılından günümüze kadar vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, ekonomik kriz dönemlerinin hemen arkasından kamu gelirlerinin artırılması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Uygulanan ek vergiler, yeni vergi kanunları, vergi afları ülkede vergi mevzuatının oturmamasına ve mükellefin vergi konusunda bilinçlenmesine engel olmuştur. Ayrıca 1980 sonrası dönemde verilen teşvikler, konulan istisna ve muafiyetler de gelir dağılımında dengeyi bozduğu gibi, vergi kaçakçılığında son derece güçlenmesine yol açmıştır (Demircan, 2004:562). Yapılan bu değişikliklerin sonucu, siyasi irade üzerinde baskı kuran gruplar faaliyetlerini yasal olarak kayıtdışına taşıyıp, dürüst mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmak olmuştur (Kıldiş, 2000:6).

Sonuç olarak, bu faktörlerin varlığı Türkiye'de devlet yönetimine olan güvenin zedelenmesine yol açmaktadır. Çünkü toplum bireylerinin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına inanmaması, vergi

gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi etkenler devlete duyulan güvenin aşınmasına ve dolayısıyla vergi kaçakçılığına neden olmaktadır (Şimşek, 2007:26).

3.3.1.3.Ekonomik Nedenler

Vergi kaçakçılığına neden olan ekonomik faktörleri enflasyon, ekonomik krizler ve kişi başına düşen gelir olarak incelenebilir.

Enflasyon rakamlarının yüksek olduğu ülkelerde vergi kaçakçılığının artması beklenir. Yüksek rakamlarda seyreden ve süregelen enflasyon adaletsizliklere yol açmaktadır. Enflasyon nedeniyle gelirlerinde aşınma meydana gelen düşük ve sabit gelirli tüketiciler bu kayıplarını gidermek, enflasyon nedeni ile maliyetlerinde artışlar meydana gelen üreticilerde maliyetlerini azaltmak amacıyla kayıtdışı istihdam ile vergi kaçakçılığına yönelmektedir (Us, 2004:11).

Türkiye'de de uzun süre yaşanan enflasyon, işletmelerde maliyetlerin gerçek maliyetlerden düşük gözükmesine, dönem karlarının şişirilmesine, vergi kar payı ve ücretlerin artmasına neden olarak işletme sermayelerinin aşınmasına neden olmuştur. Bu nedenle Türkiye'de faaliyette bulunan birçok işletme, işletmelerini büyütmek için değil, faaliyetlerini sürdürebilmek için vergi kaçırma yolunu seçmiştir (Şimşek, 2007:22).

Ekonomik kriz ve durgunluk dönemleri kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artması için uygun zemin oluşturmaktadır. Kriz dönemlerinde işsiz topluluklar, mevcut kayıtlı ekonomide kendilerine iş bulamadıkları için kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yoğun olduğu alanlarda kendilerine iş arayacaklardır. Üreticiler ise kriz ve durgunluk dönemlerinde, ortaya çıkan olumsuz etkileri en az düzeye indirmek için özellikle istihdam ile üretim açısından esnek davranabilmek amacıyla vergi kaçakçılığına yöneleceklerdir (Baytar, 2006:25).

Konu Türkiye açısından değerlendirildiğinde, Türkiye'de sık aralıklarla yaşanan ekonomik krizler, istihdam üzerindeki vergi, sigorta ve benzeri kesintileri artırarak, hem işçiyi hem de işvereni kayıtdışı istihdama yöneltmiş, bu durumun sonucu olarak da

devlet vergi kaybına uğramıştır. İşverenler, bu tür maliyetlerini en aza indirmek için ya sermaye yoğun üretime geçmekte ya da düşük ücretlerin geçerli olduğu kayıtdışı ekonomik faaliyetlere yönelmektedirler. Sermaye yoğun üretime geçmenin maliyeti çok yüksek olduğu için işverenler genellikle düşük ücretlerin geçerli olduğu kayıtdışı ekonomik faaliyetlere yönelmektedirler. Ayrıca nüfusun hızlı bir şekilde artmasına karşın yatırımların aynı hızla artmaması işsizliğin her geçen gün artmasına neden olmuş, dolayısıyla birçok kişi kayıtdışında çalışmaya zorunda kalmıştır (Sarılı, 2002:40).

Vergi kaçakçılığının ekonomik nedenleri arasındaki son faktör kişi başına düşen gelirdir. Yükümlülerin gelirlerinde belirli bir miktar azalmaya neden olan vergilere, ya bir miktar tasarruflarını ya da tüketimlerini kısarak tepki verirler. Bunu da gerçekleştirirken her hangi bir refah kaybına uğramamak için, faydası en az olan tüketimlerinden veya tasarruflarından öncelikle vazgeçerler. Gelir grupları bakımından değerlendirildiğinde vergiler; yüksek gelirlilerde lüks tüketim ve tasarruflarından, düşük gelirlilerden ise zorunlu tüketime giden fonlardan oluşmaktadır. Burada görüleceği gibi, düşük vergi gruplarının vergi yükü yüksek gelirli kesime göre daha ağırlaşmakta ve subjektif yük fazlalaşmaktadır. Zorunlu tüketimi karşılamakta zorlanan fakir bir kesim de var ise, o zaman bu tepki daha sert bir hale dönüşebilir. Bu nedenle yükümlüler arasında da vergi yükü açısından, aynı tür vergilere değişik dilimli gelir grupları arasında farklı tepkiler oluşmaktadır. Yükümlülerin tepkilerini en aza indirecek bir biçimde ödeme gücüne göre vergilendirilmeleri gerekmektedir (Çataloluk, 2008:217).

Bu açıdan Türk Vergi Sistemine bakıldığında, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının % 70 civarında olduğu görülmektedir. 2009 yılının ilk altı ayında % 65 olan dolaylı vergi oranı, 1980 yılında % 35 civarındaydı. Bu yapıya bakarak vergi sisteminin adaletsiz olduğunu rahatlıkla söylemek mümkündür (Kızılot, 2007:1). Çünkü dolaylı vergiler özelliği itibariyle bireylerin ödeme gücünü dikkate almayan vergilerdir. Dolayısıyla Türkiye'de bireyler ödeme güçleri dikkate alınmaksızın vergilendirilmektedir. Bu durum vergilerin mali amaçları yanı sıra ekonomiye yön vermek, gelirin adil ve eşit dağılımı ile sosyal düzeni sağlamak gibi diğer amaçların yerine getirememesine neden olmuştur. Dolayısıyla Türkiye'de vergiler tabana yayılamadığı için sorun, herkes ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekirken

vergi kaçakçılığının ortadan kaldırılamaması nedeniyle ödeme gücü olanların vergi ödememesidir (Biberoğlu, 2006:32-33).

Son olarak vergi kaçakçılığının, ekonomik faktörler çerçevesinde, nedeni olarak sahip olunan ekonomik sistem ve buna bağlı yapısal özellikleri gösterebilir. Türkiye'de tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygın olması kayıt dışılığa ortam hazırlayan önemli faktörlerden biridir. Küçük işletmelerin yaygınlığı bir taraftan izleme ve denetlemeyi zorlaştırırken, diğer taraftan bu işletmelerin pek çok yasal düzenlemelerin dışında kalmalarına yol açmakta vergi, iş, sosyal güvenlik, muhasebe vb. konularla ilgili yasalar genellikle bu tür küçük işletmeleri kapsamamaktadır. Örneğin, tarım ve hizmet sektörü, izlenme ve denetlenmelerinin zor olması nedeniyle kayıt dışılığa daha elverişli sektörler olarak karşımıza çıkmaktadır (GİB, 2009:13).

3.3.1.4.Sosyal Nedenler

Bireyleri vergi ödemeye sevkeden ve caydıran faktörler sadece ekonomik faktörlerle açıklamak mümkün değildir. Ekonomik faktörlerin dışında bireyle devlet arasındaki mali ilişkinin incelenmesinde vergi bilinci ve/veya vergi ahlakı gibi sosyal nedenleri de göz önünde bulundurmak gerekir (Aktan, 2006:2-5).

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

Bireylerin vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru bir orantı vardır. Vergi bilinci artıkça vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak vergi geliri

artacaktır. Buna karşı; vergi bilinci azaldıkça vergi kaçırmada yükseliş olacaktır. Toplum bireylerinin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına inanmaması, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi etkenler vergi bilincinin oluşmamasına ve dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna neden olacaktır. Dolayısıyla vergide başarının sağlanmasının en temel şartı vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi, bu bilincin yerleşmesi ise vatandaşın verdiği verginin nasıl harcandığının bilmesi ve verginin haklılığına inanmasını sağlamaktır (Şimşek, 2007:26). Kısaca devletin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanması ve buna uygun davranması gereklidir.

Türkiye'de toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde ve bireylerin ihtiyaç duyduğu alanlarda kullanılmaması, rüşvet ve yolsuzlukların yaygın olması kamu kaynaklarının israf edilmesi, vergi ödeyenlerin vergi bilinci ve ahlakının zayıflamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi bilinci ve ahlakının düşük olması vergi kaçakçılığını giderek artırmıştır. Çünkü insanlar vergi olarak ödedikleri paralarının kendilerine hizmet olarak dönmeyeceğini düşünmekte ve dolayısıyla devlete vergi ödeme konusunda isteksiz davranmaktadırlar (Biberoğlu, 2006:58). Tuay ve Güvenç'in (2007) Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı adlı çalışmasında; vergilerin yerinde kullanılıp kullanılmadığının öğrenilmesi amacıyla sorulan soru için 18 ilde 6546 kişiyle görüşülmüştür. Bu çalışmada ankete katılanların %50,7 si hayır, 24,5 evet, geriye kalan 24,8'i ise bilmiyorum cevabını vermiştir. Sonuç olarak kamuoyunun yarısı vergilerin yerinde kullandığı konusunda olumsuz görüş bildirmiş, kalanın yarısı ise konu hakkında bir görüş bildirmemiştir. Bu çerçevede devletin vergi gelirlerinin yerinde kullanılacağı hususunda mükellefi bilgilendirmeli ve yapılan hizmetlerle de mükellefe anlatılmalıdır.
Yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda Türkiye'de vergi kaçakçılığının nedenleri şu şekilde özetlenebilir (Özsoylu, 2006:118):

- Türk vergi sistemi adil değildir. Vergi yükünün çok büyük kısmı ücretliler üzerindedir. Bu nedenle vergi tabanı oldukça dardır. Bu durum, hem vergi adaletini bozmakta, diğer taraftan dürüst mükelleflerin vergi yükü altında ezilmesine yol açmaktadır.
- Türk vergi sistemini oluşturan mali mevzuat ve vergi kanunları anlaşılması güçtür.

- Türk vergi sistemi etkin değildir. Vergi idaresinin gerek örgütlenme biçimi, gerekse görevlerinin çokluğu vergilerin toplanmasını anlamsızlaştırmaktadır.
- Türk vergi sisteminde oto kontrolü sağlayacak herhangi bir müessese kalmamış olup, bu durum vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasına yol açmaktadır.
- Türk vergi sistemi ekonomik kalkınmayı engellemektedir. Vergi oranlarının yüksek olması ve değişik fonlar, istihdam ve kaynak kullanımını engelleyici niteliktedir.

3.3.2.Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemeye Yönelik Genel Bir Değerlendirme

Her ülke vergi kaçakçılığının ekonomik ve sosyal yapıda yol açtığı olumsuz sonuçları mümkün olduğu kadar önleyecek ve azaltacak önlemler üzerinde titizlikle durmalıdır. Bu çerçevede konuyla ilgili olarak Türkiye açısından alınması gereken önlemler aşağıda kısaca incelenmiştir.

- **Vergi Ahlakının Yükseltilmesi:** Detayı önceki bölümde açıklandığı gibi, Türkiye'de vergi kaçakçılığının en önemli sebeplerinden birisi olarak vergi ahlakı ve bilincinin yeterince gelişmemiş olması gösterilmektedir. Vergi ahlakının artırılması, verginin bir ödev olduğu hissinin yaygınlaştırılmasına dayanır. Bu yaygınlaştırma, yükümlülerin okul çağında ele alınıp, uzun vadeli ve aralıksız yürütülen bir çalışmayı gerektirir. Böylelikle yükümlü, daha okul çağında, vergi kaçakçılığı yapan yükümlülerin vergi yükünü diğer yükümlüler üzerine attığını öğrenecektir (Şenyüz, 1995:97).
- **Denetim Kapasitesini Güçlendirmek ve Yaptırımların Caydırıcılığını Artırmak:** Vergi kaçakçılığı ile mücadelede en etkin olan araçlardan biri denetimdir. Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektedir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırır. Zira vergi denetimi yasalara aykırı vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi risk oluşturur (Gök, 2007:147). Bu nedenle Türkiye'de yapılan vergi denetimlerin daha etkin hale getirilmelidir. Etkinlikten kasıt, denetim oranının yüksek

tutulmasıdır. Oranın yüksekliği yapılan kaçakçılığın yakalanma olasılığını artıracaktır. Dolayısıyla mükelleflerin beyanlarının sürekli denetim altında bulundurulması, gerek kayıt dışında kalma gerekse kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla azaltacaktır. Ayrıca denetim sonucunda ortaya çıkacak suçlara uygulanacak cezalar artırılmalıdır. Ancak denetimler, cezalandırmadan çok bilinçlendirme ve eğitime yönelik olarak yapılmalıdır. Çünkü amaç, mükelleflerin yasalara uygun olarak hareket etmesini sağlamaktır (GİB, 2009:44).

- **Af Beklentilerinin Ortadan Kaldırılmasını Sağlayacak Hukuki ve İdari Tedbirler Alınmalıdır:** Vergi mükelleflerinin vergi karşısında tutum ve davranışlarının belirlenmesinde en önemli etken adalettir. Adaletsiz bir vergileme söz konusu olduğunda mükelleflerin davranışlarında büyük ölçüde değişiklik meydana gelir. Adaletsiz vergileme gönüllü uyumun bozulmasına sebep olur. Ekonomik mali, siyasi nedenlerle başvurulan vergi afları vergi adaleti açısından bazı sakıncalı durumlar meydana getirmektedir (Çetin, 2007:178). Çünkü vergi affı aracılığıyla vergi ahlakı olmayan bireylerin sorumluluktan kurtulması, vergisini dürüst şekilde ve zamanında ödeyen mükellefler üzerinde eşitsizlik düşüncesi yaratacak ve vergi sisteminin adaletini azaltacaktır. Ayrıca vergi affından beklenen olumlu gelişmeleri sağlayabilmesi için yalnızca bir defa ve mükellefler arasında bir bekleyiş oluşmadan uygulanması gerekir. Vergi aflarına sıkça başvurulması ya da böyle bir bekleyin oluşması, vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik sağlayacağından mükelleflerin uyum davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir (Şimşek, 2007:28). Dolayısıyla vergi affının vergi adaleti açısından yaratmış olduğu tahribat göz önünde bulundurularak, vergi affi yapılmasına meşru zemin oluşturacak uygulamalardan kaçınılmalıdır (DPT, 2001b:46).
- **Vergi Yargısı İçin Gereken Sürenin Azaltılması:** Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulamasında idare ile yükümlü ya da sorumlu arasında meydana gelen ve hata düzeltme, uzlaşma gibi kurumlardan yararlanılmak suretiyle çözülemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organlarına intikal ettirilerek kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır (DPT, 2001B:60). Ancak uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmesinden çözümlenmesine kadar belli bir süre

geçer. Uyuşmazlığın çözümü için gereken süre ne kadar uzarsa, vergi ve cezası da, o kadar geç ödenir. Bu geç ödeme, fonların alternatif kullanımlarıyla elde edilen kar ve faiz gibi kazançlar ile enflasyon, ödenecek tutarın gerçek değerini düşürecektir. Yükümlü açısından, vergi kaçırılmasını özendiren vergi uyuşmazlıklarının uzaması hazineye oldukça pahalıya gelirken, yükümlü lehine avantajlı bir durum yaratmaktadır (Şenyüz, 1995:101). Bu nedenle vergi yargısının kendinden beklenen sonuçları verebilmesi için, uyuşmazlığın olabildiğince hızlı ve ucuz fakat doğru olarak çözümlenmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

- **Kurumsal Ve Toplumsal Mutabakatı Sağlamak ve Güçlendirmek:** Vergi kaçakçılığın ekonomik ve sosyal açıdan olumsuz sonuçlarının önlenebilmesi ve politikaların üretilebilmesi çağdaş bir devlet olmanın gereğidir. Bunu gerçekleştirmek için toplumun tüm kesimlerinin ve birimlerinin çaba harcaması gerekmektedir. Kamusal karar alma sürecinde başlıca dört aktörün önemli etkinliği vardır. Bunlar tüketiciler, baskı grupları, bürokratlar ve politikacılar ve siyasi iktidardır. Çağdaş demokrasilerde bu dört aktörün katılımı ile alınacak kararlar toplum üzerinde daha etkili olacaktır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik saydığımız bu dört aktörün işbirliği ile yapılacak kampanyalar ile toplumun vergi ödeme konusunda bilinçlendirilmelidir (Özsoylu, 2006:119; GİB, 2009:50).

Sonuç olarak her devlet kendinden beklenen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için vergi kaybıyla mücadele etmek zorundadır. Vergi kaybıyla mücadelede en etkin araçlardan birisi denetimdir. Ancak gerek mükellef sayısının fazlalığı, gerekse klasik denetim yöntemlerinin günümüz ekonomik ilişkiler karşısında yetersiz kalması, devletleri denetim konusunda yeni arayışlara itmiştir. Bu arayışlar içerisinde Türkiye'de vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergisel işlemleri kolaylaştırmak ve denetim görevine katkıda bulunmak amacıyla 3568 sayılı Kanunla YMM'lik mesleği ihdas edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM BİRİMİ OLARAK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

Vergi idaresine yardımcı bir birim olarak kurulan YMM'lik mesleğinin yapısının analizi, çalışmanın dördüncü bölümünü oluşturmaktadır. Bu bölümde öncelikle YMM'lik mesleğinin yasal gelişim süreci, hukuki yapısı, görevleri detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Ayrıca bu bölümde YMM'lik mesleğinin sorumlulukları detaylı bir şekilde değerlendirilmiştir.

4.1.Türkiye'de YMM'lik Mesleğinin Yasal Gelişim Süreci

Küreselleşme olgusu ve dünya ülkelerinin piyasa ekonomisine daha fazla yönelmeleri bilgiye dayalı ekonomik yapının gelişmesini hızlandırmış ve bilgi tabanlı meslekleri önemli hale getirmiştir (Selimoğlu,vd, 2008:31). Bu mesleklerin başında YMM'lik mesleği gelmektedir. Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği ülkelerinin vergi sistemlerinin başarısında önemli bir yere sahip olan YMM'lik mesleğini İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1896, Almanya 1899, Hindistan 1949, Yunanistan ise 1950 yıllarında kanunla düzenlemiştir (Ertürk, 2007:40).

Türkiye'de ise muhasebecilik ve denetim mesleği, Cumhuriyet'in kuruluşundan bu yana iktisadi gelişmelerin yarattığı ihtiyaca uygun bir biçimde gelişme göstermesine rağmen mesleğin yasal statüye ulaşması 1989 yılına kadar uzanmıştır (Arıkan, 2006:245). Cumhuriyetin ilk dönemlerinde, muhasebe ve denetçilik mesleği, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008:3). Daha sonraki süreçte bir yandan yasalaşma, bir yandan da mesleki örgütlenme çabaları sürdürülmüştür (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2008:3).

YMM'lik mesleğinin 1932'den kanun nezdinde ilk tanımlanmasına kadar ki geçen sürede, yasalaşma girişimleri şu şekilde özetlenebilir:

Türkiye Cumhuriyeti'nde ilk kez 1932 yılında muhasebecilik ve denetim mesleği, Ticaret Bakanlığı girişimi ile gündeme gelmiş ancak girişim sonuçlandırılamamıştır (Yavuz, 2000:48).

İkinci kez, yine Ticaret Bakanlığı tarafından 1938 yılında Avukatlık Yasası görüşülürken girişimlerde bulunulmuş, ancak yeterli meslek elemanının bulunmaması nedeniyle sonuçsuz kalmıştır (Arıkan, 2006:245).

1949 yılında Maliye Bakanlığı'nca Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu çıkarılması sırasında, VUK'un içinde bazı maddelerle mesleği düzenleme ve örgütleme biçiminde meclise getirilmiş ancak bu konunu teknik olarak ayrı bir kanunla düzenlenmesi gerekçe gösterilerek VUK'dan çıkarılarak askıya alınmıştır. Aynı konu 1958 ve 1962 yıllarında ele alınmasına rağmen yasalaşamamıştır (Yavuz, 2000:48).

Maliye Bakanlığı'nın 1966 yılında "Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı" TBMM'ne sunulmuş, ancak yasalaşmaya en yakın bu girişimde sonuçsuz kalmıştır. 1980 yılında Maliye Bakanlığı "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı"; 1984 yılında "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı"; 1985 yılında "Vergi Usul Kanununa" eklenen Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin yasal düzenlemesi de sonuçsuz kalmıştır (Yavuz, 2000:48).

Türkiye'de mesleğin kurumsallaşma çalışmalarının Avrupa ülkelerine kıyasla gecikmesinin nedenlerini ise şu şekilde özetlenebilir (Yavuz, 2000:50-51):

- Mesleği icra edecek yeterli sayıda meslek mensubunun olmaması,
- Meslekle ilgili olarak Maliye Bakanlığının ve diğer meslek kuruluşlarının olumsuz tutumu,
- Mesleğin daha çok vergicilik açısından ele alınması, bunun sonucu olarak yasa taslak ve tasarılarında vergi kanunlarında uzman kişilere ayrıcalıklı yetkiler verilmek istenmesi,

- Mesleğin önemi ve gerekliliği ilgililere ve kamuoyuna anlatılmadığı gibi, uygulanabilirliği herkes ve her kesim tarafından üzerinde uzlaşılamaması nedeniyle meslek yasasının geç hazırlanmıştır.

Sonuç olarak YMM mesleği ile ilgili yasal düzenleme, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir. 3568 sayılı Kanun'la vergileme gibi toplumun ekonomik ve sosyal hayatı ile doğrudan ve yakından ilgili bir konuda vergilenebilir gelirlerin tamamının beyanını sağlamak amacıyla, çeşitli kamusal yetkilerle donatılan YMM'lik mesleği hayata geçirilmiştir (Kenarda, 2005:3).

4.2.YMM'lik Mesleğinin Tanımı

YMM'lik mesleğinin kesin ve üzerinde herkes tarafından uzlaşılan bir tanımı olmamasına rağmen YMM, işletmelerin hesap, bilanço, defter kayıt ve belgelerini, vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı ile getirilen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğleri yönünden inceleyen, inceleme sonuçlarını, raporuna döken yarı resmi bir inceleme elemanı şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca YMM, incelediği işletmelerin hesap ve inceleme konularını rapora aktararak, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak suretiyle bu işlemleri tasdik eden kişi olarak ta tanımlanabilir (Akgün, 2004:272).

Tanımdan hareketle, YMM'lik mesleği bir kariyer mesleği olarak nitelendirilebilir. Çünkü genel olarak meslek mensubunun niteliğine bakıldığında, derin bir işletme ve iktisat bilgisine sahip, mali hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak, işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konuların planlanması ve bu alanlardaki sorunların çözümlenmesi ile uğraştıkları söylenebilir. Bu özellikleri nedeniyle 3568 sayılı Kanun YMM'lerde olması gereken genel ve özel şartları ayrı ayrı belirtmiştir (Akgün, 2004:272).

4.2.1.YMM Olabilmenin Şartları

3568 sayılı Kanunun 4. ve 9. maddelerinde, YMM olabilmenin genel ve özel şartları belirlenmiştir.

Söz konusu kanunun 4. maddesi uyarınca; Türk vatandaşı olmak, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak, kamu haklarından mahrum olmamak, devletin güvenliği ile ilgili devlet sırlarına karşı suç işlememek, zimmet, rüşvet, hırsızlık, kaçakçılık gibi suçlardan mahkum olmamak, meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak ve kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezası almamak, YMM olabilmenin genel şartları arasında sayılmıştır (Yılmaz, 2004:32).

Genel şartlarının yanı sıra 3568 sayılı Kanun'un 9. maddesi uyarınca; en az 10 yıl SMMM olarak çalışmak, YMM'lik sınavını vermiş olma ve YMM'lik ruhsatını almış olmak YMM olabilmenin özel şartları arasında sayılmıştır. Ayrıca 26.07.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5786 sayılı Kanun[2] ile daha önce sınavsız YMM unvanı alabilen vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında profesörlük unvanı almış bulunanların YMM unvanı elde etmedeki sınav muafiyeti kaldırılmıştır. Söz konusu meslek mensuplarının görevlerinde geçirmiş oldukları süreler SMMM'de geçmiş süre olarak kabul edilmiştir. Ancak 3568 sayılı Yasaya eklenen geçici madde ile kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 26.07.2008 itibariyle YMM olma hakkı kazananların bu hakkı korunmuştur (http://www.turmob.org.tr/...,3.8.2009).

YMM olabilmenin genel ve özel şartlarının ağırlığı mesleğin konusu ve görevinden kaynaklandığı söylenebilir.

4.3.YMM'lik Mesleğinin Konusu ve Görevleri

3568 sayılı Kanunun genel gerekçesinde, idarenin vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergileme sürecinde güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek amacıyla batı ülkelerindeki benzer, SM, SMMM ve YMM müessesesinin Türkiye'ye getirilmek istendiği vurgulanmıştır (Erkan, 2004:100).

[2] Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 5786 sayılı Kanun 26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

3568 Sayılı Kanunun gerekçesinden özetlenen yukarıdaki prağrafda iki temel nokta göze çarpmaktadır. Birinci nokta; Yasa'nın öncelikle vergicilik anlayışıyla düzenlendiği ve mesleğin vergi uygulamalarını kolaylaştırmak ve vergi denetimine yardımcı olmak ihtiyacından doğduğudur (Kaya, 1991:93). Bir başka ifadeyle vergi olgusu ve devletin müdahalesi muhasebe ilke, standartları ve denetiminin önüne geçmiştir.

İkinci temel nokta ise, 3568 sayılı Kanun meslek mensuplarını üçlü bir ayrıma sokmuştur. Mesleğin ilk grubu olan serbest muhasebecilerin (SM) görev alanı gerek 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinin ilk bendinde gerekse de VUK mükerrer 227. madde' de hükme bağlanmıştır. Meslek yasasına göre SM'ler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri düzenlemek ve benzeri işler yapılabilmektedir. Ayrıca VUK'un mükerrer 227. maddesine dayanılarak Maliye Bakanlığınca çıkartılan 4 sıra No'lu Tebliğ[3] uyarınca SM'lere vergi beyannamelerinin imzalanması yetkisi de verilmiştir. SM'lerin görev alanını düzenleyen mevzuat incelendiğinde SM'lere sadece, finansal tabloların hazırlanma süreci ile vergi beyannamelerinin imzalanması gibi konularda faaliyet göstermelerine izin verildiği, buna karşın muhasebe denetimi yapmaya yetkili olmadıkları söylenebilir (Canyaş, 2006:103).

3568 sayılı Kanun'un tanımladığı ikinci meslek grubu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliktir (SMMM). Bu unvan altında ise, SM'lerin yapmış oldukları işlerin yanı sıra, muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, denetim, tahlil, rapor yazma, sistem kurma gibi tüm muhasebe ile mali müşavirlik faaliyetlerini içeren ve yabancı ülkelerde "Certified Public Accountant", "Chartered Accountant", "Expert Comtable" ve benzeri unvanlarla yapılan tüm faaliyetler yapılabilmektedir (Türker, 1997:2-3). Dolayısıyla SMMM'lerin çalışma alanı oldukça geniş olmakla birlikte, mesleğin işletmelere yönelik en önemli faaliyet alanlarının vergi planlaması ile müşavirlik hizmetleri olduğu söylenebilir (Canyaş, 2006:105).

[3] 4 sıra No'lu "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Tebliğ" 29.06.1997 gün ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanunun üçüncü meslek grubu olarak tanımladığı ve bu çalışmanın temelini oluşturan YMM'lerin çalışma konusu ise 3568 sayılı meslek yasasının 2'inci maddesinin üçüncü bendinde şu şekilde belirtilmiştir.

1. Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmalarıyla ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
2. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,
3. 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Kanun maddesinin birinci fıkrasında sayılan işler müşavirlik ve danışmanlık hizmetlerini; ikinci sırada sayılan işler ise inceleme, araştırma ve revizyon gibi yeni bir çalışmayı ve bu çalışmada mali tablolar veya denetim raporu gibi yeni belgeler üretmeyi gerektiren hizmetleri ifade etmektedir. Buna göre, YMM'lik konusuna SMMM'lik mesleğinin alanına giren müşavirlik ve denetim işlerinin yanı sıra YMM'lik mesleğinin asıl niteliği olan tasdik işleri girmektedir. Dolayısıyla YMM'lerin 3568 sayılı Kanun'da tanımlanan diğer meslek gruplarından ayıran en önemli farkı tasdik denetimidir. Bununla birlikte bir diğer fark ise, YMM'ler muhasebeyle ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar (Saruç ve Sarılı, 2004:166).

Tasdik işleminin, bir sonraki bölümde detaylı bir şekilde incelenecek olmakla birlikte, hukuki niteliğini net bir şekilde ortaya koymak için şu tespitlerin yapılması faydalı olabilir. Öncelikle tasdik işlemi yukarıda belirtilen VUK mükerrer 227'de düzenlenmiş beyanname imzalama faaliyetinden farklı olduğudur. Zira söz konusu fıkra hükmüne göre vergi beyannamelerinin imzalanması sürecinden anlaşılan; imzalanan beyannameler de yer alan bilgilerin (bilanço, gelir tablosu veya işletme defteri hesap özeti) defter kayıtlarına, defter kayıtlarının da, dayandıkları belgelere (fatura, makbuz, tutanak v.b.) uygun olmasıdır. Sorumluluğu gerektiren bu iki durum nedeniyle meslek mensuplarının vergi beyannamelerini imzalamadan önce "Sınırlı Uygunluk Denetimi"

(SUD) yapmaları gerekir. Sınırlı uygunluk denetimin bir başka adıyla ön denetimin amacı işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasalara uyulup uyulmadığını araştırmaktır. Buradaki denetim sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk şartı getirmiş ve bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle mutabakat, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Buna karşılık, tasdik kapsamı içinde doğruluğunun aranması işlemi, işletmeye ait beyanname, mali tablo ve eklerinin doğruluğunun onaylanması anlamına gelmektedir (Türker, 1998:2 ; Yeğinboy, 2001:11-15; Canyaş, 2006:107).

Tasdik işlemi hakkında yapılacak ikinci tespit ise YMM'ler sahip olduğu tasdik yetkisiyle vergi denetiminin önemli bir parçası haline geldiğidir. YMM'lerin yapmış oldukları tasdik işlemi vergi idaresine yardımcı olmak üzere şekillendirildiği ve tasdik etmiş olduğu belgelerin incelenmiş belge olarak kabul edilmesi nedeniyle yarı resmi inceleme elemanı olarak nitelendirilebilir. (Canyaş, 2006:109). Dolayısıyla YMM'lerin kanunda belirtilen çalışma konusunun temelini her ne kadar muhasebe denetimi oluşturuyor ise de vergi denetimi, vergi yönetiminin yorum ve anlayışıyla öne geçirilmiş ve hatta muhasebe denetimi biraz daha göz ardı edilerek denetim tasdik olayına bağlanmıştır denilebilir (Özel, 2005:3).

3568 sayılı Kanun, mesleğin denetim fonksiyonunu ön plana çıkartmakla birlikte, meslek mensuplarına üç asli görevi yüklemiştir. Bunlar; denetim, danışmanlık ve tasdik işlemidir.

4.3.1.Denetim

YMM'ler tabi oldukları 3568 sayılı Kanun gereği muhasebe denetimi ve vergi denetimi gibi birbirinden oldukça farklı iki denetim türü ile görevlendirilmiştir. Muhasebe denetimi; işletme tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin araştırılması ve bu konuda bir görüş bildirmeyi kapsar. İncelemeler sırasında kriter olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınır. Muhasebe denetimiyle ilgili olarak verilen bu tanımda vurgulanması gereken husus denetçinin sorumluluğu bu finansal tabloların

doğruluğu ve güvenilirliği hakkında belirttiği görüş ile sınırlı olup, yaptığı denetimin %100 doğru olduğunu garanti etmemesidir (Yılancı ve Yıldız, 2001:297).

VUK'un 134. maddesi vergi denetimini; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak şeklinde tanımlamıştır. Bir başka deyişle vergi denetimi, mükellefin yasalarla belirlenen ilkelere göre hareket edip etmediklerinin araştırılmasıdır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu saptamak, yapılan bildirimlerin gerçekliğini tespit etmede vergi denetimi çok önemli bir yere sahiptir. Vergi denetimi ile hem vergi kaybının olup olmadığı araştırılır hem de mükellef vergi ödevleri hakkında bilgilendirilir (Kocaman, 2008:3)

VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesine yetkisine sahip görev ve unvanlar arasında YMM'ler sayılmasa da, meslek mensuplarının vergi denetimi sırasında ortaya çıkan hataları düzeltmek, ilgili konularda mükellefi eğitmek, doğru beyanda bulunmasını sağlamak ve vergi kaçırmalarını önlemek gibi işlevleri söz konusudur (Özel, 2002b:2-3).

4.3.2. Danışmanlık

Günümüzde yaygın bir şekilde kullanım alanı bulan danışman, bilgi ve düşüncesi alınmak için kendisine danışılan görevli kimse olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle danışman geçici bir süre içinde, sahip olduğu bilgi, beceri ve tecrübeyi kullanarak, çalışma yaptığı kuruluşta bu kuruluşun iş yapma alışkanlıklarından, yapısından ve kültüründen bağımsız olarak, çalışarak bu çalışmanın sonuçlarını yöneticinin dikkatine sunan kişiye denir. Danışmanlık ise, danışmanın yaptığı iş yani müşavirlik anlamına gelir (Bayır, 2004:1).

Bilindiği üzere, bir işletmenin temel amaçlarından biri kar elde etmektir. Dolayısıyla işletmeler kısa ve uzun vadeli planlar yaparak, iktisadi ve nihai amaç mahiyetindeki kar elde etme gayelerine ulaşmaya çalışırlar. Bu nedenle de en az düzeyde vergi ödeyerek geri kalan sermayelerini geleceğe yönelik uzun dönemli amaçlarına ayırabilirler. Bu da ancak uzmanlaşmış, bilgi birikimine sahip kişilerle mümkün olabilmektedir (Yavuz, 2000:74).

3568 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanan YMM'lerin görevleri incelendiğinde denetim ve tasdik görevleri dışında işletmelerde danışmanlık hizmetlerinde bulunabilecekleri ifade edilmiştir. YMM'lerin danışmanlık fonksiyonu çok kapsamlı olup sadece muhasebe ve vergi alanlarında değil bunlara ilave olarak işletmecilik alanında da danışmanlık yetkisine sahiptir (Demir, 2004:95). İşletmecilik alanı ise, işletme fonksiyonlarını ve yönetim fonksiyonlarını içermektedir. Bu durumda işletme sahipleri, danışmanlığına başvurdukları YMM'lerden vergi planlaması, satın alma, üretim ve pazarlama, finans ve araştırma gibi temel işletme fonksiyonlarının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi talebinde bulunabilirler. Bir başka ifade ile YMM'ler bir yönetim danışmanı olarak çalışabilirler. Ancak YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun türü ve nitelikleri Kanun ve Yönetmelikle belirlenmemiş olsa da, danışmanlığın daha çok muhasebe ve vergi konusunda olması mesleğin özüne daha uygun olacağı söylenebilir (Demir, 2004:95).

4.3.3.Tasdik İşlemi

YMM'leri, diğer meslek gruplarından ayıran en temel fark meslek mensuplarının 3568 sayılı Kanunun 12. maddesine göre tasdik işlemi ile görevlendirilmiş olmalarıdır. YMM'lerin vergi idaresine karşı sorumluluğu da temelde bu ödevden kaynaklanmaktadır. Söz konusu Kanunun 12. maddesi gereğince YMM'lerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre inceleyerek, tasdik edeceklerini belirtmiştir (Türker, 1997:1).

Tasdik işlemi, ilgili mevzuatta[4], gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması şeklinde tanımlanmıştır.

[4] Ayrıntı bilgi için bkz**.** 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin ikinci fıkrasına dayanılarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca çıkartılan ve 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 4. maddesinde tanımlanmış olup, söz konusu Yönetmelik bundan sonra Tasdik Yönetmeliği olarak geçecektir.

Gerek 3568 sayılı Kanun'unda, gerekse de Tasdik Yönetmeliğinde tanımlanan tasdik işlemi esasında bir çeşit denetim faaliyetini ifade etmektedir. Bu çalışmanın ikinci bölümünde sunulan muhasebe denetimi tanımları ile yukarıda geçen tasdik tanımı karşılaştırıldığında, mali tablo ve beyannamelerinin belirli ölçütlere göre (mevzuat, muhasebe ilke ve standartları ve denetim standartları) ve işletme dışından kişiler (YMM'ler) tarafından incelenmesini içerdiğinden "finansal denetimle"benzer özellik taşıdığı söylenebilir. Ancak hiç şüphesiz tasdik işlemi ile YMM'lere klasik muhasebe denetiminin dışında başka bir amaç yüklenmek istenmiştir. Zira muhasebe denetimi 3568 sayılı yasada ayrı olarak düzenlenmiştir (Canyaş, 2006:111) .

Bu kapsamda tasdik kurumu ile yasa koyucu (Tasdik Yönetmeliği, Madde-5):

1. Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun yararlanımına sunmayı;
2. Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumayı;
3. Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hâkim kılmayı, amaçlamıştır.

Tasdik yönetmeliğinden hareketle tasdik kurumun oluşturulmasındaki amacın, gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri eklerinde yer alan mali tablolar ve bildirimlerde yer alan bilgilerin, özel kişilerce, vergi mevzuatına uygun ve doğru olduğunun incelenmesine imkan tanınmak suretiyle, kamu kurum ve kuruluşlarının inceleme yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak olduğu şeklinde özetlenebilir (Ertürk, 2007:68).

4.3.3.1.Tasdik Kapsamındaki İşlemler ve Konular

YMM'lerce tasdiki yapılabilecek işlemlerin nelerden ibaret olduğu 3568 sayılı Kanununa dayanılarak Maliye Bakanlığınca çıkartılan Tasdik Yönetmeliğince ve söz konusu Yönetmeliğe dayanılarak çıkartılan Tebliğ'lerce düzenlenmiştir. İlgili mevzuat

çerçevesinde tasdik kapsamında YMM'lerce yerine getirilecek konu ve işlemler şu şekilde özetlenebilir (Tasdik Yönetmeliği, Madde-7; Kenarda, 2005:17)

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

4.3.3.2.Tasdik İşleminin Aşamaları

Tasdik işlem, birbirini takip eden birkaç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar tasdik talebi, tasdik sözleşmesi, denetleme, tasdik sonuçları, tasdik raporlarının incelenmesi ve tasdik sorumluluğunun saptanması durumunda yapılacak işlemlerdir.

- **Tasdik Talebi:** Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM'lerce denetlenmesi ve tasdiki, ilgilinin talebi üzerine

yapılır. Mali tabloların tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin yeminli mali müşaviri herhangi bir nedenle seçmemesi halinde bu seçim YMM Odaları Birliği tarafından ilgili odaya yaptırılır ve ilgililere bildirilir (Tasdik Yönetmeliği, Madde-9).

- **Tasdik Sözleşmesi:** YMM ve vergi yükümlüsü arasında yapılacak tasdik sözleşmesi ile tasdikin amacı, kapsamı ve özel nedenler ile tasdik hizmetinin süresi, niteliği tarafların sorumlulukları ve ücret belirlenmelidir (Yılmaz, 2004:33). Mükellef tarafından yaptırılacak tam tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin YMM'lerce Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi zorunludur (Tasdik Yönetmeliği, Madde-10).
- **Denetleme**: Mali tabloların tasdiki, bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren başlayan bir denetim sonucu yapılabileceği gibi dönemin kapanmasından sonra da denetim yapılabilir. Denetimin bu iki durumdan hangisine göre yapıldığı raporda belirtilir (Yılmaz, 2004:33). Faaliyetler tamamlanıp mali tablolar elde edildikten sonra yapılan denetime "Geriye Yönelik Denetim Yöntemi" denilmektedir. Faaliyet süresince yapılan denetim yöntemine ise "Cari Denetim" adı verilmektedir (Türker, 1998:2). Sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren yeminli mali müşavir, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir (Tasdik Yönetmeliği, Madde-8).
- **Tasdik Sonuçları:** Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, yeminli mali müşavirlerce bir rapora bağlanır. YMM'lerce 3 örnek olarak düzenlenecek tasdik raporlarının 2 örneği ilgili şirket, kurum ve kuruluşlarının yetkililerine verilir. Rapor ile mali tablo ve beyannameler arasındaki mutabakatın sağlanması yeminli mali müşavirin sorumluluğundadır (HUD, 2004:503).
- **Tasdik Raporlarının İncelenmesi:** Tasdik raporları, tasdiki yapan YMM tarafından veya ilgili vergi dairesince Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi Başkanlığı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve YMM'lik Şubesine gönderilmekte ve raporlar burada oluşturulan komisyonca incelenmektedir. Yapılan inceleme, raporda yer alan bilgilerle

sınırlı olduğundan, maddi hatalar dışında öze yönelik hata ve noksanların tespit olanağı pek bulunmamaktadır (Aygündüz, 2006:21).

- **Tasdik Sorumluluğunun Saptanması:** 18 seri No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği uyarınca, Maliye Bakanlığına bağlı inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucu bir matrah farkının ortaya çıkması durumunda denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile YMM'nin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koymalıdırlar. İnceleme sonucu bir matrah farkının bulunması YMM'lerin sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli olmayıp, saptanan vergi ziyaının tasdik kapsamına dahil bir işlemden ortaya çıkması gereklidir (Yılmaz, 2004:34-35).

Tasdik kapsamına giren konuların çeşitliliği ve genişliği, YMM'lerin bir takım yetkilere sahip olmasını gerektirmektedir. Bu yetkilerin bir kısmı meslek yasasından bir kısmı ise ilgili mevzuattan kaynaklanmaktadır.

4.4.YMM'lerin Yetkileri ve Tasdik İşlemlerinde Gözetilen İlkeler

YMM'lere, tasdik işlemi nedeniyle verilen yetkiler 3568 sayılı Kanununa bağlı olarak Maliye Bakanlığınca çıkartılan yönetmelik ve tebliğler esas alınarak incelenmiştir. Maliye Bakanlığınca çıkartılan yönetmelik ve tebliğler üzerinde yoğunlaşmasının nedeni meslek kanununun bu konuda sınırlı kalmasından kaynaklanmaktadır. Bu bölümde YMM'lerin tasdik denetimleri sırasında göz önünde bulundurması gereken temel ilkeler de ayrıca aşağıda açıklanmıştır.

4.4.1.YMM'lerin Yetkileri

YMM'lere, kanun ve yönetmeliklerle kendilerine yüklenen denetim, tasdik görevlerini yerine getirilmesini kolaylaştırmak amacıyla, Tasdik Yönetmeliğinin 12. maddesiyle bir takım yetkiler verilmiştir. Buna göre YMM'ler yapılan denetim sırasında tasdik konularıyla ilgili defter, belge ve kayıtları gizli olsalar dahi inceleyebilir ve tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri şirketin ilgililerden isteyebilirler (Yılmaz, 2004:33-34). Ayrıca YMM'ler tasdik sözleşmesi yaptığı şirketin, yönetim ve genel kurul toplantılarına katılabilir ve istenildiği takdirde bu toplantılarda tasdik faaliyetini ve

sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunabilir. Bu yetkilerin yanı sıra YMM'ler tasdik konusu belgelerle ilgili olarak tespit ettiği olumsuzlukların giderilmesini, hata ve hilelerin düzeltilmesini işletme yönetiminden isteyebilirler. Bu istemin gereği yerine getirilirse tasdik işlemi gerçekleşir. Aksi durumda yapılan tespitler ilgili birimlere iletilir. (Yılmaz, 2004:33-34).

YMM'lere verilen yetkiler Tasdik Yönetmeliği ile sınırlı olmayıp, Maliye Bakanlığınca yapılan bir takım düzenlemeler ile farklı yetkilerde tanınmıştır. Bunlar;

- **Defter ve Belge İbrazı İsteme:** VUK'nun 256'ıncı maddesi gereğince, YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar 27 no' lu Tebliğ[5] ile belirlenen usul çerçevesinde YMM'lere defter ve belgelerini ibraz etmek zorundadırlar. Buna göre YMM'lerce defter ve belge ibrazı yazılı olarak istenecek ve yazıyı alan mükellef 15 gün içinde defter ve belgesini YMM'ye ibraz edecektir (Saruç ve Sarılı, 2004:179). Bu zorunluluk YMM'ler tarafından tasdik edilen hesap ve işlemler ile ilgili defter ve belgelerle sınırlıdır. YMM'lerin tasdik ettikleri hesap ve işlemler dışındaki konularla ilgili olarak defter ve belge ibrazı isteme yetkileri, böyle bir talebe muhatap olan mükelleflerin ise buna uyma zorunlulukları yoktur (Saruç ve Sarılı, 2004:179).
- **Karşıt İnceleme Yapma:** Maliye Bakanlığı Tasdik Yönetmeliğine dayanarak çıkarmış olduğu 18[6] ve 19[7] sıra No'lu Tebliğlerle YMM'lere karşıt inceleme yetkisi vermiştir. Karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır (Yılmaz, 2004:46). Bu bağlamda YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan ve yaptıkları tasdikin doğru olmaması durumunda, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları öngörüldükleri için, tasdik edilecek beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması için YMM'lerin işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve

[5]"27 No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği" 06.12.2000 gün ve 24252 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.
[6] 18 No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği" 30.07.1995 gün 22359 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.
[7] "19 No 'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği " .08.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

hizmet satan alt firmaya ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir (Yılmaz, 2004:46).

- **Kamu İdaresinden Bilgi İsteme:** Kamu idare ve müesseseleri tasdik konusu ile sınırlı olmak koşuluyla YMM'lere istedikleri belgeleri vermekle yükümlüdürler. Kamu kurum ve kuruluşlarından istenecek bu belgeler yazılı şekildedir ve sözleşmenin içeriği hakkında açıklama yapılır (Borakazi, 2006:53).
- **Vergi Dairesinden Bilgi İsteme:** 20 no'lu Tebliğ[8] ve 27 no'lu Tebliğlerine dayanılarak YMM'ler tasdik kapsamı ile sınırlı olmak ve sadece vergi dairesinde mevcut veya elde edilmek için harici bir araştırmayı gerektirmeyen, mükellef veya mükellef ile ilgili hususlar için yazı ile Vergi Daireleri'nden bilgi isteyebilirler (Ertürk, 2007:80).

4.4.2.Tasdik İşlemlerinde Gözetilen İlkeler

Tasdik Yönetmeliği, YMM'ler tarafından gerçekleştirilen tasdik işlemlerinde gözetilen ilkeleri denetimin yeri, araştırma ve incelemenin planlanması, kanıt toplama, denetim teknikleri, hataları düzeltip hilelerin ortaya çıkarılması, çalışma kağıtları ve tasdik raporları başlıkları altında toplanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin bu ilkeler çerçevesinde getirdiği standartlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (HUD, 2004:113).

4.4.2.1.Denetimin Yeri

YMM'ler tarafından tasdik konusu ile ilgili olarak yapılacak inceleme ve denetleme, ilgilinin işyerinde yapılır. Ancak incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak YMM'nin bürosunda yürütülür. Bu durumda; nezdinde inceleme yapılan ilgili, gerekli defter ve belgelerini YMM'ye bir tutanakla teslim eder. Sürekli denetlemelerde inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır (http://www.istanbulymmo.org.tr/..., 10.11.2008:28).

4.4.2.2.Araştırma ve İncelemenin Planlanması

Planlama, tasdikin mahiyeti, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak,

[8] Ayrıntılı bilgi için bkz. "20 No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği" 19.02.1996 gün ve 22559 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak, yürürlüğe girmiştir.

çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için yapılır (http://www.istanbulymmo.org.tr/...,10.11.2008:28-29).

Tasdik çalışması ile ilgili olarak yapılacak planlamada (http://www. istanbulymmo. org.tr/..., 10.11.2008:28-29):

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

4.4.2.3.Kanıt Toplama

Denetim genel anlamda bir kanıt toplama ve toplanan bu kanıtları değerlendirme faaliyeti olduğundan YMM'ler tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili olarak yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamak zorundadır (Tasdik Yönetmeliği, Madde-11). Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır (HUD, 2004:501).

Tasdik Yönetmeliği çerçevesinde YMM'ler yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanıp toplanmadığını değerlendirirken aşağıda sayılan hususları da dikkate alabilir (Aygündüz, 2006:19-20):

- Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeki genel durumu,
- Mal ve hizmet alış bedellerinin ödenme şekli,

- Mal ve hizmet alışlarının uzun süreli ve devamlı olarak aynı kişilerden yapılıp yapılmadığı,
- Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların YMM'lerce tasdik edilip edilmediği veya bu amaçla yapılan ve devam eden bir sözleşmenin olup olmadığıdır (Apak, 2004:3).

4.4.2.4.Denetim Teknikleri

YMM'ler tasdik çalışmasının yürütülmesinde kanıtları belge incelemesi, sayım ve envanter incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj, gözlem ve analitik inceleme gibi tekniklerle toplarlar. Aşağıda kısa olarak bunlara değinilmiştir (Tasdik Yönetmeliği, Madde-15).

- **Belge incelemesi:** İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandığının doğrulanması ve ibraz edilen belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.
- **Sayım ve Envanter İncelemesi:** İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması ve fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.
- **Bilgi toplama:** İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması ve alınan bilgilerin her türlü belgeyle tespit edilmesidir.
- **Doğrulama:** İşletme kayıtlarında yer alan hususların, YMM'nin yetkileri dâhilinde ilgili üçüncü şahıslar nezdinde ki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.
- **Karşılaştırma ve Puantaj:** Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.
- **Gözlem:** Belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilebilir.
- **Analitik İnceleme:** İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl işlemleriyle, kapasite

raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

4.4.2.5.Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması

Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve YMM'ye aittir. YMM, tasdik kapsamı içerisinde yer alan tüm belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve doğruyu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltmesinde ve/veya ortaya çıkarılmasında planlamak ve yürütmek ile yükümlüdür. YMM, tasdik konusuna giren hususlarda tespit ettiği hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir (Tasdik Yönetmeliği, Madde-16).

4.4.2.6.Çalışma Kâğıtları

YMM'lerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekir. Kayıt düzeni çalışma kâğıtları ve bunların dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kâğıtları, izlenen denetleme yöntem ve tekniklerini, uygulanan denetleme testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kâğıtlarında en az aşağıdaki hususlar yer alır (Tasdik Yönetmeliği, Madde-17).

- Her çalışma kâğıdında bir başlık bulunur. Bu başlık denetlenen müşteriyi, denetlemenin yapıldığı dönemi, çalışma kâğıdının konusunu, hazırlayan YMM'nin ad ve paraflarını ve hazırlama tarihini içerir.
- İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kâğıtlar uygun bir düzende kodlanır.
- Tamamlanmış çalışma kâğıtlarında yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.

- Çalışma kâğıtları, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.
- Her çalışma kâğıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.

Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti YMM'e aittir. Bunların, dosya içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süreyle, bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafın sonuçlanmasına kadar, saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

4.4.2.7.Tasdik Sonuçları

Tasdik sonuçları, Tasdik Yönetmeliğinin 18. maddesinde düzenlenmiş olup, Tasdik işlemlerinin aşamaları bölüm 4.3.3.2'de açıklanmıştır.

4.4.2.8.Tasdik Raporları

YMM'lerce düzenlenecek tasdik raporları, Tasdik Yönetmeliğinin 7. maddesi ile tasdik kapsamına alınan ve yukarıda Tasdik kapsamı başlığı altında yer verilen konular itibariyle çeşitlendirilir. YMM'lerce düzenlenen tasdik raporlarına mesleki sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilir. Tasdik konu ve kapsamı itibariyle düzenlenecek raporlarda yer alacak asgari konular ve rapor dispozisyonları tasdike tabi tutulan konu ile ilgili olarak Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerde belirlenir. Raporlar tespit edilmiş dispozisyona uygun olarak kolay anlaşılır, kısa cümleler halinde, açık bir uslupla kaleme alınır. Raporlardaki açıklamalar tereddüde mahal vermeyecek nitelikte olur. Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarında, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir (HUD, 2004:504).

YMM'lere ilgili mevzuat çerçevesinde verilen yetkiler, bir takım mesleki sorumlulukları da yüklemiştir.

4.5.Sorumluluk Kavramı ve YMM'lerin Sorumluluğu

Özel hukuk ve vergi hukuku çerçevesinde sorumluluk kavramı ile YMM'lerin meslek mevzuatı, Vergi Usul Kanunu ve bunlara bağlı olarak çıkarılan yönetmelik ve tebliğler açısından sorumluluğu aşağıda detaylı olarak incelenmiştir.

4.5.1.Sorumluluk Kavramı

Genel anlamda sorumluluk; bireyin, kendisinin veya başkalarının davranışları için bir başka bireye veya yetkiliye hesap verme, bu davranışların doğurabileceği sonuçları kabul etme zorunluluğudur (Akgün, 2004:283). Ancak sorumluluk kavramı hukuki anlamda ele alınacak olursa kapsamı oldukça geniş bir içeriğe sahiptir.

Özel hukuk açısından sorumluluk kavramı borç ilişkisinden doğmaktadır. Borç kavramı bilinen en genel anlamında, borçlunun alacaklıya karşı yerine getirmek zorunda olduğu ve dolayısıyla alacaklının da borçludan yerine getirmesini istemek yetkisine sahip olduğu belirli bir davranışı ifade eder (Yılmaz, 2004:13). Borç ilişkisinin doğal sonucu olarak borçlu borcunu yerine getirmekle yükümlüdür. Borcun ifası durumunda uyuşmazlık çıkmaz, ancak borçlunun borcunu hiç veya gereği gibi ifa etmemesi durumunda alacaklıya karşı sorumluluğu söz konusu olur. Dolayısıyla bir borç ilişkisinde borçlunun borcunu yerine getirmemesinin müeyyidesi "sorumluluk" tur (Yılmaz, 2004:13).

Borçlar hukukunda sorumluluk sözcüğü iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. Bu anlamlardan birincisi alacaklının, borçlunun malvarlığına el koyabilme iktidarı anlamında sorumluluk, bir taraftan alacaklının hakkını alabilmesi için borçluya ait malvarlığını cebri icra yoluyla el koyabilme yetkisini, diğer taraftan da borçlunun bunlara katlanmak zorunda olmasını ifade eder. Sorumluluğun bu şekline, gerçek ve teknik anlamda sorumluluk veya "…*ile sorumluluk"* denilmektedir (Özdiler, 2005:2).

Sorumluluk teriminin ikinci anlamı ise, sorumluluğun kaynağını ifade eder ve borçlunun neden sorumlu olacağı anlatılır. Bu nedenle, söz konusu anlam için "….. *den sorumluluk*" deyimi kullanılır (Yılmaz, 2004:13). Bu anlamda sorumluluğun kaynaklarını, özel hukukta haksız fiil, ve sözleşmeye aykırılık halleri oluşturmaktadır. Vergi hukukunda ise her iki anlamda sorumluluk kanundan kaynaklanmaktadır.

Örneğin, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 10.uncu maddesinde sorumluluk, "*…bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden…"* ve "*kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır*" ifadeleriyle hem "*…den"* hem de "*ile sorumluluk*" biçiminde düzenlenmiştir (Özdiler, 2005:3).

Borç kavramına bağlı olarak yukarıda belirtilen iki farklı sorumluluğa ilave olarak borçlar kanununda alacaklıya karşı birden çok kişinin bir borcun tamamını ödemeyi garanti etmeleri veya birden çok alacaklının bir borcu istemesi hakkına sahip olmalarını ifade eden müteselsil borç kavramına da yer vermiştir. Borçlar Kanunu'nun 41. maddesinde müşterek borçluların hangi koşullarda müteselsil borçlu olacakları ve bu sorumluluğun kapsam ve sınırları belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre müşterek borçlarda müteselsil sorumluluğun ortaya çıkması için bu durumunun sözleşmeye dayanması gerekir. Ticari borçlarda ise müteselsil sorumluluk sözleşmeden değil, kanundan doğmaktadır (Özdiler, 2005:8).

Özel Hukuk vasıtası ile böyle bir sorumluluk müessesesinin düzenlenmesinin amacı, mağdur zararının giderilmesini bu zarara sebep olan sorumlulardan herhangi birinden veya tümünden isteyebilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu da zarar görenin zararını daha çabuk gidermesini sağlamaktadır. Zarar yoksa sorumluluk da yoktur. O halde "zarar" ne zaman meydana gelmişse o zararın tazmini yükümlülüğü de o andan itibaren doğmuş demektir (Aygündüz, 2006:32).

Sorumluluk kavramı vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde, VUK'un 8-12'nci maddeleri sorumluluk kurumuna ilişkin olduğu görülecektir. Sorumluluk kavramı, vergi hukukunda, kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması için üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır. Nitekim, VUK'un 8. maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*" şeklinde tanımlanmıştır (Kırbaş, 2003:80).

Bu tanım vergi sorumlusunun sadece mükellef adına vergiyi ödeme ödevini ele almakta olup, bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi (*vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu)*, bazı

hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi (*fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu)*, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi (*vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu)* ifade etmektedir. Bu üç tür sorumluluk halleri aşağıda kısaca değinilmiştir (Gerçek, 2005:160).

1. **Vergi Kesen Durumundaki Vergi Sorumlusu:** VUK'un 11. maddesine göre "Y*aptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar."* Vergi kesenler mükellef adına vergi borcunu kesip vergi dairesine yatırmakla aracı rolü görür. Bu görevi yerine getirmedikleri takdirde vergi kendilerinden ikmalen veya re'sen tarh edilerek alınır. Ancak ödedikleri vergiden dolayı asıl borçlu olan mükelleflere rücu etme hakları olmakla birlikte kesilen cezalardan ya da gecikme zamlarından dolayı mükellefe rücu hakları yoktur (Kırbaş, 2003:82).
2. **Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Vergi Sorumlusu:** Vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeyen vergi sorumlusuna "fer'i vergi borçlusu" denilmektedir. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı "vergi alacağını güvence altına almaktır". Bu durumda, vergi dairesi asıl vergi borçlusu olan mükelleften vergiyi alamama ihtimaline karşı, bu verginin ödenmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmaktadır (Gerçek, 2005:161).
3. **Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu:** Başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunları ve diğer kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişileri ifade etmektedir. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı "mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır. Vergi ödevlisi niteliğini taşıyan vergi sorumluları arasında 3568 sayılı

kanuna göre yetki almış SM, SMMm ve YMM'ler de girmektedir (Gerçek, 2005:161).

Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle vergi hukukunda sorumluluk kurumuna yer verilmesinin en önemli sebepleri arasında, vergi alacağının güvence altına almaktır. Özellikle kayıt dışına bağlı olarak oluşan vergi kayıp ve kaçağının yoğun olarak yaşandığı Türkiye'de bu durumu azaltmak amacıyla sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmuştur. Bu müesseseden beklenen ise devlete ödenmeyen verginin ödenmesinin sağlanmasıdır (Gündoğdu, 2007:57-59)

Vergi kayıplarının önlenmesi açısından çeşitli yasal düzenlemelerle sorumluluk yüklenen bir çok kişi mevcut olup, bunlardan bir tanesi de YMM'lerdir.

4.5.2.YMM'lerin Sorumlulukları

Mükelleflerin şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu tutulan ve bu şekilde vergi ödevlisi niteliğine taşıyan YMM'lerin, mükelleflerin bu şekli ödevlerini doğru bir şekilde yerine getirememesi halinde, vergi borcuyla ilişkilendirilerek yasal mevzuat ile bir sorumluluk saptanmıştır (Canyaş, 2006). YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen yasal mevzuatın oldukça dağınık bir yapı arz etmesi nedeniyle YMM'lerin Sorumlulukları; (1) Yasal Mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları ve (2) Tasdik işlemi ile ilgili sorumlulukları olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmiştir.

4.5.2.1. YMM'lerin Yasal Mevzuattan Kaynaklanan Sorumlulukları

YMM'lerin sorumluluklarıyla ilgili olarak iki yasa maddesi ve bunlara dayalı olarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğler göze çarpmaktadır. Yasa maddelerinden ilki, VUK'un mükerrer 227. maddesi ve ikincisi de 3568 sayılı yasanın 12. maddesidir. Gerek bu iki kanunun, gerekse de bu kanunlarla ilgili mevzuat çerçevesinde çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerin incelenmesi durumunda YMM'lerin başlıca sorumluluk halleri aşağıda belirtilen hususlardan oluşmaktadır.

1. Müştereken ve Müteselsil sorumluluk,
2. Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluk,

3. Karşıt incelemeden doğan sorumluluk,
4. Vergi kaçakçılık suçuna iştirakten dolayı sorumluluk,

4.5.2.1.1. YMM'lerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu

Gerek VUK'un mükerrer 227 maddesi ve Meslek Kanununun 12. maddesi, gerekse de bu iki kanuna dayanılarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerde YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluklarına yer verilmiştir.

VUK'a 4008 sayılı kanunla eklenen mükerrer 227. maddesi ile YMM'lere vergi beyannamelerini imzalama ve tasdik yetkisi verilmiş, bu yetkilerle birlikte de bazı sorumluluklar yüklenmiştir. VUK'un mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlığı (Saruç ve Sarılı, 2004:167):

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış SM, SMMM veya YMM'ler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye; bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya;
2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen koşullara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları; belirlemeye,

yetkili kılmıştır.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmiştir (Saruç ve Sarılı, 2004:168).

Müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramı 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde de düzenlenmiştir. Kanun'un 12. maddesine göre, YMM'lerin yapmış oldukları tasdikin doğru olmaması durumunda, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere,

ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklarını belirtilmiştir.

Dikkat edilirse her iki kanunda yer alan müşterek ve müteselsil sorumlulukların kriterleri farklıdır. VUK' a göre YMM'lerin ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden dolayı müşterek ve müteselsil sorumlu tutulabilmesi için, tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması kriterine bağlanmış iken, 3568 sayılı Kanun'da bu durum tasdik raporunun doğruluğuna bağlanmıştır (Saruç ve Sarılı, 2004:170).

Müşterek ve müteselsil sorumlulukla ilgili diğer bir düzenleme Tasdik Yönetmeliğinde yapılmıştır. "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu" başlığını taşıyan anılan yönetmeliğin 20. maddesine göre, Tasdik Yönetmeliği kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik raporu düzenleyen YMM'ler, düzenlemiş oldukları bu tasdik raporlarının içerisinde yer alan konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağını ve bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir (Tasdik Yönetmeliği-Madde 20).

Konu hakkında Tebliğlerle yapılan düzenlemeler incelendiğinde göze çarpan ilk tebliğ Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 4 sıra No'lu Tebliğdir[9]. Söz konusu tebliğde, YMM'lerin yapmış oldukları tasdikin doğru olmaması durumunda ortaya çıkan vergi ziyaından ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacağı belirtmiş ve ayrıca diğer düzenlemelerden farklı olarak 3568 sayılı Kanun'un 48. maddesinde[10] belirtilen cezalara da muhatap olacağını belirtmiştir.

---

[9] 4 sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Tebliğ, 29.06.1997 gün ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak, yürürlüğe girmiştir.

[10] 3568 sayılı Kanun'un 48. maddesinde belirtilen disiplin cezaları şunlardır:
a-Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
b-Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığının yazı ile bildirilmesidir.
c-Geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma; meslekî sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere meslekî faaliyetten alıkoymadır

4 sıra No'lu Tebliğin yanı sıra, müşterek ve müteselsil sorulululukla en ayrıntılı ve en kapsamlı düzenleme 18 sıra No'lu tebliğdir[11]. 18 sıra No'lu Tebliğde, YMM'lerin hangi hallerde müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacağı belirtildikten sonra, müşterek ve müteselsil sorumluluğun tespiti açısından hüküm getirmiştir. Tebliğe göre Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, YMM'lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM'lerin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. YMM'nin sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğü) gönderilecektir. Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen YMM'ler nezdinde vergi dairelerince yapılacak olan takibat, kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen YMM'lerle ilgili takibat ise YMM'nin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir (Yılmaz, 2004:35).

4.5.2.1.2. YMM'lerin Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılmasından Doğan Sorumluluğu

YMM'lerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluğu hakkında ne VUK'un mükerrer 227. maddesinde ne de 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde açık bir hüküm yer almamıştır. VUK'un mükerrer 227. maddesinde, imzalanan beyannamelerle düzenlenen tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmasını sorumluluğa esas almıştır. Aynı şekilde 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde de bu konuda açık bir hüküm yer almamıştır. Bu madde hükmünde sadece mevzuat hükümlerine, muhasebe prensipleri ve standartları ile denetim standartlarına göre inceleme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu maddeye dayanılarak çıkartılan Tasdik Yönetmeliğinde, YMM'lerin sorumluluk kapsamını zaman ve konu itibariyle sınırlandırma veya genişletme konusunda Maliye Bakanlığına yetki vermiştir (Saruç ve

---

d- Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli malî müşavirlerin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır
e- Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir

[11] 18 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 gün ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Sarılı, 2004:178). Maliye Bakanlığı da çıkarmış olduğu 18 sıra No'lu Tebliğ[12] ile işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önlenmesine yönelik olarak YMM'lere çok önemli sorumluluk yüklenmiştir. 18 sıra No'lu Tebliğe göre (Saruç ve Sarılı, 2004:178):

- Beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'ler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasından sorumludurlar. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması da YMM'lerin sorumluluğuna dahildir. 18 sıra No'lu Tebliğle yapılan düzenlemeden anlaşılacağı üzere YMM'lerin sorumluluklarının kapsamı, kanuni çerçeveyi de aşacak şekilde genişletilmiştir.

4.5.2.1.3.YMM'lerin Karşıt İnceleme Sorumluluğu

YMM'lerin karşıt inceleme yapma sorumluluğuyla ilgili olarak 3568 sayılı Kanunda ve VUK mükerrer 227. maddesinde açık bir hüküm bulunmamaktır. Buna karşın 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine dayanılarak çıkartılan Tasdik Yönetmeliğinin 15. maddesinde denetim teknikleri arasında "Doğrulama" tekniği de sayılarak, işletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdinde ki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanması şeklinde tanımlanmıştır (Tasdik Yönetmeliği-Madde 15).

Tasdik Yönetmeliği dışında YMM'lerin karşıt inceleme yapma sorumluluğunu düzenleyen en kapsamlı düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan 19 sıra No'lu

[12] 18 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 gün ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir

tebliğdir.[13] Bu teblig, YMM'lerin düzenlemiş oldukları tasdik raporlarının doğru olmaması durumunda ortaya çıkacak vergi ziyaa ve kesilecek cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu oldukları öngörüldüklerinden dolayı tasdik edecekleri beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması amacıyla YMM'lerin işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya ya da firmalar nezdinde gerektiği kadar alt kademelere inerek karşıt inceleme yapma sorumluluğunu vermiştir. Ayrıca aynı tebliğ YMM'lere gerekli bilgi ve belgelerin verilmesinden imtina edilirse, deftarlıklar ve bunları denetim elemanları vasıtası ile temin ederek YMM'ler tarafından incelenmesini sağlayacakları hüküm altına alınmıştır (Yılmaz, 2004:46 ; Saruç ve Sarılı, 2004: 179).

Özetle, Maliye Bakanlığı tarafından 18 sıra No'lu Tebliğ ile YMM'lere işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önlenmesine yönelik olarak çok önemli sorumluluk yüklenilmiştir. Bu sorumluluğun yerine getirebilmesi için de Bakanlık 19 sıra No'lu Tebliği çıkarmış ve bu Tebliğ ile YMM'lere Karşıt inceleme yetkisi vermiştir. Bu nedenle YMM'ler tasdik edecekleri beyannamede yer alan bilgilerin doğruluğunu sağlamak için karşıt inceleme yapmak ve düzenlenen belgeleri sahte ya da muhteviyatı itibari ile yanıltıcı olup olmadığını kontrol etmek zorundadır (Köker, 2009:80).

4.5.2.1.4.YMM'lerin Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirakten Dolayı Sorumluluğu

Daha önceki açıklamalarda değinildiği gibi gerek 3568 sayılı Kanun gerekse VUK'da getirilen düzenleme sonucu YMM'ler tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve cezadan vergi yükümlüsü ile birlikte sorumlu tutulmaktadır. Bunun anlamı vergi idaresinin sorumlulardan dilediğine başvurma hakkı vardır. Vergi Ziyaı zaman zaman vergi kaçakçılık suçunun doğmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle YMM tarafından yapılan tasdikin doğru olmadığının saptanması ve vergi ziyaı ortaya çıkması durumunda tasdiki yapan YMM ile vergi kaçakçılığı fiili arasında ister istemez bir ilişki kurulması muhtemeldir. Dolayısıyla vergi idaresi, vergi düzeninin korunması ve vergi gelirlerinin korunması açısından kaçakçılık olayına yaklaşıldığından YMM'de vergi yükümlüsü ile birlikte bu fiillerden sorumlu tutulur (Yılmaz, 2004:49).

[13] 19 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 08.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

4.5.2.2.YMM'lerin Tasdik İşlemi İle İlgili Sorumlulukları

YMM'lerin yapmış oldukları tasdik işlemi nedeniyle ortaya çıkan sorumlulukları konusunda sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek için bu işlemin yaratacağı hukuki sonuçların ortaya konması gerekir. Özü itibariyle doğruluk karinesi yaratan tasdik işlemi ile YMM'lere, vergiyi doğuran olayların takibinden, bu olaylarla ilgili olarak düzenlenen belgelere, bu belgelerin defterlere kaydedilmesinden hesap sonuçlarının beyannameye aktarılmasına kadar, çok geniş bir sorumluluk yüklenilmiştir (Candan, 2006). Bu noktadan hareketle YMM'lerin tasdik sorumluluğunu tasdik işleminden doğan sorumluluk ve yapılan tasdiğin doğru olmamasından doğan sorumluluk olmak üzere iki başlık altında toplanabilir.

4.5.2.2.1.Tasdik İşleminden Doğan Sorumluluğu

YMM ile vergi mükellefi arasındaki ilişki tasdik sözleşmesi ile kurulur. Tasdik sözleşmesi, bir iş görmeyi, işin müşterinin yararına uygun yapılmasını ve muhasebe ve vergi denetimlerinin belirli bir sürede yapılmasını içerir. Tasdik sözleşmesinde esaslara uygun olmayan tasdik yapılması ve tasdik nedeniyle vergi yükümlüsünün zararı söz konusu ise yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna gidilebilir. Sorumluluk için YMM'nin kusuru ile yükümlünün zararı arasında illiyet bağı da bulunmalıdır (Yılmaz, 2004:42).

YMM'nin tasdik işleminden dolayı sorumlu tutulabilmesi için aşağıda belirtilen hususların ortaya çıkması gerekir.

- **Sözleşmenin ihlal edilmesi**; sözleşmenin amacı ve kapsamına göre iş görülmesi, iş görülürken gerekli özen ve itinanın gösterilmemesi durumunda ortaya çıkar (Akgün, 2004:287). Başka bir ifadeyle sözleşme ihlali, işin müşterinin yararına uygun yapılmasını "muhasebe ve vergi denetimi" sonucu bilgi kullanıcılarının zararını doğuracak bir durumun ortaya çıkmaması gibi sonradan saptanacak bir özür içermemesi anlamını taşımaktadır. Ayrıca YMM'nin denetim sırasında gereken mesleki özenin ve titizliğin göstermemesi akdin ihlali olayında etkin bir rol oynamaktadır (Özel, 2002b:10).

- **İhlalden bir zarar ortaya çıkması durumunda**; YMM'ler sorumlu tutulurlar. İhlalden zarar maddi ve manevi olmak üzere iki şekilde doğar. Zarar bir kişinin malvarlığında kendi rızası dışında bir eksilmenin meydana gelmesidir. Maddi zarar, bir kimsenin iradesi dışında mal varlığında meydana gelen ve para ile ölçülebilen eksilmedir. Manevi zarar ise bir kimsenin, şahsiyet haklarına karşı yapılan haksız saldırı dolayısıyla duyduğu acıdır. YMM'lerin sorumluluktan ortaya çıkan zarar daha çok maddi zarardır (Akgün, 2004:286).
- **Zarar ile akit arasında illiyet bağı olması gerekir**. YMM'nin sorumluluğunun belirlenmesi için önce bir maddi zararın doğması ve doğan bu maddi zararın da sözleşme arasında mutlaka bir sebep sonuç ilişkisine dayalı bir bağlantı kurulabilmesi zorunludur. Bu bağlantı illiyet bağı kavramıyla ifade edilmektedir (Özel, 2002b:11).
- **Kusur**; YMM'nin sözleşmeye dayalı sorululuğunun bir başka unsurudur. Kusur için kesin bir tanım yapmak mümkün olmamakla birlikte, hukuka aykırı sonucu istemek (kast) veya bu sonucu önlemek için gerekli iradenin gösterilmemesi olarak tanımlanabilir (Akgün, 2004:286). YMM'nin yaptığı tasdik işleminden sorumlu tutulabilmesi için kusurunun saptanması zorunludur. Kusurun saptanmasında ise "gerekli mesleki özen gösterme" uluslararası denetim standardı bir ölçü olarak kullanılmakta ve büyük kolaylık sağlamaktadır. Bu bağlamda YMM mesleği için mesleki özen; mesleği gerektirdiği bilgi birikimini, uzmanlığını ve hayat tecrübesini işine göstermesi, meslekle ilgili yenilik ve gelişmeleri takip etmesi, dikkatli ve tedbirli olması, denetim konusu mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının gereklerine uygun olarak denetim faaliyetlerinin gerektirdiği her türlü incelemeleri genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapması şeklinde açıklabilir. Dolayısıyla YMM'lik mesleğinin uygulanmasında "gerekli mesleki özen" standardına uyulmaması kusurlu davranmayı baştan kabul etmektir şeklinde yorumlanabilir (www.istanbulymmo.org.tr/...,15.02.2008:77).

YMM'ler yukarıda sayılan nedenlerden ötürü vergi idaresinin bir vergi kaybına uğradığı saptanacak ve kanıtlanacak olur ise vergi yönetimine karşı vergi mükellefi veya sorumlusu ile birlikte zincirleme bir mali sorumluluk doğmaktadır (Özel, 1997:3).

4.5.2.2.2. Tasdikin Doğru Olmamasından Doğan Sorumluluk

YMM'lerin sorumluluklarının düzenlendiği yasal mevzuat incelenirken YMM'lerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziya uğratılan vergi ve kesilecek cezadan VUK ve 3568 sayılı hükümler uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarını ve bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verildiğini belirtmiştik.

Borçlar Kanunundaki tam teselsül ile ilgili hükümler 50. maddede "Haksız Fiiler" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kapsamda haksız fiil taraflar arasında önceden bulunan bir hukuki ilişki olmaksızın hukuka aykırı olarak hukuk kurallarının ihlal edilmesi sonucu bir zarara sebebiyet veren eylemler olarak tanımlanır. İşte haksız fiil sonucu ortaya çıkan bu zararın giderilmesi gerekir. Bir kişinin haksız fiili nedeniyle sebebiyet verdiği zararı gidermek için sorumlu tutulması halinde haksız fiilden doğan sorumluluk söz konusu olmaktadır (Aygündüz, 2006:45).

Bu durumda tasdikin doğru olmaması halinde YMM'lerin sorumluluğu Borçlar Kanunundaki haksız fiillerle aynı sonuca bağlanmıştır. Haksız fiilin unsurlarını ise; (Yılmaz, 2004:45):

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

Bu çerçevede YMM'lerin yapmış oldukları tasdik faaliyetinden sorumlu tutulabilmesi için (Gezgin, 2002:37; Yılmaz, 2004:45):

- Tasdikin doğru olmaması gerekir. Tasdikin doğru olmaması durumunda, Borçlar Kanunundaki tam teselsül hükümleri uygulanmakta ve bu durumda YMM ile vergi yükümlüsünün ortak kusurlarının olması gerekir.
- Tam teselsül hükümleri uyarınca YMM ile vergi mükellefi ortak kusurları ile vergi ziyaına sebebiyet vermiş olup, bu şekilde devlete karşı haksız fiil işlemiş olmalar gerekir. Eğer vergi ziyaı yok ise YMM'lerin sorumluluğu da, gündeme gelmeyecektir.
- Yapılan tasdik ile vergi kaybı arasındaki illeyet bağının belirlenmesi ve ispatlanması gerekir. Bir başka deyişle vergi ziyaı, YMM'nin tasdik ettiği konu veya konulardan kaynaklanmalıdır. Çünkü sorumluluk tasdik konusu ile sınırlıdır.
- YMM'ler tasdik işlemi için gerekli özeni göstermemesi durumunda sorumlu tutulurlar. YMM üzerine aldığı işi gereği gibi yerine getirmesinde gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermez iseler sorumlu tutulurlar.

Özetle YMM'lerin yapmış oldukları tasdiğin doğru olmamasından doğan sorumluluğu mali bir sorumluluktur şeklinde yorumlanabilir. Çünkü tasdik sonucu ortaya çıkan vergi ziyaı nedeniyle YMM'ler vergi mükellefi veya sorumlusu ile ortak sorumluluk altındadır (Gezgin, 2002:37). Dolayısıyla YMM'lerin bu ortak sorumluluğunu ödemeye yönelik bir sorumluluk olarak nitelendirilebilir.

YMM'lerin tasdik işleminden doğan sorumluluğundan kaynaklanan sorunlar YMM'lik mesleği ile ilgili yapılan çalışmalarda geniş yer tutmuştur. Literatürdeki çalışmalara paralel olarak YMM'lerin tasdik işleminden doğan sorumluluklarından kaynaklanan sorunlar aşağıda detaylı bir şekilde analiz incelenmiştir.

4.5.3.YMM'lerin Sorumluluğuna İlişkin Sorunlar

YMM'lerin sorumluluğuna ilişkin sorunlar literatürde yaygın olarak tartışılmakta olup, bu sorunlar yasal düzenlemelerden ileri gelen sorunlar, karşıt incelemeden kaynaklanan sorunlar, sorumluluğun niteliğinden kaynaklanan sorunlar ve müşterek ve müteselsil sorumluluktan kaynaklanan sorunlar şeklinde gruplandırılarak incelenmiştir.

4.5.3.1.Yasal Düzenlemeler Açısından Kaynaklanan Sorunlar

YMM'lerin yapacakları tasdik işlemlerinden kaynaklanan sorumluluk için 3568 sayılı Kanunla doğruluk sorumluluğu getirilmişken, VUK'un mükerrer 227. maddesinde uygunluk sorumluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen iki kanun aynı konuyu farklı iki amaç şeklinde düzenlemiştir. YMM'lerin yapmış oldukları veya yapacakları denetimlerde uygunluk değil doğruluk denetiminin aranması, uygulamada önemli bir sorunun kaynağı olarak görülebilir (Alptürk, 2004a:4). Alptürk'e (2004b:3) göre, YMM'lerin tasdik raporu ile ulaşılan gerçek, maddi bir gerçek olmayıp zamana ve belgelere göre ulaşılan bir müşavirlik gerçeğidir. Uygulamada ise Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından maddi gerçeği talep etmektedir. Başka bir ifadeyle Maliye Bakanlığı YMM'lerden her türlü inceleme tekniklerini kullanarak ödenecek vergilerin doğruluğunun sağlanmasını istemektedir.

Ancak belge düzeninin yerleşmediği, vergi inceleme oranının çok düşük olduğu, bilgisayar yardımıyla denetimin yapılmadığı, vergi yönetim ve denetiminin örgütlenmesinde sorunların olduğu ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin yaygın bir şekilde kullanıldığı bir ortamda doğrululuk sorumluluğunun yerine getirilmesi literatürde çok gerçekçi bir yaklaşım olarak görülmemektedir (Erkan, 2004:147).

Yasal düzenlemelerden kaynaklanan bir diğer sorun ise, meslek mensuplarına çok ağır sorumluluk yüklendiği halde, yasal çerçeve net bir şekilde belirlenememiştir. Sorumluluğa ilişkin konuların Kanunlardan çok yönetmelik veya tebliğlerle düzenlendiği görülmektedir. Bazı hususların içtihatlarla gelişmesi daha sağlıklı olabilecekse de önemli cezai ve hukuksal sorumluluk getiren hususların kanunla düzenlenmesinde yarar vardır. Diğer yandan YMM'lerle ilgili bir diğer sıkıntı yetkileriyle ilgilidir. YMM'lere tasdik işlemi kapsamındaki tüm belgelerin doğruluğunu araştırma görevi verilmiştir. Ancak YMM'ler inceleme elemanının sahip olduğu yetkilere sahip değildir. Bu açıdan YMM'lerin yetkileri, sorumluluğuna kıyasla oldukça sınırlıdır denilebilir (Kırbaş, 1995:3).

4.5.3.2.Karşıt İnceleme Sorumluluğundan Kaynaklanan Sorunlar

Karşıt inceleme, vergi incelemesine konu olan olayın aydınlatılabilmesi için yükümlülerin iş ilişkisinde bulunduğu kişilerin kayıtlarının incelendiği, vergi incelemesi denetim tekniklerinden birisi olup, vergi incelemesinde ödenmesi gereken verginin doğrulanması açısından olmazsa olmaz bir yetkidir. Tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı; kendisiyle tam tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır. KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı ise; iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemektir. Görüldüğü gibi, YMM'lerin karşıt inceleme sorumluluğu, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak seklinde genel olarak ifade edilebilir. Karşıt inceleme yapılabilmesi için yükümlülerin defter, belge ve diğer kayıtların ibrazının zorunlu tutulması gerekir ki bu yükümlülük, vergi ödevlileri için VUK madde 256 ile düzenlenmiştir. (Demir, 2004:177; Kenarda, 2005:52; Canyaş, 2006:123).

YMM'lere, 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin ikinci fıkrasına dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan 18 ve 19 no'lu Tebliğler[14] uyarınca, karşıt inceleme yetkisi vermiştir. Her iki Tebliğ uyarınca, beyannamelerde yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması için YMM'lerin işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir (Canyaş, 2006:123). Bu düzenlemeler çerçevesinde tartışılması gereken ilk konu, genel olarak tasdik ödevine ilişkin yetkileri özel olarak karşıt inceleme yetkisini Maliye Bakanlığı'nın belirlemeye yetkili olup olmadığıdır. Çünkü vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin ana öğelerin yanında vergi hukukundan doğan tüm ödev ve yetkilerinde yasa ile yapılmasını gerekli kılar. Vergi hukukunda, YMM'lerinde dahil olduğu, üçüncü kişi ödevlilerin yetkilerinin yasa ile belirlenmesi de bu ilkenin kapsamı içindedir.dolayısıyla Maliye

---

[14] 18 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliğ", 30.07.1995 gün ve 22259 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

19 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliğ", 08.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bakanlığı, yasada verilmemiş bir yetkiyi tebliğ ile getirmesi hukuken tartışmalı bir konu olarak nitelendirilebilir (Canyaş, 2006:125)

Diğer taraftan YMM'lerin karşıt inceleme yetkisiyle ilgili olarak tasdike konu işlemlerin doğrulanmasıyla amacıyla üçüncü kişilerden defter ve belge isteyebilecekleri VUK m.256'da değişiklik yapan 4369 sayılı yasa ile hükme bağlanmıştır (Canyaş, 2006:127-128). Maddede bu konuda Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi tanınmış, Maliye Bakanlığı da bu yetki doğrultusunda 27 sıra no'lu Tebliği yayınlamıştır.

27 sıra no'lu tebliğe göre YMM'ler yazılı teyit almak suretiyle karşıt inceleme yapabileceklerdir. Tebliğ, "süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş mükellefler nezdinde KDV iadesi veya tam tasdik dolayısıyla yapılacak karşıt incelemelerin bu yükümlülerin YMM'lerinden teyit yazısı alınmak suretiyle de yapılmasının mümkün olduğu ve teyit veren yeminli mali müşavirlerin verdikleri teyit yazısındaki bilgilerin doğruluğundan genel hükümler uyarınca sorumlu olduklarını belirtmiştir (Canyaş, 2006:130-133).

Ancak 3568 sayılı yasada böyle bir düzenleme bulunmadığı için sorumluluğu devreden bu düzenleme bünyesinde hukuka aykırılıklar taşıdığı iddia edilebilir. Aynı şekilde 3568 sayılı Kanun ile düzenlenmemiş olup, karşıt inceleme yetkisi ile ilgili olan kamu idare ve müesseselerinden bilgi isteme yetkisi de hukuken tartışmalı bir yetkidir. Bu yetki YMM'lere Tasdik Yönetmeliğinin 12. maddesi ile verilmiş olup, söz konusu madde uyarınca YMM'ler ancak mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden tasdiki yapabilecek olan belgelerle ilgili olarak, bu belgelerin dayanağını oluşturan idarenin işlemleri hakkında bilgi isteme yetkisine haiz kılınmıştır. Ancak bilgi verme ödevini düzenleyen VUK madde 148. vd. uyarınca kamu idare ve müesseselerinden bilgi istemeye yetkili makamlar arasında Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesi yapma yetkisi verilmiş kamu görevlilerini saymıştır. Dolayısıyla YMM'ler, VUK. madde 135'de, vergi incelemesi yapmaya yetkili makamlar arasında sayılmadığından, kamu idare ve müesseselerinden bilgi isteme yetkisinin hukuksal altyapısı tartışmalı bir başka konu olduğu iddia edilebilir (Alptürk, 2004A:2; Canyaş, 2006:131).

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde YMM'lere tasdik ödevi ile verilen karşıt inceleme yetkisinin, vergi incelemesiyle aynı amacı taşımasına rağmen detaya inildiğinde bu benzerliğin çok yüzeysel kaldığını söyleyebiliriz (Canyaş, 2006:136). Çünkü vergi incelemesi VUK'un 134. maddesinde "mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" şeklinde tanımlamıştır. Bu kapsamda, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun defter, belge ve kayıtlarla bağlı olmaksızın her türlü araştırma yöntemi kullanılarak sağlanmasının vergi incelemesinin "araştırma" yönünü oluşturduğu belirtilmektedir. Buna karşın tasdik ödeviyle verilen karşıt inceleme yetkisinin araştırma yönü çok sınırlıdır. YMM'lere verilen karşıt inceleme yetkisi tasdik kapsamıyla sınırlı kalmakta, bu alanın dışına çıkamamaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme yetkisiyle donatılmamalarına karşın, yaptıkları işin vergi incelemesi niteliğinde görülmesi ya da Kanun'a aykırı olarak bu şekilde bir yetkinin varlığından söz etmek oldukça zor olduğu söylenebilir (Canyaş, 2006:136).

4.5.3.3.Sorumluluğun Başlangıcı Açısından Kaynaklanan Sorunlar

YMM'lerin sorumluluğunun hangi aşamada başlayacağı önemli bir sorun olarak literatürde mevcudiyetini korumaktadır. YMM'lerin ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan dolayı sorumluluklarının tarhiyat aşamasında mı, tahsil aşamasında mı başlayacağı hususunda yasal düzenlemelerde açıklık bulunmamaktadır. Bu durum uygulamada pek çok soruna neden olabilmektedir (Akkurt, 2006:67).

YMM'lerin sorumluluğunun hangi aşamada başlayacağı hususunda Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın görüşü farklıdır. Maliye Bakanlığının birçok uygulamasında sorumluluğun tahsilât aşamasında başlaması gerektiği görüşü hâkimdir. Buna karşın Danıştay kararlarında ise iki temel görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, YMM'lerin mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğunun verginin mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra değil, tarhiyat safhasında başladığı ve bu nedenle yeminli mali müşavirler adına tarhiyat yapılmasının uygun olduğu belirtilmiştir (Taş, 2007:19). Başka bir ifadeyle sorumluluğun müşterek ve müteselsil olması nedeniyle YMM'ler mükellefler ile aynı usule göre takip edilecektir. Dolayısıyla vergi dairesi, YMM ve vergi yükümlüsünden dilediğini takip edebilme olanağına sahip olup, sorumluluk tarhiyat aşamasında başlatılmalıdır. Kararlarda etkili olan diğer bir

görüş ise YMM'lerin, ne vergi yükümlüsü ne de vergi sorumlusu olarak nitelendirmenin mümkün olmadığı esasından kaynaklanır. Bu nedenle YMM'ler adına tarhiyat yapılamaz. YMM'lerin sorumluluğu, vergi ve cezaların asıl mükellefi adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu vergi ve cezanın yasal yollara başvurulmaması, ya da bu yollara başvurulması sonucu kesinleşmesinden itibaren başlayacaktır. Bu görüş doğrultusunda verilen Danıştay 4.Dairesi'nin 2003 tarihli bir kararında YMM'ler adına takibata geçilebilmesi için ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesi gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte gerek Danıştay'ın gerekse Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda konuyla ilgili olarak verilen kararların büyük bir bölümünde sorumluluğun tarhiyat aşamasında başlayacağına ilişkin ilk görüşün etkili olduğunu görürken son yıllarda verilen bazı kararlarda sorumluluğun tahsilat aşamasında başlayacağı görüşünün etkili olduğunu görülmektedir[15].

Sorumluluğun hangi aşamada başlayacağı YMM'ler tarafından ileri sürülebilecek def'i ve itirazlardan dolayı önemlidir. Sorumluluğun tarhiyat aşamasında başlatılması gerektiği savunan görüşe göre YMM'ler mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları, idareye karşı ileri sürebilme hak ve yetkisine sahiptirler. Bu görüşe göre sorumluluğun tahsilat aşamasında başlaması durumunda bazı defi ve itirazların YMM'ler tarafından ileri sürülebilme imkanını ortadan kaldırmaktadır. Çünkü müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Bu görüşü savunanlara göre, ilgili vergi dairesinin YMM'leri tahsilat aşamasında takip etmesi savunma hakkının elinden alınması anlamına gelmekte dolayısıyla bu durum, adil yargılama hukuku açısından aykırı bulunmaktadır. Sorumluluğun tahsilat aşamasında başlatılması gerektiğini savunanlara göre ise YMM, verginin asıl mükellefi hakkında yapılan tarhiyatla ilgili olarak davaya müdahale yoluyla ya da kendi adına düzenlenen ödeme emrine karşı açtığı davada haklarını arayabilme imkanına sahip olduğundan sorumluluğun tahsilat aşamasında başlanması gerektiğini vurgulamışlardır (Akkurt, 2006:62 ; www.istanbulymmo.org.tr/..., 15.02.2008:65).

---

[15] Ayrıntılı Bilgi İçin bkz. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 25 Ekim 2007 Aylık Toplantısı, (www.istanbulymmo.org.tr/ ...,15.02.2008:65).

Bu çerçevede yasada müteselsil sorumluluk olarak nitelendirilen sorumluluğun tahsil aşamasında mı yoksa tarhiyat aşamasında mı başlayacağı uygulamada önemli sorunlara yol açtığı söylenebilir.

4.5.3.4.Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Açısından Kaynaklanan Sorunlar

YMM'lerin yasal mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları incelenirken, YMM'lerin yapmış oldukları tasdik işleminin doğru olmaması sonucunda ortaya çıkan vergi ziyaı ve kesilecek cezalardan VUK'un mükerrer 227. maddesi, 3568 sayılı Kanun ve bu kanuna dayanılarak çıkartılan Tasdik Yönetmeliğince mükellef veya vergi sorumlusuyla müşterek ve müteselsil sorumluluğu olduğunu ve bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanun'un Tam teselsül hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştik. Bu noktadan hareketle YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğundan kaynaklanan sorunlara değinilmek için müteselsil borç ve tam teselsül hükümlerinin incelenmesi gerekir.

Müteselsil borç ve özellikleri Borçlar Kanun'un 141. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde müteselsil borçluluk, bir irade beyanı veya kanun hükmü dolayısıyla bir edimin birden ziyade borçlularından her birinin tamamını ifa etmekle yükümlü bulunduğu, alacaklarının ise tamamını ancak bir defa elde etmek üzere edimi borçlulardan dilediği birinden talep etmeye yetkili olduğu ve borçlulardan birinin ifası veya ifa yerini tutan fiilleriyle diğerlerinin bu oranda alacaklıya karşı borçtan kurtulacakları bir birlikte borçluluk hali şeklinde tanımlanabilir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta Müteselsil borç için mutlaka ya bir beyan veya açık bir kanun hükmüne ihtiyaç vardır (Erkan, 2004:114).

Bu noktada müteselsil borç ilişkisinde değerlendirilmesi gereken 3 önemli özellik vardır. Bunlar:

- Müteselsil borçlulardan her biri borcun tamamından sorumlu olması, yani alacaklının edimin tamamı için borçlulardan herhangi birine müracaat edebilmesi, müteselsil borçluluğun en bariz özelliğidir. Alacaklı borçlulardan birinden edimin bir kısmının ifasını istemiş olsa da borçlu

edimin tamamını ifa ederek borcunu sona erdirebilir (Yılmaz, 2004:51).

- Müteselsil borcun fer'i (tali) nitelikte olmamasıdır. Diğer bir deyişle hem vergi hukukunda hem de özel hukuk alanında alacaklı alacağın tahsil edilmesi amacıyla dilediği borçluya müracaat edebilir. Çünkü bu borç biçiminde önemli olan zararın giderilmesidir. Zararın kim tarafından giderildiği, ödendiği önemli değildir (Gündoğdu, 2007:2). Ancak alacaklının borcun tamamı için borçlulardan birine başvurabilmesi için borcun bütün borçlular bakımından muaccel hale gelmiş olmalıdır.
- Müteselsil borçluluğun özelliklerinden üçüncüsü ise, alacaklının borçlulardan biri tarafından tatmin edilmesi ile diğer borçluların bu oranda olmak üzere alacaklıya karşı borçtan kurtulmalarıdır. Ancak borçlulardan birinin alacaklıya karşı borçtan kurtulması, borçluların kendi aralarındaki sorumluluğun devamını engellemez (Aygündüz, 2006:44 ; Yılmaz, 2004:52).

Diğer önemli kavram ise,"Tam Teselsül"dür. Tam teselsül müteselsil sorumluluğun kanundan doğan hallerinden biridir. Tam teselsül, Borçlar Kanun'un da ki haksız fiil nedeniyle doğan zarardan birden fazla borçlunun aynı hukuki sebepten dolayı müteselsilen sorumlu olmalarını öngören bir özel hukuk kurumudur. Bu bağlamda borçlar hukuku, hukuka aykırı fiilin haksız yönüyle ilgilenir. Dolayısıyla haksız fiile birden fazla kimse, ortak kusurları ile sebebiyet verdikleri takdirde Borçlar Kanunu madde 50'de düzenlenen tam teselsül hükümleri uygulanır. Bir başka ifade ile tam teselsül ortak kusurun ortak kast veya ortak ihmal ile ortaya çıktığı belirtilmektedir. Ortak kastta, zarara birden fazla kişinin bilerek ve isteyerek yol açma hususunda irade birliği içinde olmaları söz konusudur (Canyaş, 2006:158).

Bu çerçevede yasa koyucu, tasdikin doğru olmaması halinde YMM'lerin sorumluluğunu Borçlar Kanunundaki haksız fiil sorumluluğu ile aynı sonuçlara bağlamıştır. Yasaya göre YMM'ler ile vergi mükellefi ortak kusur ile vergi ziyaaına sebebiyet vermeleri durumunda devlete karşı haksız fiil işlemiş olacaklar ve sonuç olarak haksız fiil hükümlerine tabi olacaklardır (Akkurt, 2006:49). Burada tartışmalı olan konu mükellef ve YMM arasında kusur derecesi gibi ayırımlara gidilmeksizin ve ayrı ayrı dava açmaya gerek kalmaksızın vergi ve cezaların tamamının vergi idaresi tarafından istenmesidir. Halbuki Borçlar Hukukunda, özel durumlar hariç sorumluluk

muhakkak kusura dayanmaktadır. Ancak 3568 sayılı meslek yasasında YMM'lerin meslek kusuruna değinilmemiş buna karşılık sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluğa dayandırılmıştır. Dolayısıyla YMM'lerin sadece müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları mesleki etkinliğin sağlanması açısından uygulamada beklenen sonucu verememektedir (Saruç ve Sarılı, 2004:181; www.istanbulymmo.org.tr/..., 15.02.2008:67)

YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun niteliğini belirtmek için ortaya konması gereken bir diğer husus ise meslek mensuplarının vergi sorumlusu olup olmadıklarının tespit edilmesidir. Genel olarak VUK'da yükümlü ve sorumlu kavramlarının tanımlandığı, bunların ödev ve sorumluluklarının belirlendiği, bireysel vergi kanunlarında da bu hükümlere paralel düzenlemeler getirildiği görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında VUK'un mükerrer 227. maddesinde YMM'lerin maddede sayılan hallerde sorumlu tutulacakları öngörülmüş, ancak sorumlu ya da yükümlü olarak kabul edilip edilmeyecekleri belirtilmemiştir. Bu duruma paralel olarak Danıştay Yedinci Dairesi tarafından verilen 13.12.1995 gün K:95/195 sayılı kararında; YMM'lerin müteselsil sorumluluklarının VUK'da yer alan vergi sorumluluğu müessesinden farklı bir niteliğe sahip olduğu, YMM'ler için getirilen sorumluluğun vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizam ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik bulunduğu belirtilmiştir (Taş, 2007:22 ve Yılmaz, 2004:55).

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde YMM'lerin vergi hukuku karşısındaki konumu tartışmalıdır. Başka bir ifadeyle tasdik kurumu açısından YMM'ler yükümlü ya da sorumlu olarak vergi sistemin tanımladığı ya da tanıdığı bir statüye sahip değildir. Sistemin tanıdığı anlamda bir sorumluluktan söz edebilmek için vergi yasalarında kavramın yer alması ve bu hususun VUK bünyesinde sorumluluk ile ilgili düzenlemeler içinde yer alması gerekebilir (www.istanbulymmo.org.tr/..., 15.02.2008:64-67).

YMM'lik kurumunun söz konusu sorumlulukları, mesleği bağımsız denetimden uzaklaştırarak, özel bir vergi denetçisi konumuna getirdiği söylenebilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN BAĞIMSIZ DENETİM İÇERİSİNDEKİ YERİ VE VERGİ KAYBINI ÖNLEMEDE ETKİSİ

YMM'lik mesleğinin bağımsız denetim içerisinde yeri ve vergi kaybını önlemede etkisinin değerlendirilmesi çalışmanın beşinci bölümünü oluşturmaktadır. Bu bölümde öncelikle YMM'lik mesleğinin yasal mevzuatı ile genel kabul görmüş denetim standartları karşılaştırılmış olup, daha sonra mesleğin her bir fonksiyonu açısından vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğu detaylı bir şekilde analiz edilmiştir.

5.1. YMM'lik Kurumunun Bağımsız Denetim İçersindeki Yeri

YMM ile bağımsız denetim mesleği, genel kabul görmüş denetim standartları ile 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat ölçüt alınarak karşılaştırılmıştır. Sözü edilen ölçütlerin alınmasının temel nedeni, her iki meslek grubunun denetim uygulamalarına yön veren düzenlemeler olmasıdır. Dolayısıyla bu karşılaştırma YMM'lik mesleğinin yasal dayanağını oluşturan mevzuatın bağımsız denetime ne ölçüde paralellik ve farklılık gösterdiğini ortaya koyacaktır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde incelenmiş olup, bu bölümde söz konusu standartlara kısaca değinilerek iki meslek arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya koyulacaktır.

5.1.1.YMM'lik Mesleğinin Yasal Mevzuatı İle Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Karşılaştırılması

YMM'lerin bağımsız denetim içerisinde yeri ve önemi, bağımsız denetimi düzenleyen genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları açısından değerlendirilmiştir.

5.1.1.1.Genel Standartlar Açısından

Genel standartlar, denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgilidir. Bu standartlar denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını ölçtüğü gibi,

denetçinin çalışma alanına ve raporlamasına da etki eder. Genel standartlar; mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve mesleki dikkat ve özen standardından oluşur (Kepekçi, 1996:15).

Mesleki eğitim ve deneyim, genel standartlar tarafından zorunlu bir koşul olarak aranmaktadır. Bu standarda göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir (Güredin, 1993:28). Ayrıca uluslar arası denetim standartlarının 201. bölümünde bu standartla ilgili olarak "inceleme, uzman olarak gerekli teknik eğitim ve beceriye sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır" denilmiştir. İlave olarak aynı standartta bağımsız bir denetçinin resmi temel eğitimi ve mesleki deneyimleri, birbirini tamamlayan unsurlar olduğu belirtilmiş ve bir işle ilgili yetkilerini kullanan bir denetçi, bu özelliklerini astların yaptıkları işlerin incelenmesi esnasında kullanacaktır denilmektedir (Zorbay, 2004:4).

Bu ilk standardı, 3568 sayılı Kanun açısından değerlendirildiğinde ilk olarak göze çarpan unsur, kanunun bağımsız denetçileri SMMM ve YMM olmak üzere ikiye ayırıp, bu iki unvana sahip olabilmenin şartlarını ayrı ayrı belirtmesidir. Bununla birlikte Kanun'un 9. maddesi, Mesleki eğitim ve deneyim standardıyla ilgili olarak, YMM'lere 10 yıl boyunca SMMM olarak çalışma ve mesleğin en büyük birliği durumunda olan Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından düzenlenecek sınava girme zorunluluğu getirmiştir. Ayrıca bu sınava girebilmek için dört yıllık bir eğitim alma şartı da söz konusudur. TÜRMOB'un yapmış olduğu sınav genel olarak adayların, finansal muhasebe, finansal tablolar ve analizi, maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi, vergi mevzuatı ve uygulaması, hukuk gibi alanlarda bilgisini test etmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Görüldüğü üzere her iki mesleğin, eğitim ve deneyim standardına ilişkin olarak yapılan açıklamaların birbirlerine paralellik gösterdiği söylenebilir.

Genel standartlar içerisinde yer alan ikinci standart bağımsızlıktır. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak davranış ve anlayışlar bütünü şeklinde tanımlanabilir (Demirel, 2007:22). Bu çerçevede bağımsız denetçi veya denetçilerin denetim işlemi yapılırken hiçbir şahıs, kurum ya da yetkilinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranması gereklidir. Dolayısıyla denetimde bağımsızlık, hem

denetçinin denetlediği kurumdan hem de düzenlediği raporun kullanıcılarından bağımsız olması anlamına gelmektedir (Koçak, 2005:3).

Denetimde bağımsız davranmanın önemi nedeniyle, ABD'de mesleğin düzenlenişiyle ilgili olarak AICPA, bu standartların yanı sıra, mesleki davranış düzenlemelerini (The Code of Professional Conduct) oluşturmuştur. Bu düzenlemeye göre bağımsızlık standardı denetçinin hem işletme yöneticilerine hem de mali tablo bilgileriyle ilgilenen diğer bilgi kullanıcılarına (devlet buna dahildir) bağımlı olmaması gerekir (Yılancı ve Yıldız, 2001:291).

3568 sayılı Kanun'da ise bağımsızlık anlamında tek hüküm YMM'lerin defter tutamayacaklarına ilişkin hükümdür. Mesleğin konusuna giren işlerin yapılmasında başka bir yasaklama veya sınırlama söz konusu edilmemektedir. Dolayısıyla, denetim işinin danışmanlık işiyle veya diğer işlerle birlikte yapılmasına engel olacak bir anlayış bulunmamaktadır. Çalışma Yönetmeliği ise, bağımsızlığı mesleğin temeli ve vazgeçilmez unsuru olarak belirtip meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınması gerektiğini vurgulamıştır. Ancak söz konusu yönetmelikte meslek mensuplarının bağımsızlıklarının hangi hallerde kaybedileceği ile birlikte yapılabilecek veya yapılmayacak işlere de değinmemiştir (Alptürk, 2004A:7).

Konu her iki meslek grubunun yapmış olduğu denetim faaliyetleri bakımından değerlendirildiğinde 3568 sayılı Kanun ve buna bağlı olarak çıkarılan yönetmeliklerle düzenlenmiş olan tasdik işlevi, denetimin amacı, yapan kişi, ilgili taraflar ve yapılan iş açısından bağımsızlık standardıyla çelişen bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır (Yılancı ve Yıldız, 2001:288).

Bağımsız denetçi, işletmeye ait mali tabloların bir bütün halinde mevcut finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki meydana gelen değişmeleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı hakkında düzenleyeceği rapor ile görüş verir. İfadeden de anlaşılacağı gibi bağımsız denetçinin yaptığı denetim finansal tablo denetimidir ve incelemeler sırasında kriter olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınır (Ulusoy, 2006:33).

Buna karşın YMM'lerin yapacakları işlerin temelini her ne kadar muhasebe (finansal denetim) oluşturuyor ise de, muhasebe denetimi yanında ağrılıklı olarak vergi denetimi idarenin yorum ve anlayışlarıyla öne geçirilmiş ve hatta muhasebe denetimi adeta göz ardı edilerek, denetim tasdik olayına bağlanmıştır (Özel, 2005:3). Tasdik sürecinde vergisel konulardaki tüm işlemleri incelemek zorunda kalan YMM'ler bu incelemelerin doğruluğundan %100 sorumlu tutulmuştur. Bir anlamda kanun koyucu YMM'lerden garanti vermesini istemektedir. Bu nedenle iki meslek grubu arasındaki en önemli fark bu noktada ortaya çıkmaktadır. Çünkü bağımsız denetçinin sorumluluğu bu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında belirttiği görüş ile sınırlı olup, bu görüş hiçbir zaman tam bir garanti şeklinde algılanmaz. Dolayısıyla denetçinin sorumluluğu, yapacağı denetimi denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirip, denetim bulgularını mesleğin gerektirdiği özen çerçevesince raporuna aktarmaktan ibarettir. Ancak YMM'lerin denetim standartlarına uygun olarak yapmış oldukları tasdik faaliyetlerinde bile ortaya çıkabilecek vergi kayıplarından işletme ile birlikte ortak sorumlu tutulmuştur (Yılancı ve Yıldız, 2001:298).

Buradan kanun koyucunun bağımsızlık kavramına verdiği anlamı devletin yanında olmak şeklinde nitelendirilebilir. Vergi idaresi tasdik denetimini bir kamu denetimi niteliğinde görmekte olup, YMM'lerin vergi kaybını bulucu ve önleyici fonksiyonunu öne çıkartmıştır. Bunlara ilave olarak vergi idaresi meslek mensuplarına, vergi kaybı karşısında vergi yükümlüsü ile birlikte müteselsil sorumluluk yüklemek suretiyle tarafsız davranma ilkesini zedelemiştir (Özel, 2002a:154).

Diğer taraftan YMM'lerin yapacakları tasdik denetiminin zamanı ve konusunu sınırlandırmaya yetkili organın Maliye Bakanlığı olması, ilgili taraflar ve yapılan iş açısından bağımsızlık standardıyla çelişen bir başka düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetçilik mesleğinde ise yapacakları denetimleri sınırlandırmada böyle bir uygulama söz konusu değildir. Bu şekilde YMM'ler, bağımsız olarak müşavirlik ve denetçilik hizmeti veren kişilerden çok, özel bir devlet denetçisi durumundadır (Yılancı ve Yıldız, 2001:296).

Tasdik denetimiyle ilgili olarak bir diğer önemli farklılık ise, tasdik hizmeti almak isteyen bir işletme kendisine bu hizmeti yerine getirecek bir YMM bulamaz ise, meslek odası kendisine bir YMM bulmaktadır (Yılancı ve Yıldız, 2001:296). Bağımsız

denetçiler açısından böyle bir durum söz konusu değildir. Öte yandan Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından çıkartılan Çalışma Yönetmeliğinde YMM'lere hatalı ve hileli işlemlerin kamu otoritelerine bildirimi sorumluluğu getirilmiştir. "Kanunsuz İşlemleri Bildirim Yükümlülüğü" başlığını taşıyan söz konusu yönetmeliğin 57. maddesi bu zorunluluğu, "meslek mensupları; mesleki sorumluluğunun bilincinde, denetim faaliyeti sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif eder. Bu teklife rağmen hata ve işlemlerin düzeltilmemesi halinde düzenleyeceği olumsuz raporla ilgili mercilere aksettirilir" şeklinde belirtmiştir. Bu durum YMM'lere ihbar zorunluluğu ile birlikte işletmelerin finansal tabloların hazırlanmasında, ortaya çıkacak hata ve hilelerin önlenmesinde veya ortaya çıkartılmasındaki sorumluluğun işletme yönetimi ile YMM'lere ait olduğunun bir göstergesidir (Yılancı ve Yıldız, 2001:296).

Buna karşın bağımsız denetim meslek mensubunun görevi, tarafsız ve bağımsız bir uzman olarak gördüğü olumsuz durumları raporunda belirtmek olup, herhangi bir ihbar zorunluluğu yoktur (Uzay, 2001:12- 14). Ayrıca finansal tabloların hazırlanması ile ilgili sorumluluk işletme yönetimine aittir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin mesleki sorumluluğu müşteri işletmeye standartlarla belirlenmiş nitelikli (kaliteli) bir denetim hizmeti vermek ile sınırlıdır. Bunu gerçekleştirmek için mesleki özen içerisinde denetim çalışmalarını hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde planlamalı ve uygulamalıdır. Yoksa bağımsız denetçinin asıl sorumluluğu hata ve hilelerin bulunması şeklinde düşünülmemelidir (Uzay, 2001:12- 14).

Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı gibi, YMM'ler denetimin en önemli unsuru olan bağımsızlık unsurundan önemli ölçüde yoksun olup, kanun koyucunun, bağımsızlık kavramına verdiği anlam devletin yanında olmaktır şeklinde yorumlanabilir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda Tablo-5.1.'de her iki meslek grubunun (YMM ve Bağımsız denetim) yapmış oldukları işler birlikte verilmiştir.

Tablo 5.1.YMM ve Bağımsız Denetçi Mesleklerinin Karşılaştırılması

YMM Görevi	**Denetim Alanı**	**Denetim Ölçütleri**	**Bilgi Kullanıcıları**
Muhasebe Denetimi	Muh. Belge ve kayıtları, Mali Tablolar	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Standart geliştirme faaliyeti devam etmekte))	Vergi Yönetimi, İşl. Yönetici ve Ortakları, Kredi Kuruluşları,
Vergi Denetimi	Muh. Belge ve Kayıtları, Mali Tablolar,İşl. Faaliyetleri	Vergi Mevzuatı	Vergi Yönetimi
Danışmanlık	Mali Konularla sınırlı	Vergi Mevzuatı	İşletme Yönetimi
Tasdik İşlemi	Muhasebe ve Vergi denetim Alanları	Muhasebe ve Vergi Denetim Ölçütleri	Vergi yönetimi ve İşletme Yönetimi
Bağımsız Denetçi.	**Denetim Alanı**	**Denetim Ölçütleri**	**Bilgi Kullanıcıları**
Muhasebe Denetimi	Muh. Belge ve Kayıtları, Mali Tablolar	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı	İşl. Yönetici ve Ortakları, Kredi Kuruluşları, sendikalar, tüketici kuruluşları, Sermaye Piyasası ve diğer gruplar

Kaynak: ÖZEL, Salih (2002b)Yeminli Mali Müşavirliklerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:7, s:5-6

Tablo-5.1'de görüleceği gibi bağımsız denetim mesleği daha çok muhasebe denetimi fonksiyonunu üstlenmiş iken, bunun içinde vergi denetim ve danışmanlığı dâhildir. Buna karşın YMM'lik mesleğinin bu görevinin yanı sıra vergi denetimi ve tasdik görevleri de söz konusudur. Bununla birlikte meslek mensupları çoğunlukla uygulamada finansal denetimden çok tasdik işlemine kaydırıldığı bilinen bir gerçektir (Özel, 2002b:5).

Genel standartlar içerisinde yer alan son standart mesleki özen standardıdır. Bu standarda göre bağımsız denetçi, denetim sırasında ve denetim raporu hazırlarken gerekli dikkat, özen ve titizliği göstermek zorundadır. Denetçi her ne kadar mesleki eğitim ve deneyim sahibi olursa olsun denetim çalışmalarında mesleğin gerektirdiği özeni göstermezse denetimden başarılı bir sonuç alamaz. Yanılgıya yol açabilecek her

türlü tutum ve davranıştan kaçınması, iyi niyet ve bütünlük ile en fazla özeni göstermesi yapacakları denetim faaliyeti için bir gerekliliktir (HUD, 2004:20).

Bu standardın önemi, bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun belirlenmesinde mesleki özen ve titizlik standardının bir ölçüt olarak kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Bütün meslek yasalarında, meslek mensubunun mesleği uygularken edindiği deneyim, gösterdiği dikkat ve özenin yaptığı işe aktarılması ve mesleki faaliyet esnasında verdiği zararlardan dolayı meslek kusuru olarak yer alır (www.istanbulymmo.org.tr/...,15.02.2008:77). Bu nedenle bağımsız denetim mesleğinin uygulanmasında sorumluluk kavramı mesleki kusur ilkesine oturtulmuş olup, mesleki kusurun saptanmasında "mesleki özen göstermeyi" bir ölçüt olarak kullanmaktadır (Özel, 2005:4). Sorumluluğun tespitini ise, mesleki özen ölçütü dikkate alınarak her ülkenin meslek örgütleri içerisinde oluşturdukları kalite kontrol kurulları tarafından yapılmaktadır. Yasal sorumluluklarının saptanması ise yargı erki tarafından yapılmaktadır (Özel, 2002b:25).

Bu standart 3568 sayılı Kanun'da açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte, yasanın 48. maddenin birinci paragrafında "…. görevleri yapmayan ya da kusurlu yapan…." düzenlemeleri ile mesleki özen standardına atıf yapılmıştır. Bunun yanı sıra Çalışma Yönetmeliği'nin "Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık başlığını taşıyan 6. maddesinin üçüncü paragrafında "…..görevlerini sürdürürken gerekli mesleki özen ve titizliği göstereceğini " belirtmiştir. Ancak her iki düzenlemede de meslek mensuplarının hangi hallerde meslek kusuruna düşeceklerine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır (Koçak, 2005:5-6).

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde mesleki özen standardı, 3568 sayılı Kanun'da, daha çok doğruluk diye algılanmış ve doğruluk ölçütü ön plana çıkmıştır. Hâlbuki doğruluk ve mesleki özen kavramları birbirinden farklı kavramlardır. Dolayısıyla mesleki özenin gösterilmesi durumunda bile yüzde yüz doğruluğun meslek mensupları tarafından tespit edilmesi çoğu zaman olanaksız olabilir. Başka bir ifadeyle meslek kanunu, meslek mensubunun sorumluluğu haksız fiil, ya da sözleşmedeki objektif sorumluluğa dayandırılmış olup, yasada meslek mensupları için herhangi bir meslek kusuru tanımlanmamıştır (Özel, 2002b:26).

5.1.1.2. Çalışma Sahası Standartları Açısından

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ikinci temel ana standardı çalışma sahası standartlarıdır. Çalışma sahası standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede kılavuz olur. Çalışma sahası standartlarının içerisinde 3 standart yer almaktadır. Bunlar; (1) Planlama ve Gözetim, (2) İç Kontrolün İncelenmesi ve (3) Kanıt Toplama alt standartlarıdır (Güredin, 1993:29).

Planlama ve gözetim standardına göre, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını gerekir. Denetçi uygun bir denetim planlaması yapabilmesi için müşteri işletmenin organizasyon yapısı, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı gibi birçok konuda bilgi toplamalıdır. Bu bilgilere sahip olduktan sonra bağımsız denetçi, standardın öngördüğü kalitede uygun bir denetim planı hazırlar. İç kontrol standardı, mükellefin kontrol sisteminin anlaşılmasıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminin olması firmadaki muhasebe kayıtlarında rastlanabilecek hata ve hile olasılığını azaltmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güven getirmek isterler. Kanıt toplama standardı ise, bağımsız denetçinin denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda ve uygun kanıt toplamasını öngörmektedir. Bu standart kanıtlarda kesinlikten ziyade yeterlilikten bahsetmektedir. Denetçi, toplayacağı denetim kanıtlarının ne kadarlık bir miktarın yeterli olacağı kendi yargısına kalmıştır. Denetçi, kanıt toplama işlemleri sırasında maddi doğrulama veya uygunluğu sağlamaya yönelik denetim işlemlerine başvurabilir (Güredin, 1993:28-30; HUD, 2004:20-23).

3568 sayılı Kanuna dayanılarak çıkartılan Tasdik ve Çalışma Yönetmeliği'nde, YMM'lerin denetimleri sırasında uygulamak zorunda oldukları çalışma standartları ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Tasdik Yönetmeliğinde (Madde-13) planlama ve kontrol standartlarına ilişkin şu düzenlemeler yer almaktadır.

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

Tasdik çalışması ile ilgili olarak yapılacak planlamada;

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

Diğer taraftan YMM'lerin planlama standartlarıyla ilgili olarak Çalışma Yönetmeliği değerlendirildiğinde, söz konusu Yönetmeliğin 52. maddesinde YMM'lerin kendilerine teklif götüren kurum ve kuruluşlar hakkında denetim öncesi araştırma yapmasını öngörmüştür. 53. madde ise denetim öncesi hususlar hakkında araştırma yapıldıktan sonra denetimin planlanması gerektiğini vurgulamıştır. Bu kapsamda denetimin zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek eleman sayısını ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanacağını ve çalışma dosyası açılarak denetime başlanacağını belirtmiştir. Ayrıca 54. madde de meslek mensuplarının denetimin her safhasından planlama ve kontrolü etkin ve yeterli şekilde yerine getirmesini öngörmüştür (Zorbay, 2004:6).

Kanıt toplama standardı açısından ilgili mevzuat incelendiğinde, Tasdik Yönetmeliğinde kanıt toplamanın amacı ve kanıt toplamada kullanılacak tekniklerin düzenlendiği görülmektedir. Söz konusu Yönetmelikte (madde-14), YMM'lerin tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorunda olduklarını ve kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi, hatalı veya

hileli olma riski, güvenirliği gibi hususları göz önünde bulundurması gerektiğini ifade etmiştir.

Aynı yönetmelikte YMM'lerin denetim ve tasdik faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında uygulayacakları kanıt toplama teknikleri de düzenlenmiştir. Bu teknikler; (1) Sayım ve envanter incelemesi, (2) Belge incelemesi, (3) Bilgi toplama: (4) Doğrulama, (5) Karşılaştırma ve puantaj ve (6) Analitik inceleme olarak sıralamış olup, bölüm dörtte detaylı olarak açıklanmıştır.

Ayrıca kanıt toplama standardı, Çalışma Yönetmeliği'nde de yer almıştır. Söz konusu yönetmeliğin 55. maddesi meslek mensuplarının, kurum ve kuruluşlarının mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacıyla çalışmalar yapması gerektiğini belirtmiştir.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi standardına ilişkin olarak 3568 Sayılı Kanun'da herhangi bir açıklamaya yer verilmemiş iken, Çalışma Yönetmeliği'nin "Denetim Öncesi Saptanacak Hususlar" başlığını taşıyan 52. maddesinde meslek mensuplarının, denetleyecekleri kurum ve kuruluş hakkında araştırma yaparken yararlanacağı bilgiler arasında "iç kontrol organizasyonun durumunu" saymıştır. Aynı Yönetmeliğin 53. maddesinde de denetimin planlaması sırasında "iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanamayacağı" düzenlemesi ile de, bu standarda uygun düzenlemeler getirilmiştir.

Yukarıdaki düzenlemeler dışında bu standart ile ilgili diğer bir düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'i (Seri X, No:22) ile yapılmıştır. Söz konusu tebliğin ikinci bölümün 6.maddesinde bağımsız denetçinin, işletmeyi, faaliyet sonuçlarını ve çevresiyle olan ilişkilerini iç kontrol sürecini dikkate alarak kavraması gerektiğini belirtmiştir.

Özetle YMM'lerin çalışma alanı standartlarını düzenleyen ilgili mevzuatın, genel kabul görmüş denetim standartlarına paralellik gösterdiği söylenebilir.

5.1.1.3.Raporlama Standartları Açısından

Raporlama standartları, değerlendirmeyle ilgili standartlar olup, denetlenen işletmenin kendi bilgi sistemiyle ürettiği mali tabloları hakkında denetçinin bir hüküm vermesine yardımcı olur. Bu standartlar denetçinin görüşüyle birlikte denetim raporunda neleri, niçin ve nasıl ele alması gerektiğini belirler (Selimoğlu, vd., 2008:12). Finansal tabloların denetimini kapsayan bu grupta dört alt standart mevcuttur. Bunlar; (1) Uyum standardı, (2) Tutarlılık Standardı, (3) Yeterli Açıklık Standardı ve (4) Denetçi görüşüdür.

İlk raporlama standardı, düzenlenecek olan denetim raporlarında, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmesi gerektiğini vurgular. Tutarlılık standardı ise düzenlenecek denetim raporunda, cari dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri arasında farklılıklar söz konusu ise bunların ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına yer verilmesi gerektiğini belirtir. Bu ilke ile denetimi yapılan işletmenin finansal bilgilerinin dönemlerarası sağlıklı bir şekilde karşılaştırılabilmeleri amaçlamaktadır. Üçüncü standart olan yeterli açıklık standardına göre, yetkililerin belli bir karar verebilmesi için ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgilerini içeren mali tablolar ve ilgili dokümanlardan hangilerinin raporda yer alıp almayacağına denetim elemanının mesleki yargısını kullanarak karar vermesini gerekli kılar. Açıklayıcı bilgiler sadece hangi bilgilerin açıklanması gerektiği ile ilgili değildir. Bu bilgilerin açıklanma biçimi de çok önemlidir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin düzeni, kullanılan sınıflandırma sistemi ve başlıklar ile ilgili terminoloji açıklama ilkeleri kapsamındadır. Son alt standart olan denetçi görüşü standardı kapsamında denetim faaliyeti sonunda ulaşılan yargının olası türleri ele alınmıştır (Türker ve Pekdemir, 2002:7-8; HUD, 2004:22-23; Güredin, 1993:34- 35). Buna göre bağımsız denetçi, denetlediği finansal tablolarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğu, tüm gerekli bilgilerin tam açıklama kuralına uygun bir biçimde belirtildiği, devamlılık ilkesine uyulduğu ve önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığı görüşüne ulaşmış ise, bu yargısını olumlu bir denetim görüşü bildirmek yoluyla açıklar. Finansal tablolarda önemli hataların, aksaklıkların ve düzensizliklerin bulunduğu saptandığı hallerde ise, olumlu bir görüş bildirmez. Diğer yandan denetçi aksaklık ve düzensizliklerin niteliğine, kapsamına ve önemine göre şartlı

denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirebilir ya da görüş bildirmekten kaçınabilecektir (Türker ve Pekdemir, 2002:7-8; HUD, 2004:22-23; Güredin, 1993:34-35).

Raporlama standartları içerisinde yer alan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı açısından, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat değerlendirildiğinde çok önemli eksikliklerin olduğu gözlemlenmektedir (Koçak, 2005:9). Hem meslek yasasında hem de ilgili mevzuatta söz konusu raporlama standartlarıyla ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamasına rağmen, Türkiye'de muhasebe mesleğinin en üst örgütü olan TÜRMOB tarafından ulusal muhasebe ve denetim standartları oluşturma çalışmaları söz konusu olup, bu çalışmalar bu çalışmanın ikinci bölümünde özetlenmiştir.

Tutarlılık kavramı ile ilgili olarak 3568 sayılı Kanun'da bir düzenleme olmamakla birlikte, Maliye Bakanlığınca çıkartılan "1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği[16]" nde söz konusu kavramın " muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini vurgulamıştır. Ayrıca Tebliğ tutarlılık ilkesinin amacını ise, işletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması şeklinde düzenlemiştir (Koçak, 2005:7).

Finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği standardıyla ilgili olarak, 3568 sayılı Kanun'da herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu standarda ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmıştır[17]. Düzenlemeye göre mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir, denilmiştir (Koçak, 2005:8).

Görüş bildirme standardına, Çalışma Yönetmeliğinin 58 ve 59. maddelerinde yer verilmiştir. Söz konusu maddelere göre denetim raporu; (1) Genel bilgi bölümü, (2) Denetim kapsamı bölümü, (3) Meslek mensubunun açıklama ve görüş bölümü, (4)

[16] 26.12.1992 gün ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.
[17] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri: X No:16, 4.3.1996 gün ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Rapor tarihi bölümü ve (5) Meslek mensubunun imza bölümü olmak üzere beş bölümü içermektedir. Aynı yönetmelikte ayrıca meslek mensubunun yapmış oldukları denetim sonuçlarına göre olumlu rapor, şartlı denetim raporu ve olumsuz rapor şeklinde görüş bildirme çeşitlerini tanımlayarak denetim raporu çeşitlerine açıklık getirmiştir (Koçak, 2005:8).

Özetle raporlama standartları, 3568 sayılı Kanun'un hükümlerinde çok fazla yer almamış, bununla birlikte söz konusu kanuna dayalı olarak çıkartılan yönetmelik ve diğer tebliğlerde dağınık bir şekilde yer aldığı söylenebilir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda her iki meslek arasındaki temel farklılığın bağımsızlık ve mesleki özen standardıyla ilgili olduğu söylenebilir. Bağımsızlık hem düşünce itibariyle, hem de bir işverene ya da yöneticiye bağımlı olmamalarını gerektirmektedir. Ancak YMM'lik mesleği bir bağımsız denetim mesleği olarak kurgulanmış olmasına rağmen, bu meslek ile bağdaşmayan özel bir sorumluluk hukuku yaratılmış ve bu özel sorumluluğu nedeniyle bağımsızlıklarını koruyabilmeleri çok zor bir duruma gelmiştir. Bu durum YMM'lerin yapacakları denetimlerde, bağımsız denetimin temelini oluşturan makul bir güvence verme anlayışından uzaklaştırmış ve sonuçta bağımsız denetim, vergi denetiminin bir çeşit uzantısı olan tasdik işlemine kaydırılmıştır (Özel, 2005:6).

Kuşkusuz YMM'ler müşterilerine vergiyle ilgili hizmetler de verebilirler. Ancak bu hizmetler bağımsız denetim firmalarında olduğu gibi vergiyle ilgili işlemlere yardımcı olunması veya vergi planlamasıyla ilgili hizmetler ile sınırlı kalmalıdır. Ayrıca bu hizmetlerin sunuluşunda temel hedefin vergi denetimi değil vergi danışmanlığı olması gerektiği söylenebilir. Ayrıca meslek mensuplarının bağımsızlıkları meslek yasası içersinde yer alacak bir hüküm ile güvence altına alınmalıdır (Yılancı ve Yıldız, 2001:300).

İki meslek grubu arasındaki bir diğer önemli farklılık mesleki özen veya meslek kusuru standardıdır. Uluslararası alanda mesleki özen standardı, bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun belirlenmesinde bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Daha öncede belirtildiği gibi bağımsız denetçilerin denetim hizmetini mesleki özen ve titizlikle yerine getirip getirmedikleri çoğunlukla kendi meslek örgütleri içersinde

oluşturdukları kalite kontrol kurulları tarafından saptanmaktadır (Özel, 2002b:25-26). Ancak YMM'lerin sorumluluğu sadece vergi kaybına bağlanmış olup, 3568 sayılı Kanun'da mesleki özen ve/veya meslek kusuru kriteri göz ardı edilmiştir. Başka bir ifadeyle meslek mensupları yapmış oldukları denetimler sırasında her türlü belgeyi incelemiş, gerekli mesleki özen ve titizliği göstermiş olsalar dahi ortaya çıkabilecek olan bir vergi kaybından sorumlu tutulmuşlardır. Bu tamamıyla bağımsız denetimdeki sorumluluk anlayışıyla farklıdır. Bu nedenle YMM mesleğini bağımsız denetime yakınlaştırmak için meslek mensuplarının sorumluluklarının saptanmasında mesleki özen ve mesleki kusur kavramları bir ölçüt olarak kullanılmalıdır(Yılancı ve Yıldız, 2001:300).

YMM'lik mevzuatının bağımsız denetçilerin denetim sürecini düzenleyen genel kabul görmüş denetim standartlarına ne ölçüde paralellik gösterdiği Tablo-5.2 özetlenmiştir.

Tablo 5.2. YMM Mevzuatının Bağımsız Denetimi Düzenleyen GKGDS İle Uyumu

GKGDS	**YMM İLE İLGİLİ MEVZUAT ve GKGDS İle Uyumu**		
Genel Standartlar	**3568 Sayılı Kanun**	**Tasdik Yönetmeliği**	**Çalışma Yönetmeliği**
Mesleki Eğitim ve Deneyim	Uyumlu	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.
Bağımsızlık	Tek hüküm, muhasebe defteri tutamayacakları ile ilgilidir.	Düzenleme yok.	Bağımsızlığı, mesleğin temeli olarak belirtmiş, ancak bağımsızlığın hangi hallerde kaybedileceği hakkında bir düzenleme getirmemiştir.
Mesleki Özen ve Dikkat	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.	YMM'lerin görevlerini sürdürürken gerekli mesleki özen ve titizliği göstermesi gerektiğini belirtmesine rağmen hangi hallerde meslek kusuruna düşeceklerine dair açık bir düzenleme getirmemiştir.
Çalışma Sahası Standartları			
Planlama Ve Gözetim	Düzenleme yok.	Uyumlu	Uyumlu

Tablo 5.2. (Devam)

İç Kontrolün İncelenmesi	Düzenleme yok.	Uyumlu	Uyumlu
Kanıt Toplama	Düzenleme yok.	Uyumlu	Uyumlu
Raporlama Standartları			
GKGMİ Uyum	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.
Tutarlılık	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.
Tam Açıklama	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.
Görüş Bildirme	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.	Düzenleme yok.

Tablo-5.2'den hareketle GKGDS açısından 3568 sayılı meslek mevzuatının oldukça yetersiz olduğu söylenebilir. Buna karşın 3568 sayılı Kanun'a bağlı olarak çıkartılan mevzuat sistematik bir yapıda olmamasına rağmen YMM'lerin yapacakları denetimler sırasında işin kalitesine ilişkin bir takım ölçütler getirmiştir.

YMM'lik mesleğinin temelini her ne kadar bağımsız denetim oluştursa da, vergi idaresinin mesleğe yüklemiş olduğu görev ve sorumluluklarla, meslek vergi denetiminin bir uzantısı haline gelmiştir. Bu durumun nedeni olarak vergi denetimi içerisinde YMM'lerin vergi kaybını bulucu ve önleyici fonksiyonundan yararlanma isteği gösterilebilir.

5.2.Türkiye'de Vergi Denetimi ve YMM'lerin Vergi Denetimindeki Yeri

Yukarıda sunulan açıklamalar, YMM'lik mesleğinin yasal yükümlülüklerle vergi denetiminin bir parçası haline geldiğine işaret etmektedir. YMM'lik kurumunun, vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğu ise teorik olarak bu bölümde, analiz edilmiştir. Aşağıda öncelikle Türkiye'de mevcut vergi denetimi değerlendirilmiş ve müteakiben YMM'lerin Türk Vergi Sistemi içerisindeki konumu incelenmiştir. Son olarak YMM'lerin vergi kaybını önleme konusundaki muhtemel etkileri yasal düzenlemeler ve literatürdeki mevcut veriler çerçevesinde gözden geçirilmiştir.

5.2.1.Türkiye'de Vergi Denetimi

Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına göre, mükellefler beyanname vermek suretiyle vergi matrahlarını beyan etmekte, gelir idaresi de bu matrah üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirmektedir. Ancak, bazı mükellefler daha az vergi ödemek için gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyebilir. Bu nedenle vergilerin zamanında ve tam olarak toplanabilmesi için mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırması gerekir. Beyan edilen matrahların gerçeğe uygun olup olmadığı ise ancak vergi denetimiyle ortaya çıkarılabilir. Bu nedenle, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespitinde vergi denetimi önemli rol oynar. Diğer yandan vergi denetiminin beyanlarının doğruluğunu araştırmak gibi temel amacının yanında, vergi yasalarının uygulama olanaklarını gözden geçirmek ve bu arada yasaların uygulamadan doğan aksaklıklarını tespit etmek gibi diğer amaçları da söz konusudur (Sarılı, 2003:103).

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

Günümüzde Türkiye'de faaliyette bulunan tüm mükelleflerin vergi denetimini Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) yurt düzeyinde denetim görevini yürüten Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolleri ile il bazında yetkili Vergi Denetmen ve yardımcıları vasıtası ile yürütülmektedir (Durgun, 2002:147).

Türkiye'de vergiye tabi mükellef ile vergi denetim görevini yürüten denetim elemanlarının yıllar itibariyle dağılımı Tablo 5.3.'de sunulmuştur.

Tablo 5.3. Vergi Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları (2005-2008)

Yıllar	Gelir Vergisi	Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Gelir Vergisi Stopaj	Toplam
2005	1.783.439	806.698	632.062	2.242.275	2.177.014	7.641.488
2006	1.699.764	789.618	592.987	2.176.341	2.144.479	7.403.189
2007	1.714.544	770.195	610.373	2.224.952	2.224.986	7.545.050
2008	1.720.289	758.626	637.032	2.225.916	2.318.878	7.660.741

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), "2005, 2006, 2007, ve 2008 Faaliyet Raporları""ndan tarafımızca düzenlenmiştir.(www.gib.gov.tr/...,19.07.2009)

Tablo-5.3'den görüleceği gibi Türkiye genelinde 2008 yılı itibariyle Gelir Vergisi Mükellef sayısı 1.720.289, Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi mükellef sayısı 758.626, Kurumlar Vergisi mükellef sayısı 637.032, Katma Değer Vergisi mükellef sayısı 2.225.916, Gelir Vergisi Stopajı verenlerin sayısı 2.318.878 olmak üzere toplam mükellef sayısı 7.660.741'ye ulaşmıştır. Bu rakamlar denetlenebilir mükellef sayıları hakkında bilgi vermesi bakımından önemlidir. Aynı dönemlere ait Maliye Bakanlığı ve GİB'e bağlı olarak çalışan denetim elemanlarının sayıları ile dolu ve boş denetim kadroları tablo-5.4 ve 5.5'de sunulmuştur.

Tablo 5.4. Maliye Bakanlığı ve GİB'e Bağlı Olarak Görev Yapan Denetim Elemanları Sayısı (2005-2008)

Merkezi Den. Eleman.	2005	2006	2007	2008
Maliye Müfettişleri	77	81	102	122
Hesap Uzmanları	292	290	305	306
Gelirler Kontrolörleri	340	326	321	325
Vergi Denetmenleri	2.676	2.675	2.873	2.717
Toplam	**3.385**	**3.372**	**3.601**	**3.470**

Kaynak: (www.maliye.gov.tr), (www.huk.org.tr) ve (www.gib.gov.tr) 'den yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir. Erişim:19.07.2009 (Bu rakamlara Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzmanı Yardımcıları, Stajyer Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmen Yardımcıları da dahildir.)

Tablo 5.5. Vergi Denetim Kadroları

Denetim Birimleri	**Dolu Kadro**	**Boş Kadro**	**Toplam Kadro**
Maliye Bak. Bağlı	407	1215	1622
Maliye Müfettişi	102	353	455
Hesap Uzmanı	305	862	1167
GİB. Bağlı	3194	5230	8424
Merkezi			
Gelirler Kontrolörü	321	562	883
Mahalli			
Vergi denetmeni	2873	4668	7541
Toplam	**3601**	**6445**	**10046**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) "2007 Faaliyet Raporu" (http://www.gib.gov.tr/ ...,10.02.2009) Bu rakamlara Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmen Yardımcıları dahildir.

Tablo-5.4 ve Tablo-5.5'den hareketle Maliye Bakanlığı ve GİB'e bağlı olarak görev yapan denetim elemanların sayıları ile mevcut mükellef sayıları birlikte değerlendirildiğinde denetim elemanlarının mevcut sayıları ile mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu etkili bir şekilde kontrol etmesinin çok zor olduğu görülmektedir. Bu düşünceyi destekleyen bir diğer unsur ise Tablo-5.5.'de verilen vergi denetim kadrolarındaki dolu ve boş kadroların mevcut durumudur. 2007 itibariyle Maliye Bakanlığı ve GİB'e bağlı toplam vergi denetim kadrosunun yaklaşık %35'i doludur. Başka bir ifadeyle denetim birimlerinin %65'i boş durumdadır. Dolayısıyla gerek iş yükü gerekse de denetim birimlerine tahsis edilen kadro sayısının yetersizliği, yapılan denetimlerin etkinliğini ve verimliliğine olumsuz yönde tesir edeceği gibi mükelleflerin vergi ödeme konusundaki tutum ve davranışları değiştirmesine de yol açabilir. Bu nedenle mükellef beyanlarının sürekli denetim altında bulundurulmaması, gerek kayıt dışında kalma gerekse de kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla artırabilir (Tuay ve Güvenç, 2007:32; Çataloluk, 2008). Türkiye'de yıllar itibari ile denetim elemanlarının yapmış oldukları vergi inceleme sonuçlarını gösteren Tablo-5.6'da sunulan veriler Türkiye'deki vergi denetiminin etkinliği hususunda önemli veri sunan bir diğer göstergedir

Tablo 5.6. Vergi İnceleme Sonuçları (2005-2008)

Denetim Birimleri	Yılı	İnceleme Sayısı	İncelen Matrah	Bulunan Matrah Farkı
Teftiş Kur.Bşk.	2008	214	1.989.392.091	158.452.669
Hesap Uz.Kur.Bşk.	2008	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641
Gelirler Kontrolörleri	2008	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165
Vergi Denetmenleri	2008	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736
Vergi Dairesi Müd.	2008	40.162	2.249.210.344	821.694.129
TOPLAM	**2008**	**113.073**	**78.838.889.618**	**211.092.889.340**
Teftiş Kur.Bşk.	2007	208	657.770.993	132.557.590
Hesap Uz.Kur.Bşk.	2007	3.133	23.687.190.962	11.876.653.673
Gelirler Kontrolörleri	2007	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975
Vergi Denetmenleri	2007	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718
Vergi Dairesi Müd.	2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194
TOPLAM	**2007**	**135.847**	**63.409.073.436**	**30.450.980.150**
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	37.200.280.934
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	**2006**	**110.442**	**46.796.638.680**	**47.419.483.413**
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	**2005**	**104.578**	**32.548.467.217**	**38.715.354.165**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), "2005, 2006, 2007, ve 2008 Faaliyet Raporları"'dan tarafımızca düzenlenmiştir.(www.gib.gov.tr/...,19.07.2009)

2005- 2008 dönemine ait vergi inceleme sonuçları değerlendirildiğinde denetimin gerek oransal gerekse de sayısal olarak yetersiz olduğu yargısına ulaşılabilir. Şöyle ki, 2008 yılını temel yıl olarak alındığında denetim elemanlarınca 113.073 adet vergi incelemesi yapılmıştır. Bu inceleme sayısını gelir ve kurumlar vergisi mükellefi toplam sayısı olan 2.357.321'e bölündüğünde %4,5 ile %5 aralığında bir inceleme oranını bulunur. Bu inceleme oranını destekleyici şekilde 2008 yılına ait inceleme

sayısını aynı yıla ait katma değer vergisi mükellefi toplam sayısı olan 2.225.916'a bölündüğünde ise % 5 civarında bir inceleme oranı bulunur.Ayrıca birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin bu vergiden dolayı verdikleri beyannamelerin de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dahil edildiği düşünülürse, vergi inceleme oranı kayıtlı mükelleflerin % 5'nin altında olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır (Ertürk, 2007:113).

Öte yandan denetlemeler sonucunda 2006 yılında 46.796.638.680 TL'lik matrah incelenmiş 47.419.483.413 TL'lik matrah farkı bulunmuş (%101); 2007'de 63.409.073.436 TL'lik matrah incelenmiş 30.450.980.150 TL'lik matrah farkı bulunmuş (%48); 2008 yılında ise 78.838.889.618 TL'lik matrah incelenmiş 211.092.889.340 matrah farkı bulunmuştur (%373). 2006-2008 yılları arasında genel toplama bakıldığında 360.000 adet denetim yapılmış; 189.044.601.734 'TL'lik matrah incelenmiş ve 288.963.342.903 TL'lik matrah farkı bulunmuştur. Yani bu dönemde incelenen matrahın yaklaşık % 152'si kadarı gizlenmiştir. Üstelik bu tüm incelemeler sayısı yaklaşık olarak 3500-4000 kişilik denetçi aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

Sonuç olarak, Türkiye' de vergi inceleme oranının düşük olması, beyan esasından beklenilen sonucun alınmasını engellediği yargısına ulaşılabilir. Ayrıca vergi inceleme oranının düşük olması denetim elemanlarından beklenilen faydayı da azaltabilir. Tablo-5.6'da yer alan vergi inceleme sonuçları, vergi incelemelerinin yalnızca ölçülebilen sonuçlarını göstermektedir. Vergi incelemelerinin etkinliği, yalnızca bulunan matrah farkları ile ölçülemez. Vergi incelemelerinin ölçülemeyen ve özellikle sayısal olarak ifade edilemeyen önleyici ve eğitici yönleri de bulunmaktadır. Mükelleflerin yalnızca % 4 ile % 5 aralığı altında bir vergi incelemesi ile karşı karşıya bulundukları göz önüne alınırsa ortaya çıkan matrah farkları vergi kayıp ve kaçaklarının Türkiye'deki boyutlarının sergilenmesi açısından son derece çarpıcı olduğu söylenebilir (Ertürk, 2007:114).

5.2.2.YMM'lik Kurumunun Vergi Denetimi İçindeki Yeri

Daha önceki açıklamalarda yer aldığı üzere 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinin üçüncü fıkrasında YMM'lerce tasdik edilmiş mali tabloların, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak

kabul edileceğine değinilmişti. İncelenmiş bir belge olarak kabul edilmesinin anlamı, vergi idaresince, YMM'ler tasdikle sınırlı olmak üzere vergi inceleme elemanı olarak kabul edilmiş ve mükelleflerin meslek mensupları tarafından doğru beyanda bulunmaya zorlanmaları yoluyla da vergi kaybının önlenmesi amaçlanmıştır şeklinde yorumlanabilir (Canikli, 1996:60).

Konu 3568 sayılı Kanun'un tanımladığı mevcut diğer meslek grubu olan SMMM'ler açısından bakıldığında; SMMM'ler muhasebe denetimi yapma görevleriyle bir ölçüde vergi denetimi ile ilgili olmakla beraber uygulamada bu denetim daha çok muhasebe işlemlerinin ortakların menfaati yönünden incelenmesi biçiminde gerçekleşmekte ve vergi yönünden denetim tali bir önem taşımaktadır. Her ne kadar bu denetimler denetlenen işletmenin faaliyetinin gerçek sonuçlarının tespitini sağlayarak vergi denetimine yardımcı oluyorsa da çalışmalar daha çok ticari bilânço üzerinde yoğunlaşmakta ve vergi hesaplamaları genellikle işletme sorumlularının temin ettiği bilgilerle sınırlı kalmaktadır (Ertürk, 2007:96).

YMM'lik mesleği ise, gerek 3568 sayılı Kanun'un gerekçesinden, gerekse de Kanun'un uygulanması açısından incelendiğinde bağımsız denetimden çok vergi denetimine yardımcı olması amacıyla oluşturulduğu söylenebilir. Çünkü sözü edilen Kanun'un ve bu kanuna bağlı olarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerin meslek mensuplarına yüklediği müşterek ve müteselsil sorumluluk nedeniyle, YMM'ler mükellef ile idare arasında köprü görevi yaparak, hem mükellefe hem de vergi denetimine yardımcı olmaktadırlar.

Bu nedenle YMM'lerin vergi denetimi içindeki önemini; vergi inceleme eleman sayısının yetersizliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve kayıt dışı faaliyetlerin artması gibi sebeplerle açıklanabilir (Demir, 2004:141). Vergi inceleme eleman sayısındaki sıkıntılar Tablo-5.4 ve 5.5 'deki istatistiklerle ortaya konulmuştu. Vergi inceleme eleman sayısındaki bu yetersizliğin çözümünde YMM'lik kurumu bir alternatif çözüm aracı olarak görülebilir. Çünkü, mesleki yönden yeterli bilgi ve deneyime sahip ve büyük bir çoğunluğunun Maliye Bakanlığı'nın eski merkez denetim elemanlarından oluşan YMM'ler, mükelleflere danışmanlık etme, vergi kanunlarının doğru uygulanmasını sağlama ve vergi idaresiyle koordineli çalışma gibi

fonksiyonlarıyla vergi denetim sistemi içerisinde etkin olarak yararlanılabilecek bir birikim olarak değerlendirilebilir (Ertürk, 2007:98).

Türkiye'deki vergi inceleme oranının düşüklüğü YMM'lerin vergi denetimi içerisindeki önemini artıran diğer bir faktör olarak görülebilir. Konuyla ilgili yapılan teorik araştırmalar, yüksek cezalar ve denetim olasılığının vergi kayıp ve kaçağını engelleyeceğini, denetim oranı (olasılığı) ile gönüllü uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir Örneğin Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları deneysel çalışmada ise gönüllü uyumun denetim oranı ile artığını ancak ceza oranındaki değişmenin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Tuay ve Güvenç,2007, 30-31). Bu çalışmaya göre, ceza oranlarındaki artışa verilen tepki pozitif olmakla birlikte küçük ve önemsizdir. Buna dayanarak denilebilir ki, cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmaz. Bu amaçla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yapmak (örneğin yüksek ceza oranlarının, sık denetim koşulları altında yeniden düzenlenmesi) gereklidir. Aynı şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme olasılığını arttıracağı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin ilerleyen yıllarda da gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılabilir. Dolayısıyla, vergi inceleme oranının yetersiz olduğu bir ortamda gerçekleştirilecek vergisel düzenlemelerin etkisi olmayacağı söylenebilir (Tuay ve Güvenç,2007, 30-31).

Bu noktada vergi incelemesi oranının artırmada meslek mensuplarını önemli rol oynayabilirler. Şöyle ki 2008 yılı itibariyle meslek mensupları tarafından mükelleflerle 26.870 adet tam tasdik sözleşmesi yapılmıştır. Aynı yıl Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimlerince yapılan vergi incelemesi ise 113.073 adettir. Bu iki rakam karşılaştırıldığında meslek mensupları, Bakanlığa bağlı denetim birimlerince yapılan denetimlerin yaklaşık %24'ü kadar tasdik denetimi yapmıştır. Dolayısıyla vergi yönetimin iş hacminin yoğunluğu göz önünde bulundurulduğunda meslek mensupları hem mükellefle devlet arasındaki ilişkilere, hem de vergi incelemesine olumlu katkı sağlayacağı düşünülebilir. Ayrıca meslek mensuplarınca yapılan bu incelemelerin devlete yükleyeceği bir denetim maliyeti de söz konusu değildir (Perviz, 2001:5). YMM'lerin vergi inceleme oranına yapmış olduğu katkıyı sadece yapmış oldukları tam tasdik sözleşme sayıları ile sınırlamak yanlış olabilir. Bunun yanında incelemeye konu olan tasdik ve KDV iadesi raporlarını da göz önünde bulundurulmalıdır. Ulaşılabilen güncel istatistiki bilgiler bulunmamasına rağmen, Tablo 5.7'de sunulan 1996 ve 2000

yılları arasında incelemeye konu olan KDV iadesi raporları konu hakkında önemli veriler sunmaktadır.

Tablo 5.7. Vergi İnceleme Elemanlarınca Gerçekleşen İhracatta KDV İadesi İnceleme Sonuçları (1996-2000)

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen İade Tutarı Milyon(TL)	Reddedilen İade Tutarı Milyon TL	Reddedilen İadenin İncelenen İadeye Oranı
1996	307	4.406.544	23.243	0,52
1997	1.471	21.554.127	293.047	1,36
1998	1.920	7.616.277	911.578	11,96
1999	1.325	21.303.999	8.010.971	37,60
2000	799	370.591.689	6.141.653	1,65
Toplam	**5.822**	**425.472.636**	**15.380.492**	**3,61**

Kaynak: PERVİZ, Hüseyin (2001) "Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği" (http://archive.ismmmo.org.tr/...,**10.08.2008:10-12**)

Tablo-5.7' de vergi idaresine bağlı inceleme elemanlarının 1996-2000 yılları arasında gerçekleştirmiş oldukları katma değer vergisi inceleme sayıları ve incelenen iade tutarları yer almaktadır. Söz konusu dönemde Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanları tarafından 5.822 adet mükellefe ait toplam 425.4 trilyonluk katma değer vergisi iade tutarı incelenmiştir. Tablodan görüleceği gibi 15,3 trilyon liralık iadenin haksız yere talep edildiği anlaşılmaktadır (Perviz, 2001:8-10). Konuyla ilgili bir diğer istatistik İstanbul'da 1998- 2000 yılları arasında YMM raporlarına istinaden yapılan KDV iadesi tutarları Tablo-5.8'de sunulmuştur.

Tablo 5.8. İstanbul'da YMM Raporlarına İstinaden Yapılan KDV İadesi Tutarları (1998-2000)

	Nakden ve Mahsuben Yapılan İade		**YMM Raporları İle Yapılan İadeler**		**YMM Raporları İle Yapılan İşlemlerin Toplam İşlemler İçindeki Payı**	
Yıllar	İşlem Sayısı	Tutarı Milyon TL	İşlem Sayısı	Tutarı Milyon TL	Dönem	İade Tutarları
1998	46.429	197.555.699	16.501	90.761.110	35,54	45,94
1999	43.621	279.290.942	21.492	159.146.293	49,26	56,98
2000	49.018	508.976.310	17.481	206.606.251	35,66	40,59
Toplam	**139.068**	**985.822.591**	**55.474**	**456.513.654**	**39,88**	**46,30**

Kaynak: PERVİZ, Hüseyin (2001) "Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği" (http://archive.ismmmo.org.tr/...,**10.08.2008:10-13**)

Tablo-5.8 incelendiğinde YMM'lerin sadece İstanbul'da yapılan toplam KDV iadesi işlemleri içindeki payının 3 yıllık ortalaması işlem bazında yaklaşık %40, tutar bazında ise %46,5 civarındadır. Aynı şekilde YMM'lerin 3 yılda toplam inceleme sayısı 55.474'dür. Tablo-5.8'de sunulan veriler YMM'lerin ihracatta KDV iadesi sistemi içinde önemli bir unsur olduğunu göstermektedir. Verilerden çıkarılabilecek bir diğer önemli sonuç ise Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimlerinin KDV iadesi çalışmalarında yoğunluğu azaltılması ile kazanılan zamanda diğer normal denetimlerine zaman ayırabilmeleridir (Perviz, 2001:10-12**)**

İncelemeye konu olan KDV iade raporları ile ilgili bazı önemli göstergeler Tablo-5.9'da sunulmuştur.

Tablo 5.9.İncelemeye Konu Olan YMM KDV İade Raporları (1998-2000)

	İncelemeye Gönderilen YMM Raporları			**YMM Raporları İle Alınan İadeler**		**İncelemeye Gönderilen Raporların (%)'si**	
Yıllar	**Rapor Sayısı**	**Dönem Sayısı**	**İade Tutarı Milyon TL**	**Dönem Sayısı**	**Tutarı Milyon TL**	**Dönem (%)**	**İade Tutar (%)**
1998	54	94	1.344.953	16.501	90.761.110	0,57	1,47
1999	69	105	1.533.008	21.492	159.146.293	O,49	0,96
2000	25	36	648.562	17.481	206.606.251	0.20	0,32
Toplam	**148**	**235**	**3.518.523**	**55.474**	**456.513.654**	**0,42**	**0,77**

Kaynak: PERVİZ, Hüseyin (2001) "Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği" (http://archive.ismmmo.org.tr/...,**10.08.2008:10-12**)

Tablo-5.9'da görüldüğü üzere düzenlenen YMM tasdik raporlarına istinaden talep edilen KDV iadesinin doğru olup olmadığının şüphelenilerek incelemeye sevk edilen rapor sayısı ve iade tutarı toplam yapılan işlemin %1'in altındadır (Durgun, 2002:145). Bu durum meslek mensuplarının kendilerine verilen vergi denetim görevini büyük ölçüde yerine getirdiği konusunda fikir vermesi açısından önemlidir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda YMM'lerin vergi denetimi içerisine oynadığı rolü şu şekilde özetlenebilir (Perviz, 2001:15):

- Maliye Bakanlığına bağlı inceleme elemanlarının sayısı ve iş yükleri göz önüne alındığında, bu iade işlemlerinin meslek mensuplarınca düzenlenecek

inceleme sonuçlarına göre yerine getirilmesi gerek zaman ve maliyet açısından gerekse de vergi inceleme oranına katkı açısından önemli olduğu söylenebilir.

- Tablo-5.9'da belirttiği üzere, meslek mensuplarınca düzenlenen tasdik raporlarından şüphelenilerek tekrar incelemeye gönderilen rapor sayısı ile iade tutarları karşılaştırıldığında, söz konusu tutar oldukça azdır. Dolayısıyla bu rakamlar vergi sistemi içerisinde YMM'lik kurumunun önemini artıran bir başka unsur olarak düşünülebilir.

YMM'lerin vergi denetimi içerisinde önemini artıran son faktör ise Türkiye'deki kayıt dışı faaliyetlerin ulaştığı boyuttur. Giriş bölümünde belirtildiği gibi Friedrich Schneider (2002) gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülke üzerinde yapmış olduğu çalışmada, kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünü belirlemiştir. 2000 yılındaki kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41, geçiş ekonomilerinde %38 ve OECD ülkelerinde %18 olarak tespit etmiştir. Türkiye %32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerindedir (GİB, 2009:4).

Bu noktada Maliye Bakanlığınca kayıt dışı ekonominin daraltılarak, vergi kaybının asgariye indirilmesine yönelik olarak oluşturulan YMM'lik mesleği vergi denetim yükünü bir ölçüde hafifleterek sorunun çözümünde aktif bir rol oynayabilir. Çünkü mükellefle vergi idaresi arasında bağlantıların kurulmasında köprü görevi gören YMM'ler, bilgi düzeyi yüksek, mevzuatı bilen kişiler olduğundan vergileme sisteminde ortaya çıkacak hataların asgariye indirilmesinde ve vergi kaybının önlenmesinde katkı sağlayabilir (Ertürk, 2007).

Sonuç olarak tasdik faaliyeti ile teorik olarak vergi denetimiyle ilişkilendirilmiş olan YMM'ler, Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanlarının her türlü yasal yetki ve tüm devlet olanaklarından yararlanıldığı göz önünde bulundurulduğunda, sınırlı yetkilerle çok önemli bir kamu hizmeti gördüğü ve vergi denetim sistemi içerisinde önemli bir yeri olduğunu söylemek mümkündür. YMM'lerin yetki, sorumluluk ve fonksiyonları bir bütün olarak değerlendirildiğinde vergi sisteminin etkinliğine katkıda bulunması ve dolayısıyla vergi kaybını önlemede etkili olması da beklenir.

5.3.YMM'lik Kurumunun Vergi Kaybının Önlenmesinde Etkisi

Vergi kaybının önlenmesinde YMM'lik kurumunun nasıl bir etkiye sahip olduğunun belirlenmesinde, dördüncü bölümde açıklanan meslek mensuplarının sahip oldukları fonksiyonlara uygun olarak üç başlık altında incelenmiştir. Dolayısıyla YMM'lerin vergi kaybını önlemesindeki etkisi yapmış oldukları denetim, danışmanlık ve tasdik faaliyetleri açısından değerlendirilmiştir.

5.3.1.Denetim Fonksiyonunun Etkisi

Literatür taramasının sunulduğu ikinci bölümde, detaylı incelenen denetim ile vergiye uyum konusunda yapılan çalışmaların ortak noktası mükelleflerin beyannamelerini doldurma kararından önce yüksek denetim olasılığı bilgisine sahip olmaları, vergiye uyum konusunda daha hassas davranmalarını sağlamakta olduğu bulgusudur. Bu çalışmalara dayanılarak denetim ile vergiye uyum arasında pozitif bir ilişki olduğu söylenebilir.

Vergiye uyum konusunda denetimin önemli işlevi nedeniyle, Türkiye'de vergi idaresine yardımcı bir birim olarak kurulan YMM kurumundan, mükelleflerin vergiye uyum konusunda daha hassas davranmalarına katkıda bulunması beklenmektedir. Bu amaçla YMM'lik mesleğinin hukuksal niteliğini düzenleyen 3568 sayılı Kanununda meslek mensuplarına işletmelerde muhasebe ve vergi denetimi yapma görevi vermiştir. YMM'lerin muhasebe ve vergi denetimi açısından vergi kaybı üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmek için iki denetim ile ilgili ayırımın net olarak ortaya koyulmasında yarar vardır.

YMM'lerin yapacakları muhasebe denetiminde, işletmede gerçekleştirilen bütün ekonomik olayların muhasebe ilke ve standartlarına uygunluk derecesi ortaya konulmaya çalışılır. Bu amaçla meslek mensubu mali tablolarda yer alan varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak değerlendirmek amacı ile bir takım çalışmaları yerine getirirler (Apak, 2004:7). Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı gibi muhasebe denetiminde istatistiklerden, dış karinelerden ve ilişkide bulunulan firmaların hesap özetlerinden yararlanıyor olması, işlemlerin konusunda bir takım bilgileri ortaya koysa bile, olayların gerçek olup olmadıkları araştırılmadığından,

bu bulgulara dayanarak işlemler düzeltilmemekte ve dolayısıyla muhasebe denetimi, kayıtların belgelerine dayanılarak bir sistem içerisinde işlenip işlenmediğini görmekten öteye gidememektedir (Yavuz, 2000:144).

Bu sınırlama altında YMM'lerin işletme içerisinde yapacağı muhasebe denetimi vasıtası ile aşağıdaki kontrolleri yerine getirerek vergi kaybına neden olabilecek işlemleri azaltabileceği düşünülebilir. Bu kontroller (Türker, 1998:2; Apak, 2004:7):

- Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların tespiti,
- Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tespiti,
- Muhasebe kayıtlarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin tespiti,
- Muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yılar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedenin araştırılması,
- İşletme içerisindeki iç kontrol sürecinin değerlendirilmesi suretiyle muhasebe ortamının güvenilirliği hakkında bir görüş oluşturma,
- Dönem içi mizanlar ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,
- Bilanço gününden önce meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların kontrolü,
- Envanter listelerinin kontrolü, yılsonu ayarlayıcı kayıtlar ile kapanış kayıtlarının kontrolü,

gibi faaliyetleri kapsamaktadır.

Diğer yandan vergi incelemesi ise ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlamıştır. Tanımdan anlaşılacağı üzere, vergi denetimi olandan ziyade olması gerekenin saptanmasına yönelik bir denetimdir (Yavuz, 2000:146). Bu kapsamda YMM'lerin vergi denetimi ile işletmelerde vergi kaybına neden olabilecek işlemleri azaltıcı etkiye sahip olarak düşünülen faaliyetlerini (Türker, 1998; Apak, 2004):

- İşletmelerin muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerinin ve belgelerinin kontrolü,

- İşletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolü (Türker, 1998; ; Apak, 2004),
- İşletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını kontrolü Türker, 1998; ; Apak, 2004),
- İşletmelerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata doğruluğunun kontrolü (Türker, 1998; ; Apak, 2004),
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü Türker, 1998; ; Apak, 2004)

şeklinde özetlenebilir.

Görüldüğü gibi kanun koyucu, hem mesleğin denetim özelliğinden yararlanmak hem de vergi kaybını azaltmak amacıyla meslek mensuplarına muhasebe ve vergi denetimi görevi vermiştir. Çünkü vergi kaybının önlemesinde denetim önemli bir faktördür. Meslek mensuplarının, kamunun yapacağı denetimden önce, vergi yükümlülerini muhasebe ve vergi denetimi ile bir ön denetimden geçirmesi idarenin yapacağı vergi denetiminin verimliliğini artırabilir. Ayrıca bu denetim faaliyetleri, işletmelerde sağlıklı, güvenilir verilerin dolayısıyla güçlü bir muhasebe ortamının oluşmasına neden olabileceği gibi işletmelerde vergi kaybına yol açacak işlemlerin asgariye indirilmesinde ve kayıt dışı faaliyetleri önlemeye yardımcı olabileceği şeklinde yorumlanabilir (Türker, 2005:4). Ayrıca YMM'lerce yapılan bu denetim faaliyetlerinin, muhasebe kayıtları kapanmadan ve beyannameler verilmeden yapıldığından her zaman yanlış ve hataları düzeltilme imkanı verebilmesi bir diğer avantajıdır. Başka bir ifadeyle YMM'ler tarafından yapılan denetimler sayesinde işletme yöneticileri, işletmelerindeki yanlışlık ve yolsuzlukları zamanında öğrenme ve gerekli tedbirleri alma imkânına kavuşabilirler (Ertürk, 2007:120).

5.3.2.Danışmanlık Fonksiyonunun Etkisi

3568 sayılı Kanun'un 2. maddesi YMM'lik mesleğinin çalışma konularından biri olarak "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmaları ile ilgili işlemleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak" suretiyle yönetim danışmanı olarak çalışabileceğini belirtmiştir.

Yönetim danışmanlığı, müşteri organizasyonunda ve yönetim sorumluluğu bulunmayan, işletme problemlerinin belirlenmesi, çözüm önerilerinin geliştirilmesi ve gerektiğinde uygulama desteğini içeren kişisel beceri ve yeteneklere dayanan hizmetler olarak tanımlanabilir. Tanım çerçevesinde yönetim danışmanlığının amaçlarını müşteri için bilgi sağlamak, müşterinin problemlerini anlamak, problemlere yönelik olarak öneriler oluşturmak ve bu önerilerin uygulanmasında etkin destek sağlamak şeklinde özetlenebilir (Yükçü ve Tektüfekçi, 2001:12-13).

Bu çerçevede yönetim danışmanlığı (Yavuz, 2000:134):

- Yönetim ve bilgi sistemlerinin geliştirilmesi,
- Raporlama sistemlerinin geliştirilmesi,
- Muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi,
- Örgütsel planlarının geliştirilmesi,
- Etkin denetim planı sistemlerinin geliştirilmesini,

  gibi konuları kapsamaktadır.

Bu noktadan hareketle, YMM'lerin danışmanlık hizmeti özellikle Türkiye ekonomisinin temel taşı olan Küçük ve Orta ölçekli İşletmeler (KOBİ) açısından önemli olabilir. Çünkü kredi temininde yaşanan güçlükler, özkaynak yetersizliği, ürünleri pazarlamada yaşanan zorluklar gibi birçok sorunları bulunan KOBİ'lerin bu alanda yaşadıkları sıkıntıların giderilmesinde YMM'lerin danışmanlık hizmetleri cevap verebilir (Mercan, 2004:62). Dolayısıyla YMM'ler, KOBİ'lerin hayatını doğrudan etkileyen konularda vereceği danışmanlık sayesinde, KOBİ'lerin muhasebe, banka ilişkileri, enflasyon yönetimi, bütçe, sermaye ve likidite yönetimi, kayıt tutma, nakit ve borç yönetimi, finans sektörü, pazarlama fiyatlaması ve üretim fiyatlaması gibi konularda bilgi ve beceri düzeylerinin artırmasını sağlayabilir (Mercan, 2004:62).

YMM'lerin söz konusu danışmanlık faaliyetleri sayesinde KOBİ'lerin, kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanmaları sağlanarak, büyümeleri gerçekleştirilebilir. Bütün bu olumlu gelişmeler sonucunda işletmelerin karları da artacağından ödeyecekleri vergilerinde artacağı düşünülebilir (Demir, 2004:162).

Meslek mensuplarının danışmanlık işlevi çerçevesinde vergi kaybını önleyici dolayısıyla vergi gelirlerini artırıcı etkisi, danışmanlık ilişkisinde bulunduğu işletmelerin kayıt ve belge düzenini disiplin altına alma çabalarıyla da ortaya çıkabilir.

Şöyle ki, gerek muhasebe gerekse de vergi denetimlerinin belge üzerinden yapılması, özellikle beyan esasına dayanan vergilemede, vergilemeye esas alınacak kayıt ve belgelerin yasada öngörülen bir biçimde tutulmasını gerektirir. Bu nedenle kanunen defter tutmak zorunda olan mükelleflerin kayıtları, belgelerle kanıtlanması durumunda bir anlam ifade edecektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi kanunun uygulamada başarıya ulaşabilmesinde, o vergiyi doğuran olaya ait kayıt ve belgelerin aksatılmadan ve düzenli olarak tutulmalarında yarar vardır (Turan, 2008:93). Bu çerçevede işletme içerisindeki belge düzeni ve uygulaması, YMM'lerin yapacakları danışmanlık hizmetleri açısından önemli olacaktır. Çünkü YMM'lerin sahip olduğu mesleki bilgi ve donanımını, danışmanlık yaptığı işletmelere aktararak hem vergi mükelleflerinin yasalara uygun belge, kayıt ve düzeninin tutmasına yardımcı olabilir, hem de mükelleflerin gerek isteyerek gerekse de istemeyerek yapmış olduğu kanun dışı hataları asgariye indirerek vergi kaybının önlenmesinde etkili olabilir.

Bununla birlikte YMM'lerin danışmanlık kapsamında vergi kaybını önleyici etkisi işletmelere vereceği hizmet içi eğitimler sonucunda işletme muhasebe departmanını sürekli olarak bilgilendirilmesi yönüyle de ortaya çıkabilir. Çünkü yükümlü sayısının sürekli artması, vergi kanunlarının sık aralıklarla değişmesi ya da sınırlarının genişletilmesi gibi nedenler, vergi kanunlarını karmaşık bir yapıya sokarak, vergi mevzuatını yakından takip etmek zorunda olan işletme muhasebe departmanlarının işlerini zorlaştırabilir (Yavuz, 2000:116). Dolayısıyla meslek mensuplarının danışmanlık faaliyetleri, işletmelerin vergi ile ilgili ödevlerini doğru ve eksiksiz bir biçimde yerine getirmesinde kolaylaştırıcı bir unsur olarak düşünülebilir ve kurum içersinde vergi kaybını önleyici faydaları ortaya çıkabilir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde YMM'lerin işletmelerde vergi kaybını önleyici danışmanlık faaliyetleri şu şekilde özetlenebilir:

- YMM'ler işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmek suretiyle vergi kaybının önlenmesini sağlayabilir,
- YMM'ler işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, işletmelerde meydana gelecek olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlayabilir,
- YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullandırarak, firmanın vergi yükü ve riskini azaltabilir,
- YMM'ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlayabilir,
- YMM'ler işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusunda sunmuş oldukları danışmanlık hizmetleri, mali işler departmanının doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi ve belge ortamının oluşturmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesi sağlayabilir,
- YMM'ler yapılacak yatırımlar, alınacaksa teşvik ve krediler ve benzer işlemler için gerekli raporların hazırlanmasını hızlandırılıp yöneticilerin alacakları kararları kolaylaştırabilir (Yavuz, 2000:116),
- YMM'ler sermaye artırımı, teşvik ve kredi alımı ve uygulaması gibi işlemleri daha basit hale getirerek ortaya çıkabilecek vergi risklerini önleyebilirler (Yavuz, 2000:116).

Sonuç olarak YMM'lerin danışmalık hizmetleri ile işletme içerisinde gerek belge ve kayıt düzeninin sağlanması gerekse de mükelleflerin eğitilmesi suretiyle vergi mevzuatına uygun davranışta bulunmaları sağlanabilir ve bu da işletme içerisinde vergi kaybını önleyici etki yaratabilir.

5.3.3. Tasdik Fonksiyonunun Etkisi

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayda alınması ve vergi kaybının asgariye indirilmesi konusunda denetim faaliyeti önemli bir unsurdur (Durgun, 2002:38). İyi planlanmış ve iyi uygulanan bir denetim çalışması hem işletmelerde hata ve hileleri

ortaya çıkarabilir hem de yaptığı psikolojik baskı nedeniyle gelecekteki muhtemel hata ve hileleri önleyebilir. Finansal tablo denetimi ve vergi denetimi gibi birbirinden farklı iki denetim türünü içeren tam tasdik denetimi ile YMM'ler, işletmelerin tasdik kapsamına giren kurumlar ve gelir vergisi beyannamelerini hem muhasebe ilke ve standartlarına göre hem de vergi mevzuatı çerçevesinde denetleyerek beyannamelerde yer alan vergi matrahının doğruluğunu tasdik ederler (Durgun, 2002:38).

Vergi idaresinin, tasdik görevi ile YMM'lerden en önemli beklentisi vergi denetimine yardımcı olması ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğabilecek uyuşmazlıkları en aza indirmesidir. Bu nedenle vergi idaresi, YMM'lere tasdik konularıyla sınırlı olmak koşulu ile bazı yetkiler vererek, YMM'leri vergi denetiminin bir parçası olarak görmüştür. Dolayısıyla bu yetkilerle YMM'ler tarafından yapılan beyan tasdiki, hem vergiye ilişkin beyannameler ve eklerinin kaynağını oluşturan mali tablolara doğruluk ve güvenilirlik kazandırılabilir hem de bu beyannamelerin YMM'ler tarafından gözden geçirildiği için vergi incelemesine yardımcı olabilirler (Canikli, 1996:57-59; Erkan 2004:100).

Bu nedenle iyi organize olmuş ve kamu kesiminin vergi denetim faaliyetleri ile uyumu sağlamış tam tasdik denetim faaliyeti, vergi idaresinin gerek örgütlenmeden gerekse de vergi inceleme elemanının sayıca yetersizliği nedeniyle denetim alanında yaşamış olduğu sıkıntıların çözümünde bir alternatif olarak düşünülebilir. Çünkü tasdikten doğan sorumluluğu taşıyan YMM'ler beyannamelerini tasdik ettikleri mükelleflerinin vergi kaçırmalarına izin vermeyebilir ve bu mükelleflerle iş ilişkisi bulunan diğer mükellefler nezdinde yapacağı karşıt incelemelerle bu mükelleflerin de beyanlarına olumlu etkide bulunabilir. Bununla birlikte YMM'lerin tasdik hizmeti doğrultusunda vergi mevzuatına aykırı hususları vergi denetiminden önce tasdik raporuyla asgariye indirmesi yoluyla vergi inceleme elemanlarının iş yükünü hafifleterek, vergi denetiminin daha etkin hale gelmesine katkıda bulunabilir (Demir, 2004:159; Köker, 2009:79-84).

Tasdik uygulamasının sağlayacağı bu katkıları göz önünde bulunduran Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu yönetmelik ve tebliğler ile tasdik işleminin gelişimine zemin hazırlamıştır. Bu çerçevede yapılan ilk düzenleme 23.02.1995 tarih ve 22211 sayılı resmi gazetede yayınlanan 14 sıra No'lu tebliğdir. Bu tebliğ ile belirli bir bilanço aktif

ve net satışlar toplamını geçen mükellefler için zorunlu tasdik uygulamasını getirmiştir. Ancak yargı kararı ile zorunluluk uygulamasından vazgeçilmiş, 30.07.1995 tarihinde çıkartılan 18 No'lu tebliğ ile tam tasdik uygulaması tüm mükellefler için ihtiyari hale getirilmiş ve 14 No'lu tebliğ yürürlülükten kaldırılmıştır. Ancak gene 18 No'lu Tebliğ ile YMM'lerle beyanname tasdik sözleşmesi düzenlemeyen ve beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükelleflerin hesaplarının öncelikle incelenmesi esasına göre yapılacağını belirtmek suretiyle bir anlamda tasdik uygulamasını teşvik etmiştir (Ertürk, 2007:102; Demir, 2004:164).

Maliye Bakanlığı söz konusu tebliğ ile vergi mükelleflerinin beyannamelerini tasdik ettirmeye teşvik etmekle birlikte, aynı tebliğde YMM'lere sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı ve düzenlenmesi fiilleriyle ilgili olarak çok ağır bir sorumlulukta yüklemiştir. Buna rağmen yapılan tasdik sözleşmeleri sayısı, Maliye Bakanlığına ait tüm denetim birimlerince yapılan vergi inceleme sayıları ile karşılaştırıldığında önemli bir büyüklükte olduğu söylenebilir. YMM'lerin (1996-2008) yılları arasında düzenledikleri tasdik sözleşmeleri ile Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimlerince (1996-2008) yılları arasında yapılan vergi inceleme sayısı 5.10 ve 5.11 no'lu tablolarda sunulmuştur.

Tablo 5.10. YMM'ler Tarafından Düzenlenen Tam Tasdik Sözleşmesi Sayıları (1996-2008)

Yıllar	**1996**	**1998**	**2000**	**2002**	**2004**	**2006**	**2008**
Tasdik Sözleş.Sayısı	11.189	17.067	18.647	19.006	20.054	23.134	26.870

Kaynak: Ertürk, Selin (2007) "1989 Yılından Günümüze Türkiye' de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği" s:115 ve (http://www.iktisadidayanisma.com /…,15.07.2009:2-3)'den tarafımızca düzenlenmiştir.

Tablo 5.11. Denetim Birimlerince Yapılan Vergi İnceleme Sayıları (1996-2008)

Yıllar	**1996**	**1998**	**2000**	**2002**	**2004**	**2006**	**2008**
İnceleme Sayısı	54.536	68.748	60.335	113.244	153.881	110.442	113.073

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)**,** 1996, 1998, 2002, 2004, 2006 ve 2008 Faaliyet Raporları **(**http://www.gib.gov.tr/...,15.06.2009). 'den tarafımızca düzenlemiştir

Tablo-5.10'dan anlaşılacağı gibi YMM'lerin yapmış olduğu tasdik sözleşme sayıları yıllar itibariyle düzenli olarak bir artış göstermiştir. Konu mükellef sayıları dikkate alınarak incelendiğinde bu rakamların çok büyük olmadığı yargısına ulaşılabilir. Ancak tam tasdik sözleşme sayısı, Maliye Bakanlığına bağlı tüm denetim elemanlarınca yapılan inceleme sayıları ile karşılaştırıldığında; bu rakam göz ardı edilecek kadar da küçük değildir. Çünkü yukarıdaki iki tablo birlikte değerlendirildiğinde meslek mensupları, kamu denetim elemanlarınca yapılan denetimin sırasıyla 1996 yılında %20, 1998 yılında %28, 2000 yılında %30, 2002 yılında %17, 2004 yılında %13 2006 yılında %21 ve 2008 yılında ise %24'ü kadar inceleme yapmışlardır. Diğer taraftan YMM'lerin tasdik işlemi yaptığı işletmelerin büyük ölçekli işletmeler özellikle de sermaye şirketleri olduğu düşünülürse, YMM'ler tarafından yapılan denetimlerin göz ardı edilmemesi gereken büyüklüktedir. Literatürde Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının nedenleri arasında gösterilen vergi inceleme oranının düşük olduğu yargısından hareketle, YMM'lerin vergi denetimine önemli faydalar sağladığı söylenebilir.

Ayrıca YMM'ler tarafından yapılan incelemelerin devlete de herhangi bir denetim maliyeti de yüklememesi, meslek mensuplarının sağlamış olduğu önemli bir diğer kamusal yarar olduğu söylenebilir. Bu kapsamda tasdik ile ilgili sonuçların istatistiki rakamlara dökülmesi zor olsa da, YMM'lerin tasdik işlevi çerçevesinde işletmelerde meydana gelebilecek vergi kaybı ile ilgili katkılarını aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Perviz, 2001:2).

- YMM'lerin tasdik işlemi sırasında işletmelerin muhasebe departmanlarını bir tür özel eğitimden geçirmesi, işletme tarafından vergi kanunlarının yanlış uygulaması neticesinde ortaya çıkabilecek hataları önleyebilir (Perviz, 2001:2).
- YMM'ler işletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması ve fiili ve kaydi envanterin yapılması suretiyle işletme içersinde vergi kaybına neden olabilecek işlemleri önleyebilir (Korkusuz, 2001:4).
- YMM'ler işletmenin muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığını doğrulayarak, ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını vergi mevzuatına uygunluğunu araştırmak suretiyle vergi kaybını önleyebilir (Korkusuz, 2001:4).

- YMM'ler işletmelerde yaptıkları vergi planları ve vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybını önleyebilir.
- YMM'ler aralarında uygunluk bulunması gereken tutarları karşılaştırmak, toptan aktarmaları kontrol etmek, kayıt ve belgeler üzerinde her türlü aritmetik işlemin doğruluğunu araştırmak suretiyle, işletmelerde meydana gelebilecek olası muhasebe hata ve hilelerini önleyebilir (Korkusuz, 2001:4).
- YMM'ler, işletme kayıtlarında yer alan hususları, ilgili üçüncü şahıslar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlayabilir.

YMM'ler tasdik işlemi nedeniyle, vergiyi doğuran olayların takibinden bu olaylarla ilgili olarak düzenlenen belgelere, bu belgelerin defterlere kaydedilmesinden hesap sonuçlarının beyannameye aktarılmasına kadar önemli bir fonksiyonu yerine getirdiği için vergi kaybının önlenmesine yardımcı olabilir.

Sonuç olarak YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi olabileceği üç temel fonksiyon çerçevesinde vergi kaybını önleyici muhtemel durumlar şu şekilde özetlenebilir:

Denetim Fonksiyonu Açısından;

- YMM'ler, işletmelerin kanuni olarak tutmak zorunda oldukları defterlerindeki kayıtların doğruluğunu denetleyerek, hatalı ve eksik kayıtların bulunması suretiyle vergi kaybını önleyebilir,
- YMM'ler, yapmış oldukları mali denetimler, işletmelerin şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporların hazırlanmasına yardımcı olarak vergi kaybını önleyebilir,

- YMM'ler, işletmenin iç kontrol sistemini kontrol etmesi işletmelerde meydana gelecek muhtemel hata ve hileleri önleyerek muhasebe ortamının güvenirliliğini artırmak suretiyle vergi kaybını önleyebilir,
- YMM'ler, işletmelerin yıllık vergi beyannamelerine aktarılacak bilgilerin kayıt ve vergi mevzuatına göre denetlemesi verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kaybını önleyebilir,
- YMM'ler, işletmelerin dönem sonu işlemlerinin (Amortismanlar, değerleme gibi işlemlerin) mali mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kaybını önleyebilir.

Danışmanlık Fonksiyonu Açısından

- YMM'ler, danışmanlık faaliyetleri kapsamında işletmelere vermiş oldukları eğitim hizmetlerinin işletmelerde olası hata ve yanlışlıkları azaltarak, vergi kaybını önleyebilir,
- YMM'ler, işletmelere muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusunda vermiş oldukları danışmanlık hizmetleri işletmelerde güvenilir ve doğru bir belge sisteminin oluşmasına yardımcı olarak vergi kaybını önleyebilir,
- YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi revizyonları neticesinde muhasebe departmanlarının vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturarak, vergi kaybını önleyebilir,

Tasdik Fonksiyonu Açısından

- YMM'ler, işletme'lerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemesi ve kullanılması fiilelerini önleyici etkisinden ötürü vergi kaybını önleyebilir,
- YMM'ler, tam tasdik denetimleri sırasında karşıt inceleme yapması işletmenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybını önleyebilir,

- YMM'ler, tam tasdik denetimleri sırasında işletmenin muhasebe departmanına dolaylı yoldan verdiği vergi eğitimi ile, mükellefte vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybını önleyebilir,
- YMM'ler tasdik hizmeti verdiği işletmenin, iş ilişkisinde olduğu alt firmalar nezdinde karşıt inceleme yapması, işletmenin vergi riski ve müteselsil sorumlulukla karşılaşmasını önleyerek vergi kaybını önleyebilir.

YMM'lerin herbir fonksiyonu açısından vergi kaybını önlemedeki söz konusu muhtemel etkileri, uygulama kısmınına zemin hazırlamıştır.

ALTINCI BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ KAYBINI ÖNLEMEDE ETKİSİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Birinci bölümde tespit edilen çalışmanın amacını gerçekleştirmek üzere yapılan anket çalışmasına dayalı saha araştırması bu bölümde sunulmuştur. Bu bölümde öncelikle araştırmanın metodolojisine yönelik bilgiler verilmiş olup, daha sonra araştırma hipotezlerinin test sonuçlarına ve elde edilen bulgulara yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur.

6.1.Araştırmanın Önemi

Mükelleflerin kendi gelirlerini beyan etmeleri esasına dayanan beyan usulünde, gerçek matrahların beyan edilmesini sağlamak bakımından vergi idaresinin gözetim, denetim ve incelemesi son derece önemlidir. Bu nedenle beyan usulünden beklenen yararın sağlanabilmesi için sürecin içerisinde etkin işleyen bir denetim ve inceleme mekanizmasının kurulmuş olması gerekir. Etkin bir denetim mekanizmasının olmayışı gelirin bir kısmının veya tamamın gizlenmesine yol açarak vergi kaybına neden olur. Bu da kazanç ve iradını doğru olarak beyan eden mükellefler aleyhine haksız rekabet yaratır (Erol, 2010:13). Bununla birlikte etkin bir denetim mekanizmasının olmayışının tek olumsuz sonucu sadece vergi kaybı ile sınırlı değildir. Vergi denetiminin mükellefi eğitici, öğretici ve vergi bilincini yaygınlaştırıcı fonksiyonları da söz konusudur. Dolayısıyla etkin denetim mekanizmasının olmayışı sözü edilen fonksiyonların etkilerini de azaltır.

Türkiye'de beyan usulünden beklenen yararın elde edilememesinde bir çok faktör rol oynamakla birlikte, denetim alanında yaşanılan sıkıntıların rolü büyüktür. Türkiye'de gerek denetim alanında yaşanılan sıkıntıların çözümüne gerekse mükellefle idare arasında aracılık görevi üstlenerek idarenin iş yükünü hafifletmek amacıyla YMM'lik kurumu 1989 yılında Maliye Bakanlığı tarafından ihdas edilmiştir. YMM'lik kurumundan beklenen, meslek mensuplarının işletmeleri beyan öncesi yapılan periyodik denetimlerle işletmelerde meydana gelebilecek hata ve hileleri önleyerek vergi kayıplarını en aza indirmesidir.

Bu beklenti doğrultusunda çalışmada denetim hizmeti yapan YMM'lerin ve bu hizmetten faydalanan firmalar açısından meslek mensuplarının vergi kaybını önlemede nasıl rol oynadığına dair görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır.

6.2.Araştırmanın Amacı

Detayı birinci bölümde sunulan bu çalışmanın temel amacı, YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığının belirlenmesidir. YMM'lerin yapısı ve fonksiyonlarının detaylı analizinin yapıldığı çalışmanın beşinci bölümü YMM'lerin denetim (muhasebe ve vergi), danışmanlık ve tasdik olmak üzere üç temel fonksiyonun olduğunu ortaya koymuştur. Literatürdeki mevcut teorik tartışmalar, mesleği düzenleyen yasal düzenlemeler ve bu düzenlemelerin yasal dayanakları, YMM'lerin söz konusu üç fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili faktörler olduğuna işaret etmesi nedeni ile her bir fonksiyona bağlı bir alt amaç belirlenmiş ve YMM'lerin vergi kaybına etkisi her bir fonksiyonu açısından ayrı ayrı analiz edilmiştir. Bu çalışmada ana amaca bağlı olarak belirlenen üç alt amaç:

- YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisinin belirlenmesi
- YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisinin belirlenmesi
- YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisinin belirlenmesidir.

Alt amaç olarak belirlenen YMM'lerin her bir fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi denetim hizmeti sunan YMM ile bu meslek grubundan hizmet satın alan firmalara uygulanan anket aracılığıyla analiz edilmiştir.

6.3.Araştırmanın Metodu

Bu çalışma nicel bir araştırmaya dayanmaktadır. Nicel araştırmaların temel çalışma prensibi elde edilen bulguların sayısal değerlerle ifade edilerek ölçülebilmesidir. Ayrıca araştırmanın hipotezlere dayandırılması ve bu hipotezlerin test edilmesi nicel araştırmanın en belirgin özellikleridir (Bir, 1999:175-177). Nicel araştırmalarda genelde kullanılan modeller deneysel, betimsel (tanımlayıcı), bağıntısal,

nedensel karşılaştırma ve tarihsel yöntemdir. Çalışmada betimsel model kullanılmıştır. Betimsel modelde ele alınan konunun o anki durumu araştırılır. Araştırma başında araştırmanın evreninin belirlenmesi, evren içerisinden genelleme yapmaya olanak verecek şekilde örneklemin seçilmesi gerekmektedir. Betimsel araştırmalar iki şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Bunlar; özaktarım araştırmaları ve gözlem araştırmalarıdır. Özaktarım araştırmalarının verileri, örneklemde yer alan bireylerin kendilerinden bilgi alınarak toplanır. Katılımcılardan, anketler aracılığıyla yazılı olarak bilgi alınabileceği gibi, görüşmeler yoluyla sözlü olarak da bilgi toplanabilir. Gözlem araştırmalarında ise veriler, katılımcıların araştırmacı tarafından gözlenmeleriyle toplanır. Bu nedenle betimleyici araştırmalar çok değişik bilgi kaynağından yararlanabilme olanağı vermesi nedeniyle tercih edilmektedir (Bir, 1999:175-177)

Bu çalışmada YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki rolü, anket çalışması ile elde edilen YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmaların görüşlerine dayandırılarak analiz edilmiştir. YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki rolünün belirlenmesinde, anket çalışmasıyla YMM ve firmaların görüşlerine başvurulmasının temel nedeni veri temininde yaşanılan sıkıntılardan kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, firma ve YMM'lere uygulanacak anket dışında, YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisinin ne olduğunun belirlenmesi konusunda başvurulacak değişik yöntemler söz konusu olabilir. Bu yöntemlerden biri YMM'lerin tasdik uygulamasının başladığı 1995 yılından itibaren düzenlemiş oldukları tasdik raporları ile Maliye Bakanlığına bağlı inceleme elemanları tarafından incelemeye alınan tasdik raporlarına getirmiş oldukları eleştiriler, istatistiki yöntemlerle incelenebilir. Burada her iki meslek grubunun vergi kaybı ve denetim konusundaki algıları, bu algıları etkileyen faktörler ve algılama farkları istatistiki yöntemlerle ortaya konulabilir. Yine aynı şekilde YMM'lerin belirli bir zaman dilimi içerisinde yapmış oldukları tasdik rapor sayısı ile aynı dönem için vergi kayıp ve kaçakları oranındaki değişim nedensellik testi yapılarak analiz edilebilir. Ancak araştırmacının gerek YMM'lerce düzenlenen tasdik raporlarına, gerekse inceleme elemanlarının düzenlediği raporlara erişmesinin mümkün olmaması nedeni ile bu yöntemler uygulanmamış ve çalışmada YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki etkisinin belirlenmesinde YMM ve bu meslek grubundan hizmet alan firmalara anket uygulanmak suretiyle analiz edilmiştir.

YMM'lerin vergi kaybını önlemesinde etkisinin belirlenmesinde YMM, firma ve vergi inceleme elemanlarının da önemli rol oynaması beklenir. Çalışmada "Vergi kaybını önlemede YMM'lerin etkisi var mıdır?" şeklinde formüle edilen temel araştırma sorusuna yanıt aranırken doğal olarak YMM ve firmalarla birlikte vergi inceleme elemanlarının da görüşlerinin alınması planlanmıştır. Çünkü vergi inceleme elemanları, gerek YMM'lerin mükelleflere ait vergisel işlemlerini mali mevzuata uygun yapıldığına dair düzenledikleri tasdik raporlarını, gerekse de mükellefleri, inceleme ve gerekli gördüğü takdirde tutanak tutma yetkisine sahiptir. Bu nedenle vergi inceleme elemanları vergi kaybının önlenmesi konunda baş aktörlerden birisidir. Ancak vergi inceleme elemanları anket çalışması içerisinde yer almamıştır. Vergi inceleme elemanlarının anket çalışması içerisinde yer almamasının en önemli nedenleri yapılan ön testler sonucu sağlıklı veri alınamaması, inceleme elemanlarının kamu görevlisi olması nedeniyle ankete yanıt verme konusundaki çekinceleri ve süre kısıtlarıdır. Bu nedenle anketin kapsamı YMM ve YMM'lerden hizmet alan firmalarla sınırlandırılmıştır.

Vergi kaybının önlenmesinde YMM'lerin etkisinin belirlenmesi için yasal düzenlemeler ve literatürdeki tartışmalar çevresinde geliştirilen yargılar ve bu yargılar kapsamında oluşturulan ana ve alt hipotezler ile bu hipotezlerin test edilebilmesi için gerekli verilerin toplanması süreci (anketlerin oluşturulması, ana kütlenin belirlenmesi, anketlerin uygulanması) ve verilerin analiz edilmesinde uygulanan yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

6.3.1.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı kısmında belirtildiği üzere ana amacı YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığının belirlenmesi olan bu çalışmada, YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olması muhtemel üç temel fonksiyonu olan denetim, danışmanlık ve tasdik işlemleri esas alınarak, ana amaca bağlı üç alt amaç belirlenmiş ve belirlenen amaçlar doğrultusunda bir esas ve üç alt hipotez geliştirilmiştir. Ayrıca alt amaç olarak belirlenen YMM'lerin söz konusu her bir fonksiyonu ile ilgili vergi kaybını önleyici muhtemel durumlar literatür taraması sonucu belirlenerek yargı haline dönüştürülmüş ve her bir fonksiyonla ilgili yargılar alt hipotezin alt hipotezi olarak oluşturulmuştur.

Literatür taraması, teorik tartışmalar ve YMM'lerin fonksiyonlarının analizi sonucu oluşan beklenti YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olmasıdır. Bu beklenti doğrultusunda "alternatif formda" geliştirilen bir esas hipotez ile bu hipoteze bağlı üç alt hipotez ve alt hipotezlerle ilişkili toplam 21 alt-alt hipotez aşağıda sunulmuştur.

H_0= YMM' lerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

H_{01}= YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

H_{011} YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{012} YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{013} YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha güvenilir ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{014} YMM'lerin, işletmelerin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{015} YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{016} YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kaybına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlamaz

H_{017} YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kaybının önlenmesi sağlamaz.

H_{018} YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanmasını temin ederek vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{019} YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlamaz.

H_{02}= YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

H_{021}YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, olası vergi incelemesinde ortaya çıkabilecek vergi kayıplarının önlenmesini sağlamaz.

H_{022}YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması muhasebe departmanında çalışanların yapacağı olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{023} YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullandırarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik teşebbüslerini azaltmaz.

H_{024} YMM'ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{025} YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesi sağlamaz.

H_{026} YMM'lerin yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmamakta ve vergi kaybı önlenmemektedir.

H_{03}= YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

H_{031} YMM'lerin işletmelerde Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü yoktur.

H_{032} YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltmayarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{033} YMM'lerin tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltmayarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{034} YMM'lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltmayarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaz.

H_{035} YMM'lerin Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmemelidir.

H_{036} Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'lerin işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olmaz.

Çalışmada ana ve alt hipotezleri test etmek için kullanılacak veriler anket çalışması ile elde edilmiştir.

6.3.2.Anket Çalışması

Uygulamalı araştırmaların en önemli aşamalarından birisi veri ve bilgi toplama yöntem ve aracının seçilmesidir. Sosyal konularda yapılan araştırmaların veri kaynağı insandır ve onlardan doğrudan bilgi alma yöntemlerinden biri de anket yöntemidir. Anket yöntemi, birincil kaynaktan veri toplama biçimidir. Deney tasarımlarında da anket veri toplama için başvurulan yöntemlerden biridir. Birincil kaynak araştırmalarında, araştırmacının kendisi veri toplama durumunda olduğundan veri toplama yönteminin seçimi daha önemli bir duruma gelir (Odabaşı, 1999:81).

Anket yöntemi, çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacıyla, evrenin tümü ya da ondan alınacak bir grup, örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama düzenlemeleri olarak ifade edilmektedir (Karasar, 1999:79). Başka bir ifadeyle anket yönteminin temelini büyük bir evreni ya da örneklemi oluşturan birimlerden sistematik bir biçimde bilgi elde etmek oluşturur. Eğer daha büyük bir evrene yönelik olarak bulguların genelleştirilmesi isteniyorsa ve söz

konusu bilgiler diğer kaynaklardan elde edilemiyorsa, bir gruptan bilgilerin doğrudan elde edilmesi olarak ifade edilen anket yöntemi araştırma için en uygun yoldur. Bu amaçla, yazılı ya da sözlü sorular sorularak bunların yanıtlarına ulaşılmaya çalışılır. Dikkat edilirse, görüşmeci ile yanıtlayıcı arasında bir tür iletişimden söz edilmekte ve veri toplama aracı anket formu olarak adlandırılmaktadır (Tanış, 1997:186; Odabaşı, 1999:81).

Anket yöntemi ile elde edilen bilgiler yardımı ile araştırmalarda (Oğur ve Tekbaş, 2003:336):

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

Anket yöntemi kullanılırken dört temel bileşenin sırasıyla izlenmesi ve yürütülmesi gerekir. Anket yöntemi uygulanırken bu bileşenler aşağıdaki sıra dahilinde yerine getirilmelidir (Fowler, 1993'den Aktaran: Memiş, 2006:125):

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

Bu çerçevede anket çalışmasında takip ettiğimiz aşama aşağıda detaylı olarak sunulmuştur.

6.3.2.1.Anketin Oluşturulması

Çalışmanın beşinci bölümünde literatürdeki tartışmalar çerçevesinde sunulan YMM'lerin her bir fonksiyonuyla ilgili vergi kaybını önleyici muhtemel işlevleri yargı

cümlesi haline dönüştürülerek anket formuna aktarılmıştır. Anketi oluşturma süreci 2 Mart 2009- 10 Nisan 2009 tarihleri arasında gerçekleşmiştir.

Anketi oluşturma süreci tamamlandıktan sonra, gerek ankette yer alan yargıların tezin amacına yönelik olarak hazırlanıp hazırlanmadığı gerekse de anket çalışmasının uygulanabilirliğini sınamak amacıyla tez danışmanının yanı sıra 5 YMM ve 5 Firma ile ön çalışma yapılmıştır. Ön çalışma sonucunda anketi cevaplayanlardan gelen eleştiriler dikkate alınarak gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Söz konusu ön çalışma 17 Nisan 2009- 1 Mayıs 2009 tarihlerinde arasında gerçekleşmiştir.

6.3.2.2.Anket Sorularının Nitelikleri

Ön çalışma sonrası son hali verilen ve iki farklı gruba (YMM ve Firmalar) yönelik olarak hazırlanan iki anket formunda cevaplayıcılara;

- Cevaplayanlara ait demografik bilgileri temin etmek için YMM'lere "sekiz", firmalara "beş"
- YMM'lerin denetim fonksiyonu ile vergi kaybının önlenmesine yönelik etkisinin belirlenmesi amacı ile "dokuz",
- YMM'lerin danışmanlık fonksiyonu ile vergi kaybının önlenmesine yönelik etkisinin belirlenmesi amacı ile "altı",
- YMM'lerin tasdik fonksiyonu ile vergi kaybının önlenmesine yönelik etkisinin belirlenmesi amacı ile "altı"

olmak üzere toplam 30 soru yöneltilmiştir. Ankette yer alan ve YMM ve firmalarla ilgili genel özelliklerini tespit etmek amacıyla sorulan sorular çoktan seçmeli olup, diğer sorular 5'li likert ölçeğine uygun yargı cümlelerinden oluşmaktadır.

6.3.2.3.Ana Kütle

Anketlerin iki gruba yönelik olması nedeniyle bu araştırmada iki ana kütle vardır. Birinci ana kütleyi YMM'ler oluşturmaktadır. Araştırmada öncelikle Türkiye'de faaliyet gösteren tüm YMM'lerin ana kütle olarak seçilmesi planlanmıştır. Ancak YMM TÜRMOB'a kayıtlı 3852 aded YMM'nin tamamının adresi temin edilememiş olmasının yanı sıra, çalışmadaki süre ve mali imkanlar çerçevesinde YMM'lere ulaşabilmek mali

ve teknik açıdan aşılması güç olan zorluklar mevcuttur. Ayrıca TÜRMOB'a kayıtlı ve YMM ünvanına sahip olanların tamamının aktif olarak denetim işlevini yürütmüyor olması da dikkate alınarak, bu çalışmanın ana kütlesi çoğunluğu denetim sürecinde fiilen görev alan ve 13- 17 Mayıs 2009 tarihinde Antalya'da gerçekleşen I.YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu'na katılan 315 YMM olarak belirlenmiştir. Ana kütlenin sempozyuma katılan 315 YMM ile sınırlanması bu çalışmanın bir kısıtı olmakla beraber, sempozyuma katılanların fiilen aktif görevde olmaları ve katılımcıların belirli kişilerle sınırlı olmaması nedeni ile genel popülasyonu yansıtma olasılığının bulunması söz konusu kısıtın sınırlı olması beklenir. Araştırmanın ikinci ana kütlesini ise İstanbul Sanayi Odasının 2007-2008 faaliyet dönemine ilişkin olarak belirlediği ve açıkladığı ilk 500 işletme oluşturmaktadır.

6.3.2.4.Örnekleme

Anket sonuçlarının gerçekleştirilebilmesi için, seçilen örnek sayısının örnekleme yapılan ana kütleyi yansıtır büyüklükte olması gerekir. Bu çalışmada ana kütle için gerekli örnek sayısı Moser ve Kalton (1979) tarafından örnek büyüklüğünün tespitinde kullanılması öngörülen aşağıdaki formüller yardımı ile tespit edilmiştir (Çürük, 2000).

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

Bu formülde n sınırsız popülasyonda gereken örnek ölçüsünü göstermektedir. (x) ise popülasyonun belli bir davranışı gösterme eğilimi olurken, 1-x ise bunun tam tersi belli bir davranışı göstermeme eğilimidir. Popülasyonun varyans değeri bilinmediğinde bunun 0.50 olarak alınması genel kabul görmektedir. Bu şekilde sınırsız popülasyonda örneklem büyüklüğü en yüksek değerine ulaşabilir. S.E(p) ise çalışmanın duyarlılık derece ya da *tahminlerde* istenen en yüksek standart hata değeri olup, bu çalışmada 0,06 olarak alınmıştır (Çürük, 2000). Bu varsayımlar altında;

$$n = \frac{0,50 .(1 - 0,50)}{0.06^2}$$

$$= \frac{0,25}{0.0036}$$

$$=69$$

sınırsız popülasyonda gerekli örneklem büyüklüğü (69) olarak hesaplanmıştır.

Aşağıdaki formül ise sınırlı bir popülasyonda örneklem büyüklüğünün hesaplanması ile ilgilidir. Bu formülde *n'* sınırlı popülasyon ile gerekli örnek ölçüsü, n sınırsız popülasyonda örnek ölçüsü ve N ise popülasyon büyüklüğüdür. Çalışmada popülasyon büyüklüğü 315'dir.

$$n' = \frac{n}{(1 + n/N)}$$

Gerekli Örneklem Büyüklüğü= $\frac{69}{1 + 69/315}$ = 57 olarak bulunmuştur.

Çalışmada ulaşılan sayı 159 olup, gerekli örneklem büyüklüğü için hesaplanan sayıdan oldukça fazladır.

Araştırmanın ikinci ana kütlesini İstanbul Sanayi Odasının belirlediği ilk 500 işletme oluşturmaktadır. Araştırmada ana kütle üzerinden gerekli örneklem büyüklüğünü hesaplamak için aynı formüller kullanılmıştır. Bu çerçevede çalışmanın ikinci ana kütlesi için gerekli örneklem büyüklüğü aşağıdaki formül ile hesaplanmıştır.

Gerekli Örneklem Büyüklüğü= .. $\frac{69}{1 + 69/500}$ = 60 olarak bulunmuştur.

Yapılan anket çalışmasında ikinci ana kütleden geri dönüşüm sayısı 61 olup, bu ana kütle için hesaplanan en az örnek sayısından bir fazladır. Ayrıca örneklem büyüklüğü ana kütlenin %12'sine denk gelmektedir.

6.3.2.5.Anketin Uygulanması

Araştırmanın birinci ana kütlesini oluşturan YMM'lere anket uygulamak amacıyla, 13-17 Mayıs 2009 tarihleri arasında Antalya'da gerçekleştirilen I.YMM Denetim Ve Tasdik Sempozyumu'na katılınmış olup, sempozyuma katılan YMM'ler ile yüz yüze anket yapılmıştır.

Araştırmanın ikinci ana kütlesini oluşturan İstanbul Sanayi Odasının belirlediği ilk 500 işletmenin tamamına e-posta, ve posta aracılığıyla anket gönderilmiştir. Yapılan ön çalışma sonucunda muhasebe mesleği ile ilişkisi olmayanlar anketi anlamada ve cevap vermede güçlük çekeceği düşüncesiyle anketlerin firmaların muhasebe, finans ve mali işler müdürlerince yanıtlanması istenmiştir. E- posta ve posta vasıtasıyla ulaşılmaya çalışılan firmalardan büyük bir kısmından hiç cevap gelmemiş bir kısmı ise konunun vergi boyutu ve mali bilgilerin gizliliği gibi nedenler öne sürerek çalışmaya katılamayacakları yönünde görüş bildirmişlerdir. İkinci ana kütleye uygulanan anket çalışması ise 16 Haziran-18 Eylül 2009 tarihleri arasında gerçekleşmiştir.

6.3.2.6.Anket Uygulamasında Karşılaşılan Problemler

Anket çalışmasının yürütülmesi sırasında karşılaşılan sorunlar iki başlık altında toplanabilir. İlk sorun vergi kaybı konusunun, kaçakçılık suçu ile çok yakın ilişkisi olması ve bir anlamda konunun etik ve cezai müeyyide boyutunun da söz konusu olması anketi dolduran kişinin, samimi düşüncelerini yansıtmama ihtimalinden kaynaklanmaktadır. Bu ihtimali minimize etmek amacı ile anket çalışmasında mümkün olduğunca çapraz sorulara yer verilerek anketi dolduran deneklerin gerçek görüşlerine ulaşılmaya çalışılmıştır.

İkinci sorun ise vergi kaybı konusu ile ilgili olarak özellikle firmalarda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip kişiye ulaşma ve görüşmede karşılaşılan zorluklardır. Anketin ana kütlesini oluşturan 500 firmanın mali işler sorumlusu tarafından doldurulması için Mersin Ticaret Odası yetkililerinden destek sağlanmıştır.

6.4.Verilerin Analizi

Anket formunda yer alan 21 yargı cümlesine verilen cevapların değerlendirilmesinde, cevaplayıcıların ilgili yargıya katılım düzeylerini ölçmeye yönelik 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Sosyal bilimler alanında yaygın bir kullanım alanı olan likert ölçeğinin kullanılma nedeni bu ölçeğin daha çok kişilerin tutumlarını ve eğilimlerini ölçme amaçlı olarak kullanıyor olmasıdır. Diğer bir deyişle bu ölçek sayesinde katılımcıların anket formunda yer alan yargılara karşı tutum ve eğilimleri ölçülebilmektedir (Küçük, 2009:213).

Cevaplayıcıların yargılara vermiş olduğu cevapların değerlendirilmesinde her bir yargıya verilen cevaplar 5, "kesinlikle katılıyorum" 4, "kısmen katılıyorum" 3, "kararsızım" 2, "kısmen katılmıyorum" 1, "kesinlikle katılmıyorum" şeklinde kodlanarak SPSS 15.0 paket proğramına aktarılmıştır. SPSS aracılığıyla öncelikle sorulara verilen cevaplardan çapraz tablolar oluşturulmuş, ve ayrıca iki farklı grup (YMM ile firmalar) görüşleri arasında farklılığın olup olmadığının tespiti için parametrik test olan t testi uygulanmıştır.

T testi iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılır. T testi, gruptaki ortalamaların diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını gösterir. Bu teste kritik nokta iki olup, iki farklı ortalamayı ya da değeri karşılaştırır. Özellikle, örneklem büyüklüğünün çok fazla olmadığı, örneklemin alındığı ana kütlenin standart sapmasının bilinmediği ve ana kütlenin parametrelerinin hipotez testinde kullanılmadığı durumlarda tercih edilir (Albayrak, vd., 2002:73). T testi analizlerinde gruplar arası farklılıkların anlamlılık düzeyleri incelenirken tek kuyruklu- yönlü (One-Tailed) veya çift kuyruklu (two-tailed) olmaları söz konusudur. Çift kuyruk testinde, bir grubun ortalamasının diğer grubunun ortalamasından farkının pozitif ya da negatif yönde olması önemsenmez. Ancak tek kuyruk testinde, birinci grupla ikinci grubun ortalamalarının belirli yönde (pozitif veya negatif) farklı olması beklenir (Albayrak, vd., 2002:73).

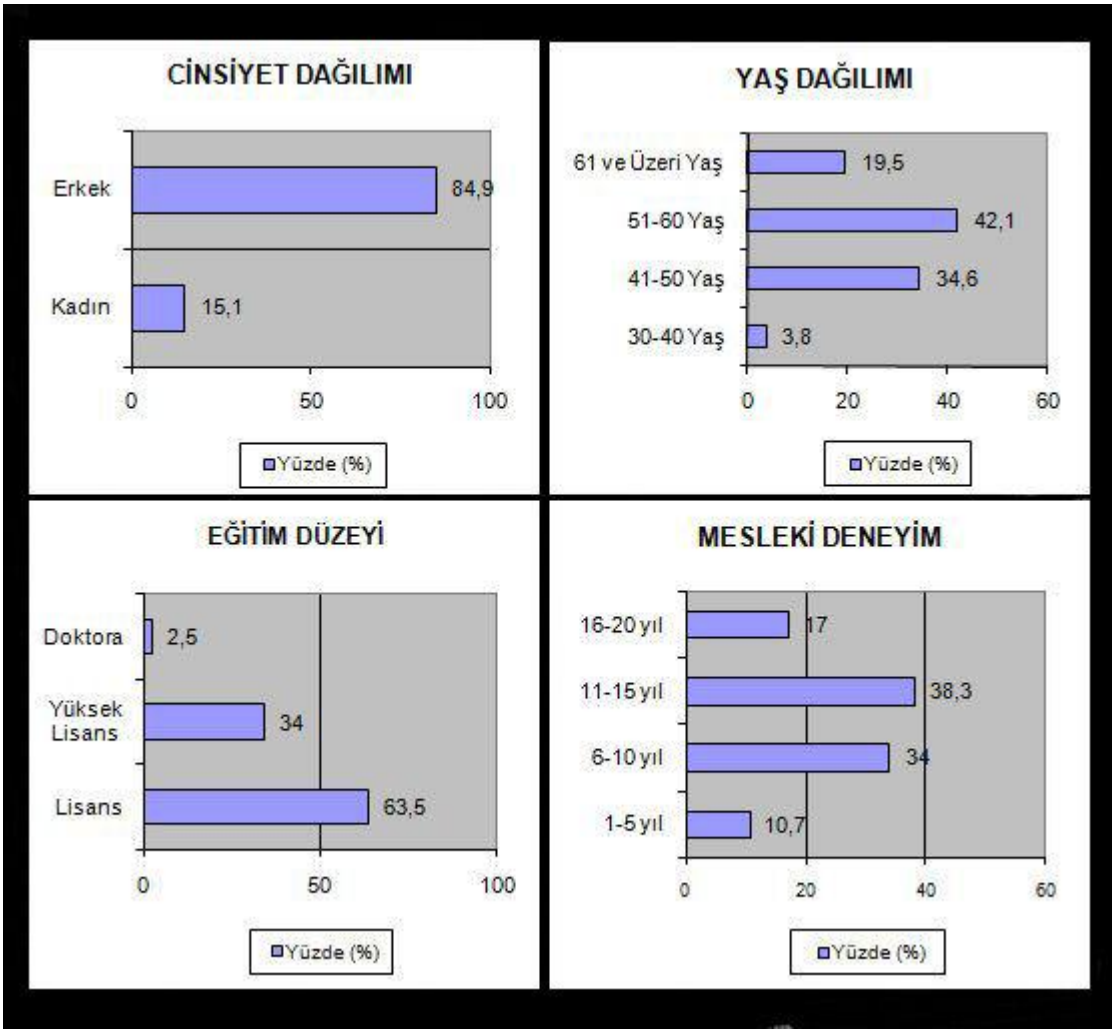
SPSS paket programı üç farklı t- test alternatif sunmaktadır. Bağımsız iki örnek t testi (Independent-Samples T Test); bağımlı iki örnek t testi (Paired Samples) ve Tek örnek t testidir (One Sample T Test). Uygulamalarda en çok kullanılan analiz genellikle bağımsız iki örnek t testidir. Bağımsız iki örnek t testi iki farklı örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırır. Gruplar arasında kesinlikle ortak üye yoktur (Albayrak, vd., 2002: 73-75). Dolayısıyla anket çalışmasında yer alan 21 yargıya YMM' ler ve YMM'lerden hizmet alan firmaların vermiş oldukları yanıtlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını incelemek amacıyla bağımsız iki örnek t testi uygulanmıştır.

6.5.Araştırma Bulguları

Anket yoluyla elde edilen verilerin analiz edilerek, elde edilen araştırma bulgularının sunulduğu bu bölümde öncelikle YMM ve YMM'lerden hizmet alan firmalara ait tanımlayıcı özellikler (demografik bilgiler) değerlendirilmiştir. Daha sonra ise kısımlarda YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonlarının vergi kaybını önlemedeki etkisine yönelik bulgular sunulmuştur.

6.5.1.YMM'lere Ait Tanımlayıcı Özellikler

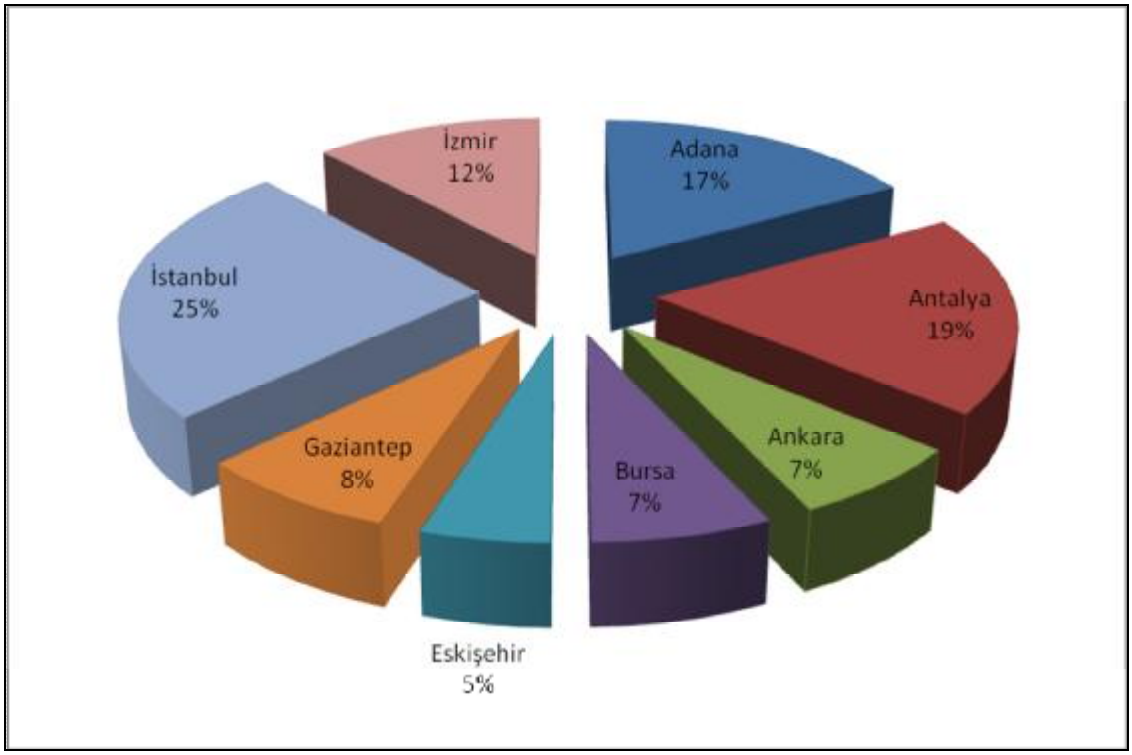
Bu çalışmada geliştirilen birinci anket 159 YMM tarafından doldurulmuş olup, bu sayı ana kütlenin %50,4'ünü (159/315) temsil etmektedir. Ankete katılan YMM'lerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim düzeyleri ve mesleki deneyimlerden oluşan demografik özellikler Şekil-6.1'de sunulmuştur.



Şekil 6.1. YMM'lerin Demografik Özellikleri

Şekil-6.1 ’de sunulan bilgiler ankete katılan YMM’lerin genel profilini ortaya koymaktadır. Buna göre YMM’lerin büyük çoğunluğu 50 ve üzeri yaş grubunda, erkek, yüksek eğitim almış ve altı ile onbeş yıl aralığında mesleki deneyime sahip oldukları ortaya çıkmaktadır. Gerçektende TÜRMOB’un resmi web sitesinde yayınlanan meslek mensubu cinsiyet tablosuna bakıldığında, toplam 3.851 YMM’nin 3.610 tanesi erkek meslek mensubu olduğu görülmektedir. Aynı şekilde TÜRMOB’un YMM’lerin eğitim ile ilgili istatistiklerine bakıldığında, YMM’lerin üçte ikisinden fazlasının (2.968) lisans eğitimi aldıkları, diğer YMM’lerin ise (883) lisansüstü eğitim aldıkları görülmektedir (www.turmob.org.tr.../08.04.2009) Dolayısıyla anket çalışmasında ortaya çıkan tablo, YMM’lerin bu genel durumu ile paralellik göstermektedir. Bu ise örnek kütlenin- ana popilasyonu yansıttığına dair önemli bir gösterge sunmaktadır. Yaş dağılımına ilişkin TÜRMOB’un web sitesinde herhangi bir istatistiki kayıt bulunmamasına rağmen, ankete katılan YMM’lerin 50 ve üssü yaş aralığında toplanmasının nedenleri arasında mesleğe giriş kriterlerinin yüksek olması gösterilebilir. Özellikle 10 yıl SMMM olarak çalışmaları mesleğin yaş ortalamasının artırmada muhtemel nedenler arasında sayılabilir. Son olarak meslek mensuplarının deneyim ile ilgili dağılıma bakıldığında, ankete katılan YMM’lerin yaklaşık %73’nün 6 ile 15 yıl arasında değişen deneyime sahip oldukları görülmektedir. YMM’lerin büyük bir kısmının bu sürelerde mesleki deneyime sahip olmasında mesleğe giriş şeklinin önemli bir etken olduğu düşünülmektedir. Nitekim ankete katılan YMM’lerin yaklaşık % 65 Maliye Bakanlığı bünyesinden gelmiş olup, belli bir süre Maliye Bakanlığında çalıştıktan sonra YMM ruhsatını almışlardır.

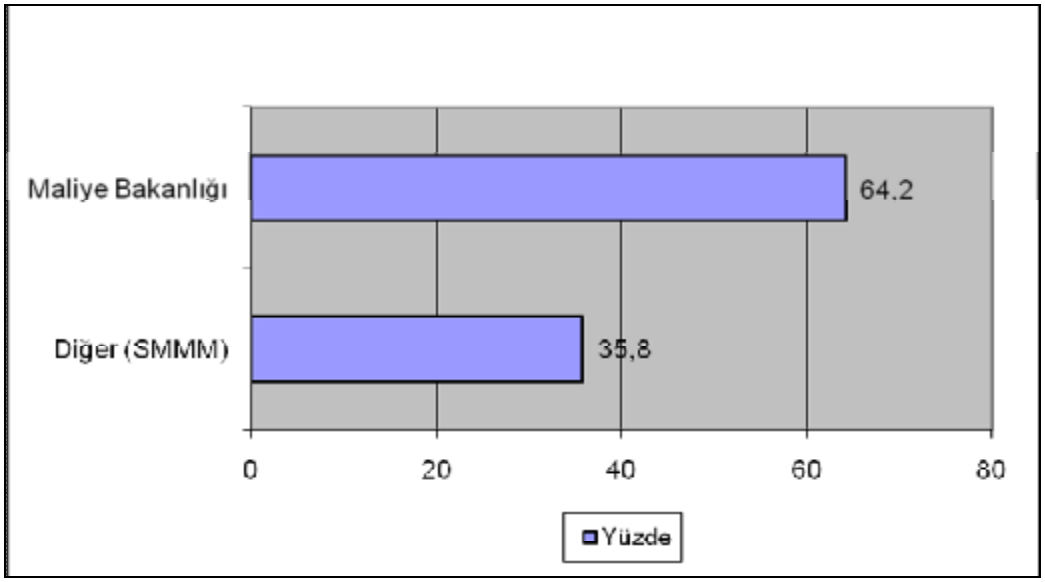
Ankete katılan YMM’lerin bağlı oldukları meslek odası sorusuna yönelik olarak verdikleri cevapların yüzde dağılımı Şekil-6.2’de sunulmuştur.



Şekil 6.2. YMM'lerin Bağlı Bulundukları Meslek Odası Dağılımı

Ankete katılan YMM'lerin bağlı oldukları meslek odası dağılımına bakıldığında, ilk sırada %25 ile İstanbul YMM Odası gelmektedir. İstanbul YMM Odasını sırasıyla %19 ile Ankara %12 ile İzmir YMM Odası izlemiştir. Türkiye'de 8 ilde YMM odası bulunmaktadır. TÜRMOB'a kayıtlı 3851 YMM'nin, 1.986 tanesi İstanbul, 1057 tanesi Ankara, 376 tanesi İzmir, 142 tanesi Bursa, 104 tanesi Adana, 67 tanesi Gaziantep, 63 tanesi Eskişehir, ve 56 tanesi Antalya YMM Odasına kayıtlıdır (www.turmob.org/...08.04.2010). YMM'lerin büyük bir çoğunluğunun İstanbul, Ankara ve İzmir'de toplanması sözü edilen yerlerin nüfusu yanında sanayi ve ticaret bakımından Türkiye'nin en gelişmiş yerleri olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Anket çalışmasında tüm YMM Odalarına bağlı meslek mensuplarından katılım sağlanmış olup, anket çalışması Türkiye'deki YMM sayısının dağılımı ile paralellik göstermektir. Nitekim anket çalışmasının %56'sını İstanbul, Ankara ve İzmir YMM odasına kayıtlı meslek mensupları oluşturmaktadır.

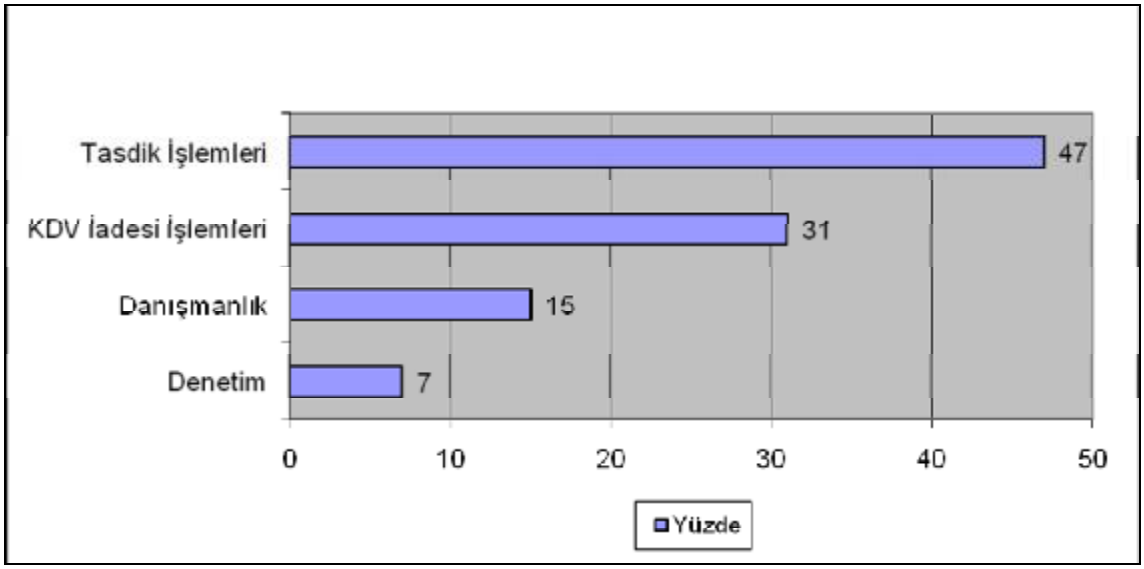
Diğer taraftan analize konu olan YMM'lerin mesleğe giriş şekli ile ilgili sorulan soruya vermiş oldukları cevapların yüzde dağılımı Şekil-6.3'de sunulmuştur.



Şekil 6.3. YMM'lerin Mesleğe Giriş Şekli

Mesleğe giriş şekli ile ilgili verilerin dağılımı incelendiğinde ankete katılan YMM'lerin büyük çoğunluğu (%64,2) Maliye Bakanlığında görev yapmıştır. Bir başka ifadeyle kendilerine verilen yasal hakkı kullanarak YMM'lik mesleğine girmişlerdir. Geriye kalan YMM'ler ise mesleğe SMMM olarak giriş yapmıştır. Ankete katılan YMM'lerin büyük çoğunluğunun Maliye Bakanlığının bünyesinden gelmesinin vergi idaresi açısından bir takım avantaj ve dezavantajları söz konusudur. Maliye Bakanlığından geçiş yapan YMM'lerin en önemli avantajları arasında, vergi idaresinin denetim konusundaki amaç, hedef ve beklentilerini çok iyi bildikleri varsayımıyla denetim yapma konusundaki deneyimleri sayılabilir. Ayrıca bu niteliğe sahip denetim elemanlarınca yapılan incelemelerin kamuya yükleyeceği bir denetim maliyeti de söz konusu değildir. Buna karşın vergi idaresinin, Maliye Bakanlığında yetişmiş ve çeşitli nedenlerle Bakanlıktan ayrılan yeterli bilgi ve deneyime sahip inceleme elemanlarını, vergi denetimlerinde kullanamaması ciddi bir dezavantajı olarak görülebilir.

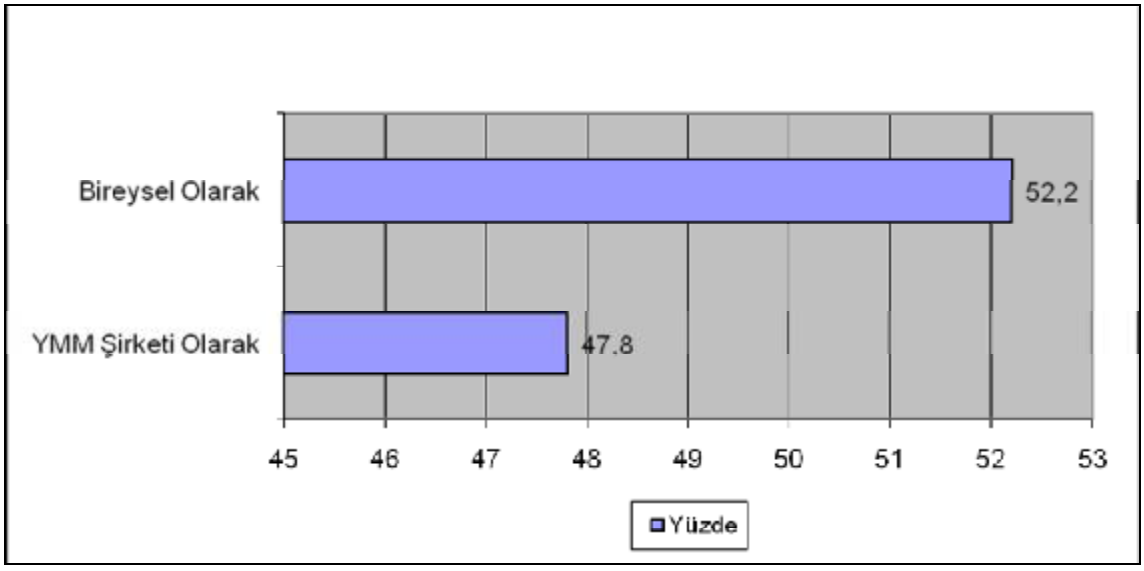
Ankete katılan YMM'lerin firmalara vermiş olduğu hizmet türü ile ilgili yargıya vermiş oldukları cevapların yüzde dağılımı Şekil-6.4'de sunulmuştur.



Şekil 6.4. YMM'lerce Sunulan Hizmet Türü

Şekil-6.4'den ankete katılan YMM'lerin büyük çoğunluğunun sunmuş olduğu KDV iadesi ve tasdik işlemlerinin, mesleğin diğer fonksiyonu olan danışmanlık ve denetim işlemlerine kıyasla daha çok ön plana çıktığı görülmektedir. Nitekim ankete katılan YMM'lerin %78'i KDV iadesi ve tasdik hizmeti sunmaktadır. Bu durum, YMM'lerin yaptığı iş kamu ve özel sektöre yönelik muhasebe ve vergi denetim olarak düşünülse de, firmaların, YMM'leri daha çok vergi idaresine karşı bir güvenlik kurumu olarak gördüklerini göstermektedir.

YMM'lerin hem bireysel hem de YMM şirketi olarak faaliyette bulunmalarından ötürü mesleğin icra edilme şekliyle ilgili olarak sorulan soruya verilen cevapların yüzde dağılımı Şekil-6.5' de sunulmuştur.



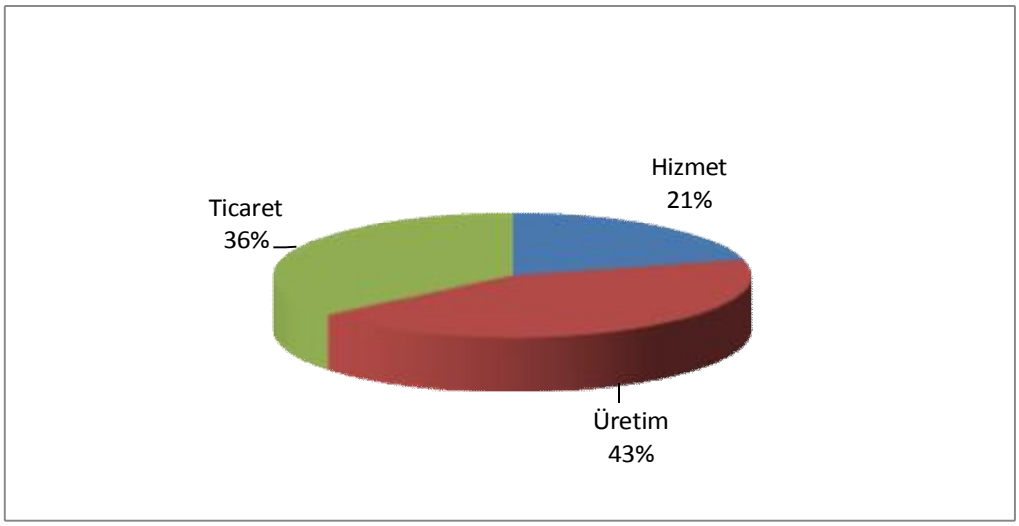
Şekil 6.5. Mesleğin İcra Edilme Şekli

Şekil-6.5'de görüldüğü gibi ankete katılan YMM'lerin yarısından biraz fazlası (%52,2) bireysel, %47,8'i ise şirket olarak mesleklerini icra etmektedirler. Mesleğin bireysel ve şirket olarak icra edilmesinde bir takım hususların belirtilmesi faydalı olabilir. Öncelikle YMM'lerin iş yükü ve vergi mevzuatının karışıklığı göz önünde bulundurulursa mesleğin tek başına icra edilmesinde zaman zaman zorluklar yaşanabilir. Öte yandan YMM'lerin, sunmuş oldukları hizmetlerin kalite ve verimliliğini artırmak ve karşılıklı bilgi alışverişi ile ortaya çıkan sorunları çözmek amacıyla şirketleşme yoluna gidilmesi, mesleğin bireysel olarak icra edilmesi sırasında karşılaşılan problemleri önlemede daha etkili olabilir. Ancak şirketleşme ile daha fazla iş dolayısıyla daha fazla kazanç sağlama amacıyla kurulursa belirtilen yararlar sağlanamayacaktır.

Özetle, ankete katılan YMM'lerin büyük çoğunluğu, 50 yaş ve üzeri, erkek, 6 ile 15 yıl arasında değişen mesleki deneyime sahip, Maliye Bakanlığından mesleğe geçiş yapmış, daha çok KDV iadesi ve tasdik hizmeti sunan ve mesleği bireysel olarak icra eden kişilerden oluşmaktadır.

6.5.2.Firmalara Ait Tanımlayıcı Özellikler

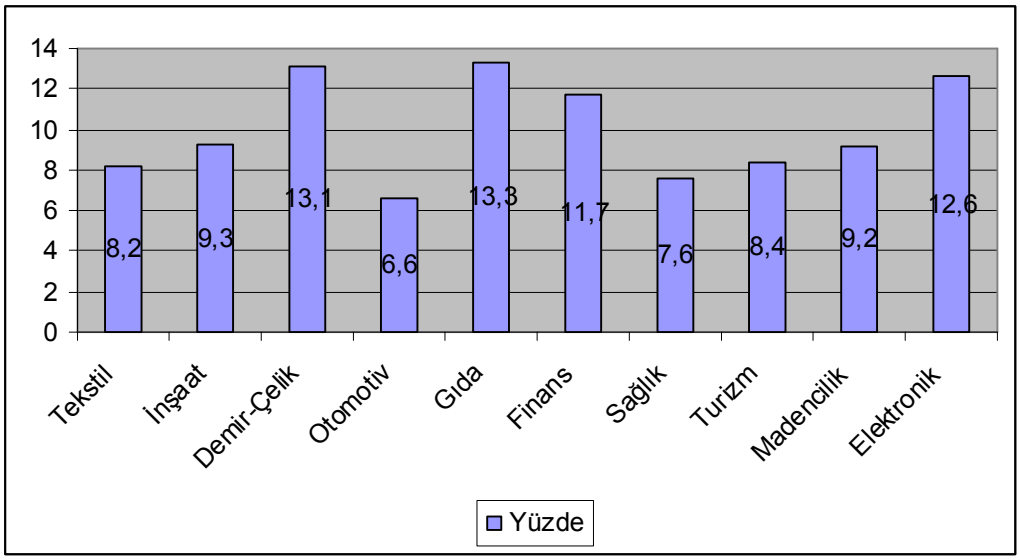
Ankete katılan firmaların türleri ve elde edilen verilerin yüzde dağılımları Şekil-6.6'da sunulmuştur.



Şekil 6.6. Firma Türü

Şekil-6.6.'da görüldüğü üzere ankete katılan firmaların; %43'ü Üretim, %36'sı Ticaret, ve %21 ise Hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir.

İşletmelerin faaliyet alanlarını tespit etmek üzere farklı sektörlerle ilgili çoktan seçmeli sorular yöneltilmiştir. Ayrıca seçeneklerde ilgili sektörün olmaması durumu dikkate alınarak açık uçlu bir seçenek de sunulmuştur. Buna göre elde edilen verilerin yüzde dağılımları Şekil-6.7'de sunulmuştur.



Şekil 6.7. İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör

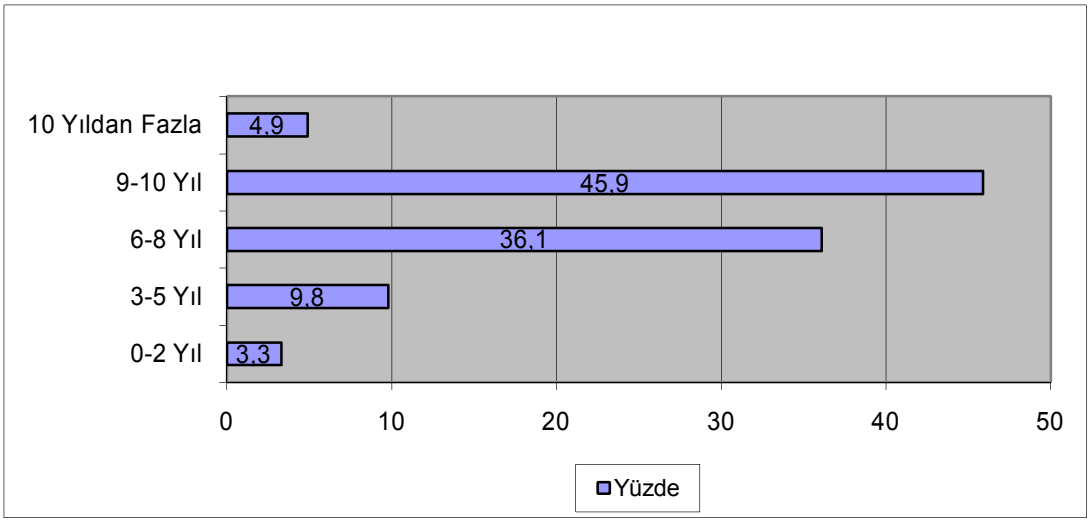
Şekil-6.7'de görüldüğü üzere ankete her üç sektörde faaliyet gösteren firmalardan katılım sağlanmış olup, en çok katılım gıda ve demir çelik sektöründe faaliyet gösteren firmalardan sağlanmıştır. Ankete katılan firmaların, ilk 500 firma içerisindeki yerini belirlemek ve böylece göreceli olarak büyüklüğünü ortaya koymak amacıyla Tablo-6.1 düzenlenmiştir.

Tablo 6.1. Ankete Katılan Firmaların Sıralaması

İlk 500 Firma	Ankete Katılan Firmaların Sıralaması (Frekans)	Yüzde
1.-49	0	0
50 -99	6	10
100-199	18	30
200-399	21	34
400-500	16	26
TOPLAM	**61**	**100**

Tablo-6.1'de görüleceği gibi ankete katılan firmaların %10'u ilk 500 büyük firma sıralaması içerisinde 50-99, %30'u 100-199, %34'ü 200-399 ve %26'sı ise 400-500. sıra aralığındadır. Bu dağılım ankete katılan firmaların büyük çoğunluğun orta büyüklüğe sahip olduklarını göstermektedir.

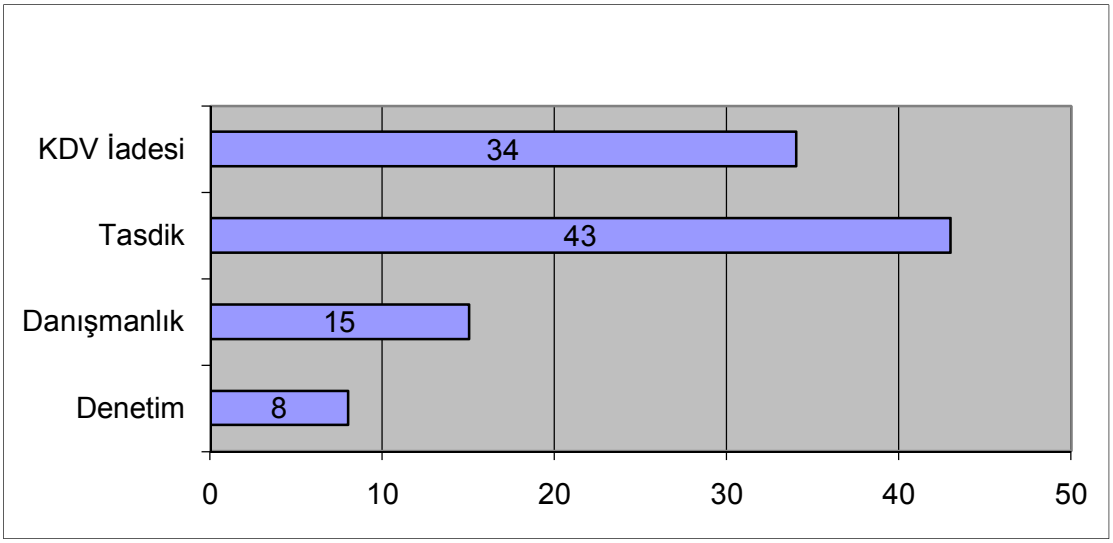
Firmaların, YMM'lerden almış olduğu hizmet sürelerinin tespiti için sorulan soruya verilen cevapların yüzde dağılımı Şekil-6.8'de sunulmuştur.



Şekil 6.8. YMM'den Alınan Hizmet Süresi

Şekil-6.8'den görüleceğe üzere ankete katılan firmaların %45,9'u 9-10 yıl aralığında YMM'lerden hizmet almaktadır. Bunu %36,1 ile 6-8 yıl aralığında hizmet alan firmalar takip etmektedir. Ankete katılan firmaların sadece %3,3'ü ile 0-2 yıl aralığında meslek mensuplarından hizmet almaktadır. Bu dağılım ankete katılan firmaların, çalışmış oldukları YMM'lere duymuş oldukları güvenin bir işareti olarak değerlendirilebilir. Ayrıca YMM'lerden alınan hizmet süresi, firmaların faaliyette bulunduğu sektör bazında incelendiğinde en uzun süreyi, üretim, daha sonra ticaret ve son olarak da hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalar almıştır.

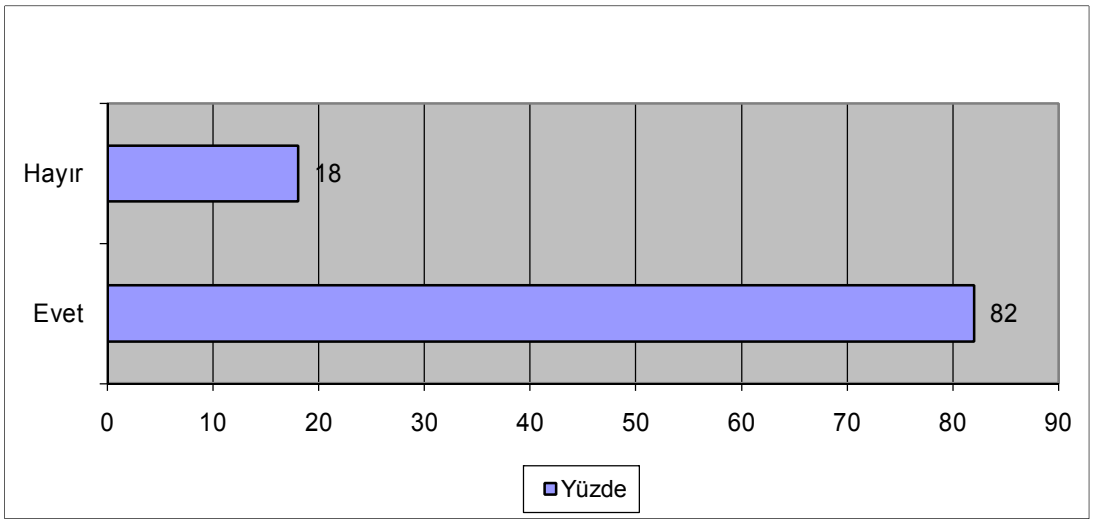
İşletmelerin YMM'lerden almış oldukları hizmet türlerini tespit etmek amacıyla sorulan soruya verilen cevapların yüzde dağılımı Şekil-6.9'da sunulmuştur.



Şekil 6.9.YMM'lerden Alınan Hizmet Türü

Şekil-6.9'da görüldüğü gibi ankete katılan firmaların büyük çoğunluğunun YMM'lerden almış olduğu hizmet türü KDV iadesi ve tasdik işlemleridir. Firmaların YMM'lerden daha çok bu tür hizmet almaları vergi konusunda güvenilir, deneyimli bir uzmana ihtiyaç duymaları muhtemel nedenler arasında gösterilebilir. Ayrıca bu dağılım firmaların YMM'lerin diğer fonksiyonları olan denetim ve danışmanlık fonksiyonunun tasdik ve KDV iadesi fonksiyonlarına kıyasla daha az yararlandıklarını da göstermektedir.

İşletmelerin faaliyetleri boyunca kaçıncı meslek mensubuyla çalıştığını tespit etmek amacıyla sorulan kapalı uçlu soruya işletmelerin vermiş oldukları cevapların yüzde dağılımı Şekil-6.10'da sunulmuştur.



Şekil 6.10. Firmaların Aynı YMM ile Çalışma Oranları

Şekil-6.10'da görüldüğü gibi ankete katılan firmaların büyük çoğunluğu faaliyetleri boyunca aynı YMM ile çalışmışlardır. Sadece ankete katılan işletmelerin %18'i faaliyetleri sırasında farklı YMM'lerden hizmet almıştır. Bu dağılım firmaların,YMM tercihlerinde oldukça muhafazakar olduğunu göstermektedir.

Kısaca ankete katılan firmaların genel özellikleri, orta büyüklüğe sahip, daha çok üretim ve ticaret sektöründe faaliyet gösteren, YMM'lerden diğer fonksiyonlarına kıyasla daha fazla KDV iadesi ve tasdik hizmeti alan, YMM'ler ile çalışma süresi 6 ile 10 yıl aralığında değişen ve faaliyetleri boyunca aynı YMM ile çalışan firmalardır şeklinde özetlenebilir. Çalışmanın ana amacına bağlı olarak geliştirilen alt amaçların vergi kaybını önlemede etkisi olup olmadığının tespiti aşağıda sunulmuştur.

6.6. Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi

Bu çalışmada ana amaca bağlı birinci alt amaç olan YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını tespit etmek amacıyla hazırlanan dokuz yargıya, YMM'lerin ve firmaların katılım düzeyleri değerlendirilmiştir. Bu bölümde öncelikle YMM ve firmaların görüşleri birlikte değerlendirilmiş, sonra iki grubun görüşleri arasında anlamlı bir farklılığın olup

olmadığını t testi aracılığıyla test edilmiştir. Anket kapsamında yer alan YMM ve YMM'lerden hizmet alan firmaların, denetim fonksiyonuyla ilgili yargılara vermiş oldukları cevaplara ilişkin istatistiki bilgiler Tablo-6.2 sunulmuştur.

Tablo 6.2. Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede YMM ve Firmaların Görüşleri

YARGILAR	YMM % (n=159)							Firmalar % (n=61)						
	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort.	Std. Sap.	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort.	Std. Sap.
YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.	5,7	6,9	0,6	30,8	56	4,25	1,14	4,8	3,3	14,8	36,1	41	4,04	1,07
YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,1	11,3	1,3	35,2	49,1	4,16	1,10	1,6	11,5	11,5	39,3	39,1	3,967	1,04
YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,4	8,2	1,9	33,3	52,2	4,21	1,15	1,6	8,2	11,5	37,7	41	4,08	1,0
YMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,4	8,8	8,2	40,3	38,4	3,99	1,10	3,3	9,8	4,9	39,3	42,6	4,082	1,0
YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,8	5,7	4,4	35,2	50,9	4,23	1,03	3,3	9,8	11,5	45,9	34,4	4,032	0,9
YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kaybına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	3,1	9,4	3,8	29,6	54,1	4,22	1,09	4,9	9,8	11,5	37,7	36,1	3,902	1,15
YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kaybının önlenmesi sağlar.	3,8	6,3	0,6	28,3	61	4,36	1,03	4,9	3,3	9,8	39,3	42,6	4,11	1,05
YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanması temin ederek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	1,9	10,1	0	30,8	57,2	4,31	1,02	1,6	13,1	8,2	36,1	41	4,01	1,0

Tablo 6.2. (Devam)

YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.	3,1	11,9	15,7	35,2	34	3,85	1,11	9,8	11,5	19,7	42,6	16,4	3,44	1,19

Tablo-6.2'den ankete katılan YMM'lerin, denetim fonksiyonuyla ilgili yargılara vermiş oldukları cevaplara genel olarak bakıldığında dokuz soruya verdikleri cevapların ortalamasını 4,2' ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğu, standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. Aynı şekilde ankete katılan firmaların, söz konusu yargılarla ilgili cevaplarına bakıldığında dokuz soruya verdikleri cevaplarının ortalamalarının 3,95 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakın bir görüş beyan etmişlerdir. Ayrıca firmalara ait standart sapma değerlerinin de 1'e yakın değer aldığını görülmektedir. Her iki grup için gözlemlenen standart sapma değerlerinin 1'e yakın olması cevapların ortalamanın etrafında dağıldığını göstermektedir. Bu durum hem firmaların hem de YMM'lerin, denetim fonksiyonuyla ilgili tüm yargılar hakkında paralel düşündüklerini ortaya koymaktadır. Denetim fonksiyonu içerisinde yer alan bu yargılara YMM ve Firmalar tarafından verilen cevaplar arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olup olmadığını gösteren t testi sonuçları Tablo-6.3'de sunulmuştur.

Tablo 6.3. Denetim Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri

YARGILAR	YMM (n=159)		Firma (n=61)		T değeri	Sonuç
	Ort.	S.Sap.	Ort.	S.Sap.		
H_{111} YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,2453	1,1402	4,0492	1,0712	1,132	0,26 >0,06
H_{112} YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,1572	1,10542	3,9672	1,0482	1,112	0,27>0,06
H_{113} YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,2075	1,10851	4,082	1,00491	0,751	0,45>0,06
H_{114} YMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,9937	1,10521	4,082	1,08467	-0,475	0,63>0,06

Tablo 6.3. (Devam)

H_{115} YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,2390	1,0339	4,0328	0,9826	1,286	0,20>0,06
H_{116}YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kaybına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	4,2201	1,09457	3,9016	1,15043	1,884	0,06=0,06
H_{117}YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kaybının önlenmesi sağlar.	4,3648	1,03985	4,1148	1,0503	1,606	0,11>0,06
H_{118} YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanması temin ederek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,3145	1,02586	4,0164	1,0876	1,897	0,06=0,06
H_{119}YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.	3,8491	1,11485	3,4426	1,1905	2,378	0,018<0,06

Tablo-6.3'den de görüleceği gibi YMM'lerin denetim fonksiyonun vergi kaybı üzerindeki etkilerine yönelik görüş farklılıklarının olup olmadığı incelendiğinde sadece dokuzuncu yargıya ilişkin bağımsız örnek testi sonucunun anlamlılık düzeyi % 6'nın altındadır. Başka bir ifadeyle YMM ve firmaların *"YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar"* yargısına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur.

Genel hatlarıyla ifade edilen denetim fonksiyonuna ilişkin YMM ve firmaların görüşleri, her bir yargı çerçevesinde incelendiğinde şu sonuçlara ulaşılmıştır.

1. İşletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetlenerek hatalı kayıtların düzeltilmesinin sağlanması YMM'lerin denetim fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan birinci yargıya, YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4.25 ile Kısmen Katılıyorum

seviyesinin üzerindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4.04 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuç firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'lerle paralel düşündüklerini göstermektedir. Firma ve YMM'lerin görüşlerine paralel olarak Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları söz konusu yargıya YMM ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (t sign=0,259) göstermektedir.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir çoğunluğunun katıldığını beyan ettiği birinci yargıya verilen cevaplar, işletmelerin iktisadi ve mali yapılarıyla, borç alacak durumlarını ve vergi ile ilgili hesap ve muamelelerin tespiti açısından en önemli unsurlardan biri olan muhasebe kayıtlarının YMM'lerce denetlenmesinin, vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç ise H_{011} "Muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezini ret eder niteliktedir.

Birinci yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.36 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin ortalaması 4.04'dür. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde, İzmir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin birinci yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4.68 ile, en yüksek, sırası ile Antalya (3.63) ve (Ankara) 3.77 ile YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması ise en düşüktür. Diğer YMM Odalarının ortalamaları 4'ün üzerindedir. Bu sonuç birinci yargıyla ilgili olarak ankete katılan Antalya ve Ankara YMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının, YMM'lerin işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtlı bulunması hususunda diğer odalara kayıtlı YMM'lerden kısmen farklı düşündüklerine işaret etmektedir.

Birinci yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalaması 4,1 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların ortalaması sırası ile 3,93 ve 3,98'dir. Bu sonuç gerek üretim sektöründe gerekse ticaret ve hizmet sektöründeki firmaların söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu ortaya koymaktadır.

2. İşletmede tutulan muhasebe defter ve kayıtların, muhasebe ilke ve prensipleri çerçevesinde denetlemesi YMM'lerin denetim fonksiyonlardan birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan ikinci yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4.15 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,96 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakın olup, bu sonuç firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile paralel düşündüklerini göstermektedir. Bu görüşlere uygun olarak Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları, söz konusu yargıya YMM ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (t sign= 0,267) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun büyük bir kısmının görüş birliğine vardığı ikinci yargıya verilen cevaplar, YMM'lerce muhasebe ilke ve prensipleri çerçevesince yapılan denetimlerin, işletmelerde gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir mali tabloların oluşturmasını sağlayarak, vergi kaybını önlediğini göstermektedir. Bu sonuç ise H_{012} "Muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapılan denetimlerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddi anlamındadır.

İkinci yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.19 iken SMMM ve diğer

kökenli YMM'lerin ortalaması 4.07'dir. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İzmir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4.62 ile en yüksek, sırası Antalya ve Eskişehir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması ise 3.45 ve 3.83 ile en düşüktür. Bu sonuç ankete katılan Antalya ve Eskişehir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin, anket kapsamındaki diğer odalara kayıtlı YMM'lere kıyasla, söz konusu yargı hakkında çekimser kaldıklarını ortaya koymaktadır.

İkinci yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,02 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 3,64 ve 4,46'dur. Bu sonuç özellikle ticaret sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkında diğer sektörlerde faaliyet gösteren firmalara kıyasla çekimser kaldıklarını göstermektedir.

3. YMM'lerin gerçekletirmiş oldukları mali denetimler neticesinde işletmelerin doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlamasına yardımcı olması YMM'lerin denetim fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan üçüncü yargıya YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Bu yargıya YMM'lerce verilen yanıtların ortalaması 4.21 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması ise 4.08 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuç firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile paralel düşündüklerinin bir göstergesidir. Her iki grubun görüşüne uygun olarak Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları, üçüncü yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar

arasında 0.06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak önemli bir farkın olmadığını (tsign=0,453) göstermektedir.

Ankete katılan her iki grubun büyük çoğunluğunun katıldığını beyan ettiği üçüncü yargıya verilen cevaplar, işletmelerin muhasebe hesaplarındaki hata ve hilelerin tespiti, muhasebe kayıtlarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin belirlenmesi, ve dönem içi mizanlar ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığı ortaya koymak amacıyla YMM'lerce yapılan mali denetimlerin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu göstermektedir. Bu sonuç ise H_{013}"İşletmelerin mali tblolarının YMM'lerce denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezini red eder niteliktedir.

Üçüncü yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevapların ortalaması 4,24 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,19'dur. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Adana YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4.44 ile en yüksek, Gaziantep ve İstanbul YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması sırası ile 3.25 ve 3.75 ile en düşüktür. Bu sonuç ankete katılan Gaziantep ve İstanbul YMM Odasına bağlı meslek mensuplarının, YMM'lerin söz konusu denetim fonksiyonu hakkında ankete katılan diğer odalara bağlı meslek mensuplarından farklı düşündüklerini ortaya koymaktadır.

Üçüncü yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,06 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 3,79 ve 4,6'dır. Bu sonuç ticaret sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkında diğer sektörlerde faaliyet gösteren firmalara kıyasla çekimser kaldıklarını göstermektedir.

4. İşletmelerin finansal raporlama ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırmak amacıyla işletmelerin iç kontrol sürecini değerlendirilmesi YMM'lerin denetim fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan dördüncü yargıya YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Bu yargıya YMM'lerce verilen yanıtların ortalaması 3,99 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakındır. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması ise 4.08 ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'lerle paralel düşündüklerini göstermektedir. Nitekim Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları, söz konusu yargı hakkında her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın olmadığını (tsign=0,635) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan YMM ve firmaların önemli bir kısmının olumlu görüş bildirdiği dördüncü yargıyla ilgili cevaplar, YMM'lerin işletmelerde muhasebe ortamı ve finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol sürecinin değerlendirmesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu işaret etmekte olup, bu sonuç ise H_{014}"İç kontrol sisteminin YMM'lerce denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin red edilmesi anlamına gelmektedir.

Dördüncü yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin Maliye Bakanlığının bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevapların ortalaması 4,02 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 3,97'dir. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Adana YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,37 ile en yüksektir. Bu yargıda Ankara, Bursa, Eskişehir ve Gaziantep YMM Odalarına kayıtlı

YMM'lerin vermiş oldukları cevapların ortalaması 4'ün altındadır. Bu sonuç belirtilen odalara kayıtlı meslek mensuplarının, YMM'lerin söz konusu denetim fonksiyonu hakkında ankete katılan diğer odalara bağlı meslek mensuplarından farklı düşündüklerini göstermektedir.

Dördüncü yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,15 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 3,71 ve 4,59'dur. Bu sonuç üretim ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkında görüşlerinin paralel olduklarını ancak ticaret sektöründe faaliyet gösterin firmaların ise söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin çekimser düzeyde olduğunun bir göstergesidir.

5. İşletmelerin kanuni defter ve belgelerinin vergi mevzuatı çerçevesinde denetlenmesi, YMM'lerin denetim fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan beşinci yargıya YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Söz konusu yargıya YMM'lerin vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,23 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirilen denetimlerin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,03 ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile aynı görüşte olduklarını göstermektedir. Bu görüşe uygun olarak Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları söz konusu beşinci yargıya YMM ve firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın olmadığını (tsign=0.200) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir çoğunluğunun olumlu görüş beyan ettiği beşinci yargıya verilen cevaplar, YMM'lerce vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan denetimlerin, işletmelerde tutulan muhasebe belge, defter ve kayıtların mevzuata uyumunu artırdığını dolayısıyla bu uygunluğun işletmelerde vergi

kaybının önlenmesinde etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç ise H_{015}"Vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan denetimlerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddi anlamına gelmektedir.

Beşinci yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, Maliye Bakanlığının bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevapların ortalaması 4.18 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,22'dir. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Adana YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması 4,73 ile en yüksek ortalamadır. Bu yargıda İstanbul YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin, vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,05 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı ile ilgili olarak tüm odalara bağlı YMM'ler arasında görüş birliğinin olduğunu ortaya koymaktadır.

Beşinci yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,81 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 4,10 ve 4,39'dur. Bu sonuç ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkında görüşlerinin paralel olduklarını ancak üretim sektöründe faaliyet gösterin firmaların ise söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin çekimser düzeyde olduğunu göstermektedir.

6. İşletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygunluğunun ve doğruluğunun denetlenmesi ve doğru olmayan kayıtların tespit edilerek düzeltilmesinin sağlanması YMM'lerin denetim fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan altıncı yargıya YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Altıncı yargıya YMM'lerce verilen cevapların ortalaması 4,22 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz

konusu denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların yanıtlarının ortalaması 3,90 ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile aynı görüşte olduklarını göstermektedir. İki grubun görüşüne uygun olarak Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen yanıtlar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki bir farkın olmadığını (tsign=0,061) göstermektedir.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir çoğunluğunun katıldığını beyan ettiği altıncı yargıya verilen cevaplar, işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirge içerisinde yer alan bilgilerin YMM'lerce denetlenmesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğuna işaret etmektedir. Bu sonuç H_{016}"İşletmelerin yıl içerisinde düzenlenen beyanname ve bildirgelerin denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddi hususunda önemli bir göstergedir.

Altıncı yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, Maliye Bakanlığının bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevapların ortalaması 4.25 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,19'dur. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İzmir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması 4,80 ile en yüksek ortalamadır. Bu yargıda Antalya YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin, vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,05 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı ile ilgili olarak tüm odalara bağlı YMM'ler arasında görüş birliğinin olduğunu ortaya koymaktadır.

Altıncı yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üç sektörde faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalaması 3.85 üzerindedir. Bu sonuç üç sektörde faaliyet gösteren firmaların söz konusu

yargı hakkındaki görüşlerinin kısmen katılıyorum düzeyine çok yakın olduğunu göstermektedir.

7. İşletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp, yapılmadığının incelenmesi, YMM'lerin denetim fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan altıncı yargıya YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Bu yargıya anket katılan YMM'lerin vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,36' ile Kesinlikle Katılıyorum düzeyine çok yakındır. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya ankete katılan firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması ise 4,11 ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmalarında, söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile aynı görüşte olduklarını göstermektedir. Nitekim Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları ankete katılan her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak farkın (tsign=0,110) olmadığını ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun büyük çoğunluğunun katıldığını beyan ettiği yedinci yargıya yönelik cevaplar, YMM'lerce, işletmelerin dönem sonu işlemleri sırasında yapılan envanter, değerleme ve dönem sonu kayıtlarının vergi mevzuatına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesinin, vergi kaybının önlemesinde etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç H_{017}" işletmelerin dönem sonu işlemlerinin denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezini desteklememektedir.

Yedinci yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, Maliye Bakanlığının bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevapların ortalaması 4.40 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,23'dür. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı

oldukları oda itibariyle incelendiğinde Bursa YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması 4,54 ile en yüksek ortalamadır. Bu yargıda Gaziantep YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin, vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,00 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı ile ilgili olarak tüm odalara bağlı YMM'ler arasında görüş birliğinin olduğunu ortaya koymaktadır.

Yedinci yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üç sektörde faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalaması 4'ün üzerindedir. Bu sonuç üç sektörde faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin kısmen katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir.

8. İşletmelerin yıllık vergi beyannamesine aktardığı bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesi ve mevzuata aykırı durumların tespit edilip düzeltilmesinin sağlanması YMM'lerin denetim fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan altıncı yargıya YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Bu yargıya anket katılan YMM'lerin vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,31 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğu düşünmektedirler. Aynı yargıya ankete katılan firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,01 ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmalarında, söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile aynı görüşte olduklarını göstermektedir. Nitekim Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları ankete katılan her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak farkın (tsign=0,061) olmadığını ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun büyük çoğunluğunun katıldığını beyan ettiği sekizinci yargıya yönelik cevaplar, YMM'lerin hesap döneminin bütün sonuçlarının aktarıldığı yıllık vergi beyannamelerinin denetlemesinin işletmelerde vergi kaybına neden olacak işlemlerin önlendiğini ortaya koymaktadır. Bu sonuç ise H_{018}" Yıllık vergi beyannamelerinin denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin red edilmesi hususunda

önemli bir göstergedir. Sekizinci yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, Maliye Bakanlığının bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevapların ortalaması 4.36 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,29'dur. Bu sonuç ise hem maliye kökenli YMM'lerin hem de SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İzmir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması 4,54 ile en yüksek ortalamadır. Bu yargıda Gaziantep YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin, vermiş oldukları cevapların ortalaması 3,92 ile en düşük olup, buna rağmen kısmen katılıyorum seçeneğine yakın bir düzeyde görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla bu sonuç tüm odalara bağlı YMM'lerin, söz konusu yargı hakkında görüşlerinin paralel olduklarını göstermektedir.

Sekizinci yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,95 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 3,90 ve 4,20'dir. Bu sonuç gerek üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların Üretim ve ticaret sektöründeki firmaların söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyine yakın olduğunu ortaya koymaktadır.

9. İşletmelerin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin defter, kayıt ve belgelere uygunluğunun denetlenmesi, YMM'lerin denetim fonksiyonu çerçevesindeki faaliyetlerinden birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisinin olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan dokuzuncu yargıya YMM'ler ile firmaların vermiş oldukları cevapların dağılımı Tablo-6.2'de sunulmuştur. Dokuzuncu yargıya YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,85 ile kısmen katılıyorum düzeyine yakın iken, firmaların aynı soruya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,44' ile kararsızım ifadesine daha yakındır. Bu sonuç YMM'lerin, işletmelerin üçüncü kişilerle yapacağı kiralama, satın alma gibi sözleşmeye dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve mali mevzuata uygunluğunun denetlenmesi gibi faaliyetlerin, firmaların büyük

çoğunluğu tarafından vergi kaybını azalttığı görüşüne kararsız kaldıklarının bir göstergesidir. Nitekim Tablo-6.3'de sunulan t testi sonuçları ankete katılan her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın (tsign=0,018) olduğunu ortaya koymaktadır.

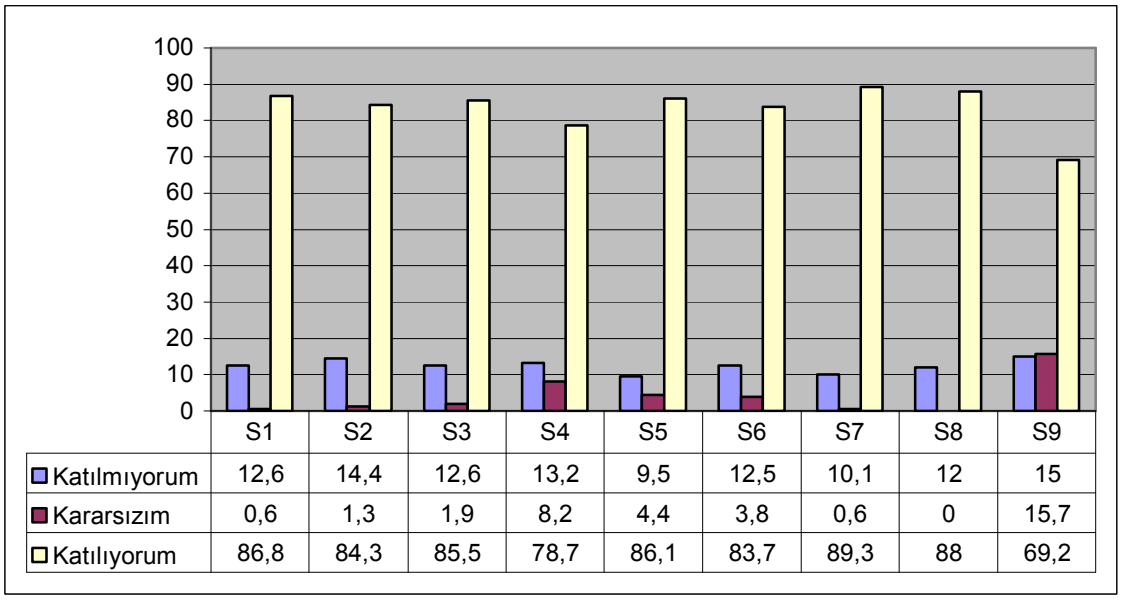
Bu durum firmaların üçüncü kişilerle yapmış oldukları sözleşmelerin YMM'lerce defter, kayıt ve belgelere uygunluğunun denetlemesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğu hususunda güçlü bir gösterge sunmamaktadır. Bu sonuca göre, H_{019}"İşletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmelerin denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur"alt alt hipotezinin red edildiğini söylemek mümkün değildir.

Dokuzuncu yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 3,85 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 3,79'dur. Bu sonuç mesleğe farklı şekilde giren YMM'lerin, söz konusu yargı hakkındaki eğilimlerinin aynı olduğunu göstermektedir. Ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İzmir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması 4,47 ile en yüksek, Gaziantep YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin, vermiş oldukları cevapların ortalaması 3,41 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı hakkında YMM'lerin farklı görüşe sahip olduklarını ortaya koymaktadır.

Dokuzuncu yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üç sektörde faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalamaları 3,5'in altındadır. Bu sonuç üç sektörde faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin Kararsızım düzeyinde olduğunu göstermektedir.

Denetim fonksiyonuyla ilgili yargılara ankete katılan YMM ve firmaların genel eğilimlerini ortaya koyabilmek amacıyla Şekil-6.11 ve 6.-12 düzenlenmiştir. Bu şekillerin oluşturulmasında Kesinlikle Katılmıyorum seçeneği ile Kısmen Katılmıyorum seçenekleri birleştirilerek, Katılmıyorum yargısı şeklinde ele alınmıştır. Aynı şekilde

Kısmen Katılıyorum seçeneği Kesinlikle Katılıyorum seçeneği ile birleştirilerek Katılıyorum seçeneği oluşturulmuştur. Kararsızım seçeneği ise aynı şekilde yer almıştır.



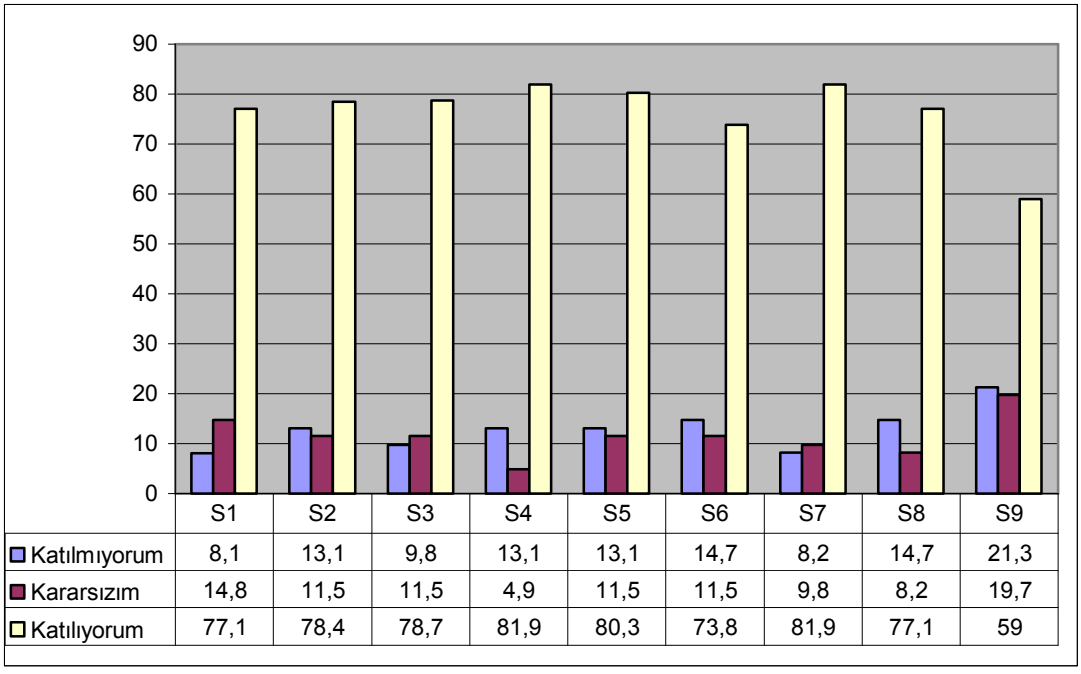
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9
Katılmıyorum	12,6	14,4	12,6	13,2	9,5	12,5	10,1	12	15
Kararsızım	0,6	1,3	1,9	8,2	4,4	3,8	0,6	0	15,7
Katılıyorum	86,8	84,3	85,5	78,7	86,1	83,7	89,3	88	69,2

Şekil 6.11. YMM'lerin Denetim Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri

Şekil-6.11'de görüldüğü gibi YMM'ler, denetim fonksiyonuyla ilgili yargılara Katılıyorum düzeyinde cevap vermişlerdir. YMM'lerin söz konusu fonksiyon ile ilgili genel eğilimleri şu şekilde özetlenebilir.

1. Ankete katılan YMM'ler (%89,3), işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata uygunluğunun denetlenmesinin, vergi kaybının önlenmesinde önemli olduğunu düşünmektedirler.
2. Ankete katılan YMM'ler (%88)işletmelerin yıllık vergi beyannamelerine aktarılacak bilgilerin doğruluğunun denetlenmesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğu görüşündedirler.
3. Ankete katılan YMM'ler (%86,8), işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetlenmesinin, vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
4. Ankete Katılan YMM'ler (%86,1), işletmelerde vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan incelemelerin işletmelerde muhasebe belge, defter ve kayıtların mevzuata uyumunu artırdığı, dolayısıyla bu uygunluğun işletmelerde vergi kaybına neden olacak işlemleri engellediğini görüşündedirler.

5. Ankete Katılan YMM'ler, (85,5), işletmelerde yapılan mali denetimlerin, mali tablolar aracılığıyla açıklanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini yükselttiğini bununda vergi kaybını önlediğini düşünmektedirler.
6. Ankete katılan YMM'ler, (84,3),işletmelerde muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilen denetimlerin vergi kaybını önlediğini düşünmektedir.
7. Ankete katılan YMM'ler, (% 83,7), işletmelerin hesap dönemi içerisinde düzenlemiş oldukları beyanname ve bildirgelerin denetlenmesinin, bu belgelerde meydana gelebilecek hata ve yanlışları azaltacağını ve böylece vergi kaybının önleneceğini düşünmektedirler.
8. Ankete katılan YMM'ler, (%78,7), işletmelerde iç kontrol sisteminin denetlemesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
9. Ankete katılan YMM'ler, (%69,2) işletmelerin üçüncü kişilerle yapacağı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve mali mevzuata uygunluğunun denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler.



	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9
Katılmıyorum	8,1	13,1	9,8	13,1	13,1	14,7	8,2	14,7	21,3
Kararsızım	14,8	11,5	11,5	4,9	11,5	11,5	9,8	8,2	19,7
Katılıyorum	77,1	78,4	78,7	81,9	80,3	73,8	81,9	77,1	59

Şekil 6.12 Firmaların Denetim fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri

Firmaların YMM'lerin denetim fonksiyonu ile ilgili genel eğilimlerini yansıtan Şekil-6.12'de görüldüğü gibi firmalarda, YMM'ler gibi, denetim fonksiyonuyla ilgili

yargılara çoğunlukla Katılıyorum düzeyinde cevap vermişlerdir. Firmaların, söz konusu fonksiyon ile ilgili genel eğilimleri şu şekilde özetlenebilir.

1. Ankete katılan firmalar (%81,9 aynı oranda), YMM'lerin işletmelerin iç kontrol sürecini ve dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygunluğunun denetlemesini, vergi kaybını önlemede etkili bir unsur olarak görmektedirler.
2. Ankete katılan firmalar (%80,3), YMM'lerce vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan denetimlerin, vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
3. Ankete katılan firmalar (%78,7), vergi kaybının önlenmesinde YMM'lerce yapılan mali denetimlerin önemli bir unsur olarak görmektedirler.
4. Ankete katılan firmalar (%78,4), YMM'lerce muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapılan denetimlerin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
5. Ankete katılan firmalar (%77,1 aynı oranda), işletmelerin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının ve yıllık vergi beyannamelerine aktarılacak bilgilerin doğruluğunun YMM'lerce denetlenmesinin, vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
6. Ankete katılan firmalar (%73,8), YMM'lerin, muhasebe dönemi içerisinde düzenlenen beyannameleri denetlemesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili bir faktör olarak görmektedirler.
7. Ankete katılan firmalar, YMM'lerin, işletmenin üçüncü kişilerle yapmış olduğu sözleşmeleri mali mevzuata çerçevesinde denetlemesinin diğer yargılara kıyasla vergi kaybının önlenmesinde daha az etkili olduğunu düşünmektedirler.

Sonuç olarak gerek YMM'ler, gerekse firmaların büyük çoğunluğu, YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedir. YMM'lerin denetim fonksiyonu ile ilgili oluşturulan dokuz alternatif hipotezden sekiz tanesinin rededilmesini destekleyen bu çalışma, H_{01} "Denetim Fonksiyonun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur alternatif hipotezinin desteklenmediği göstermektedir.

6.7. Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi

YMM'lerin ikinci temel fonksiyonu sunmuş oldukları danışmanlık hizmetidir. YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğunu tespit etmek amacıyla hazırlanan yargılara, YMM ve meslek grubundan hizmet alan firmaların verdiği cevaplara ilişkin istatistiki bilgiler Tablo-6.4'de sunulmuştur.

Tablo 6.4. Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede YMM ve Firmaların Görüşleri

YARGILAR	YMM % (n=159)							Firmalar % (n=61)						
	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort.	Std. Sap.	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort.	Std. Sap.
YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıplarının önlenmesini sağlar.	4,4	5,7	5,7	34	50,3	4,2	1,072	6,5	4,9	11,5	41	36,1	3,95	1,1317
YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin arttırması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar	3,1	8,2	3,8	35,8	49,1	4,2	1,0522	3,3	8,2	18	45,9	24,6	3,798	1,0135
YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullandırarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini azaltır.	6,9	3,8	5	34	50,3	4,17	1,1429	3,4	6,5	13,1	42,6	34,4	3,98	1,0246
YMM'ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	6,3	6,3	9,4	31,4	46,5	4,06	1,176	4,9	11,5	6,5	41	36,1	3,92	1,159

Tablo-6.4. (Devam)

YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesi sağlar.	4,4	5,7	2,5	34,6	52,8	4,26	1,0567	4,9	8,2	6,6	45,9	34,4	3,97	1,09
YMM'lerin yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybı önlenmektedir.	3,8	3,1	5,7	32,1	55,3	4,32	0,9893	3,3	9,8	9,8	42,6	34,4	3,95	1,0712

Tablo-6.4'den ankete katılan YMM'lerin, danışmanlık fonksiyonuyla ilgili vermiş oldukları cevaplara genel olarak bakıldığında altı yargıya verdikleri cevapların ortalaması 4,18 Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğu, standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. Aynı şekilde ankete katılan firmaların, söz konusu yargılarla ilgili cevaplarına bakıldığında altı yargıya verdikleri cevaplarının ortalamalarının 3,93 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakın bir görüş beyan etmişlerdir. Ayrıca firmalara ait standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. Her iki grup için gözlemlenen standart sapma değerlerinin 1'e yakın olması cevapların ortalamanın etrafında dağıldığını göstermektedir. Bu durum hem firmaların hem de meslek mensuplarının, denetim fonksiyonuyla ilgili tüm yargılar hakkında paralel düşündüklerini ortaya koymaktadır.

Ayrıca danışmanlık fonksiyonu içerisinde yer alan altı yargıya YMM ve Firmalar tarafından verilen cevapları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiş olup, test sonuçları Tablo-6.5'de sunulmuştur.

Tablo 6.5. Danışmanlık Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri

YARGILAR	YMM (n=159)		Firma (n=61)		T değeri	Sonuç
	Ort.	S.Sap.	Ort.	S.Sap.		
YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıplarının önlenmesini sağlar.	4,2012	1,0719	3,9508	1,1317	1,510	0,13>0,06
YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin arttırması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar	4,195	1,0522	3,798	1,0135	2,486	0,01<0,06
YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullandırarak, firmanın yasa dışı yollarla ödeyeceği vergi miktarını azaltma eylemlerini azaltır.	4,1698	1,1429	3,9836	1,0245	1,092	0,28>0,06
YMM'ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,0566	1,1759	3,918	1,1589	0,759	0,45>0,06
YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesi sağlar.	4,2579	1,0567	3,9672	1,0949	1,750	0,08>0,06
YMM'lerin yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybı önlenmektedir.	4,3207	0,98931	3,9508	1,0712	2,426	0,02<0,06

Danışmanlık fonksiyonun vergi kaybı üzerindeki etkilerine yönelik ankete katılan iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında farklılıklarının olup olmadığı

gösteren Tablo-6.5 incelendiğinde 11 ve 15. yargılara ait t testi sonucunun anlamlılık düzeyi 0,06'nın altındadır. Başka bir ifadeyle YMM ve firmaların "*YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, işletme personelinin muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artmasını sağlayarak olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesi sağlanır*." ifadesi ve *"YMM'lerin yaptıkları vergi planları ve vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybı önlenmektedir."* yargısına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur.

Danışmanlık fonksiyonuna ilişkin YMM ve firmaların görüşleri yargı düzeyinde incelenmesi sonucunda şu tespitler yapılmıştır.

10. YMM'lerin, işletmeleri ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri ve yargı kararları konusunda muhasebe departmanlarını sürekli bilgilendirme faaliyetleri, danışmanlık fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 10. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.4'de sunulmuştur. Bu yargıya YMM'lerce verilen cevapların ortalaması 4.20 ile kısmen katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,95'ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakındır. Bu sonuç firmalarında, söz konusu yargı hakkında paralel düşündüklerini göstermektedir. Nitekim Tablo-6.5'de sunulan t testi sonuçları söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,133) göstermektedir.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir kısmının katıldığını beyan ettiği 10. yargıya verilen cevaplar, muhasebe ve mali mevzuat konularında önemli tecrübe ve bilgi birikimine sahip olan YMM'lerin, yapısı itibariyle karışık olan mali mevzuat ve yargı kararları hakkında işletmeleri bilgilendirme faaliyetinin, mükellefleri yasaların doğru uygulama konusunda yönlendirerek, işletmelerin

gerek isteyerek gerekse de istemeden kanun dışı davranışta bulunmalarını engellediğine işaret etmektedir. Bu durum H_{021} "YMM'lerin işletmeleri sürekli bilgilendirme faaliyetinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddi yönünde önemli bir göstergedir.

10.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.25 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,10'dur. Bu sonuç mesleğe farklı şekilde giren YMM'lerin, söz konusu yargı hakkındaki eğilimlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Adana YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması 4,81 ile en yüksek ortalama olmuştur. Bu yargıda Gaziantep YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin, vermiş oldukları cevapların ortalaması 3,33 ile en düşük olup, bunu 3.75 ortalama ile Ankara YMM Odası izlemiştir. Ayrıca Eskişehir YMM odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,80'dir. Bu durum söz konusu yargı ile ilgili olarak ankete katılan tüm odalara bağlı YMM'lerin, görüş birliğinde olmadıklarının bir göstergesidir.

10. yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üç sektörde faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalamaları 3,85 ile 4,05' aralığındadır. Bu sonuç üç sektörde faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyine yakın olduğunu ortaya koymaktadır.

11. İşletmelere verilen hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanında çalışanların muhasebe ve mali mevzuat konusundaki bilgi ve tecrübelerinin artırılması YMM'lerin danışmanlık fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olamadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 11. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.4'de sunulmuştur. Bu yargıya YMM'lerce verilen cevapların ortalaması 4.19 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu danışmanlık

fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya yanıt veren firmaların ortalaması 3,8 olup, bu sonuç firmaların söz konusu yargıya, YMM'lere kıyasla, daha az katıldıklarını göstermektedir. Nitekim Tablo-6.5'de sunulan t testi sonuçları ankete katılan her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın (tsign=0,014) olduğunu ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun, YMM'lerin danışmanlık fonksiyonu kapsamında işletmelere sunmuş olduğu hizmet içi eğitimlerin vergi kaybının önlenmesinde etkisi hususunda görüş birliğinde olmadığını göstermektedir.

11. yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.17 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,20'dir. Bu sonuç mesleğe farklı şekilde giren YMM'lerin, söz konusu yargı hakkındaki eğilimlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Diğer yandan ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Antalya YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,70 ile en yüksektir. Buna karşın İstanbul YMM Odasına kayıtlı YMM'ler ile Gaziantep ve Eskişehir YMM odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları cevapların ortalaması sırası ile 3,25, 3,30 ve 3,37 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı hakkında YMM odaları bazında görüş birliğinin olmadığını ortaya koymaktadır.

11. yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalaması 3,54 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların ortalaması sırası ile 3,68 ve 4,42'dir. Bu sonuç üretim ve ticaret sektöründe faaliyet gösteren firmaların, hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalara kıyasla söz konusu yargı hakkında çekimser kaldıklarının bir göstergesidir.

12. YMM'lerin danışmanlık fonksiyonu kapsamında yapmış oldukları faaliyetlerinden bir diğeri, vergi planlaması ile sağlayacağı vergi avantajlarını

işletmelere kullandırarak, firmaların yasa dışı yollarla ödeyeceği vergi miktarını azaltma eylemlerini engellemesidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olamadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 12. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmaların tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.4'de sunulmuştur. Bu yargıya YMM'lerce verilen cevapların ortalaması 4.16 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya yanıt veren firmaların ortalaması 3,98 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakın olup, bu durum firmaların da söz konusu yargıyla ilgili olarak YMM''lerle paralel düşündüklerini göstermektedir. Nitekim Tablo-6.5'de sunulan t testi sonuçları söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,276) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir kısmının katıldığını beyan ettiği 12. yargıya verilen cevaplar, YMM'lerce mali mevzuatın sağladığı tüm olanakların kullanılması suretiyle yapılan vergi planlamalarının, firmaların yasa dışı yollarla kendileri için önemli bir maliyet unsuru olan vergi yükünün indirilmesini engellediğini ve böylelikle vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu durum ise H_{023} "Vergi planlamalarının vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddi anlamına gelmektedir.

12.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.19 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,11'dir. Bu sonuç mesleğe farklı şekilde giren meslek mensuplarının, söz konusu yargı hakkındaki eğilimlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduklarını olduğunu göstermektedir. Diğer yandan ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İzmir YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları cevapların ortalaması 4,52 ile en yüksektir. Buna karşın Bursa YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları cevapların ortalaması 3.90 olup, buna rağmen kısmen katılıyorum seçeneğine

daha yakın bir düzeyde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuç söz konusu yargı hakkında, tüm odalara bağlı YMM'ler arasında görüş birliğinin olduğunu ortaya koymaktadır.

12 yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, ankete katılan üç sektörün ortalamaları 3,85'in üzerinde olup, bu sonuç gerek üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların gerekse ticaret ve hizmet sektöründeki firmaların söz konusu yargı hakkındaki görüşlerini Kısmen Katılıyorum düzeyine yakın olduğunu göstermektedir.

13. YMM'lerin, işletmelerin vergi incelemesi sırasında, inceleme elemanlarına gerekli desteğin sağlanması hususunda danışmanlık hizmeti YMM'lerin danışmanlık fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etili olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 13.yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.4'de sunulmuştur. Bu yargıya YMM'lerce verilen cevapların ortalaması 4.05 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğu düşüncesindedirler. Aynı yargıya yanıt veren firmaların ortalaması 3,91 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine yakın olup, bu durum firmaların da, söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'lerle paralel düşündüklerini göstermektedir. Nitekim Tablo-6.5'de sunulan t testi sonuçları söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,449) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir kısmının katıldığını beyan ettiği 13. yargıya verilen cevaplar, YMM'lerin, işletmenin vergi incelenmesine alınması sırasında inceleme elemanlarına, gerekli bilgi ve belgelerin verilmesi, inceleme tutanağının gözden geçirilmesi ve konunun inceleme aşamasından vergi mevzuatında öngörülen çözüm yollarının uygulanmasına kadar tüm aşamalarda işletmelere sunacağı danışmanlık hizmetinin, incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olmasını sağlayarak vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu göstermektedir. Bu durumun neticesi ise H_{024} "İşletmelerin vergi incelemesi

sırasında, inceleme elemanlarına gerekli desteğin verilmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddi anlamına gelmektedir.

13.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.11 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,07'dir. Bu sonuç mesleğe farklı şekilde giren meslek mensuplarının, söz konusu yargı hakkındaki eğilimlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Diğer yandan ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İzmir YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,63 ile en yüksek iken, Ankara YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,93 ile en düşüktür. Ankete Katılan diğer odaların söz konusu yargıyla ilgili cevaplarının ortalaması 4'ün üzerindedir. Ankara YMM Odasına Kayıtlı YMM'lerin vermiş oldukları yanıtları ortalamasının (3,93) Kısmen Katılıyorum seçeneğine yakın olduğunu dikkate alınırsa, söz konusu yargı hakkında, tüm odalara bağlı YMM'lerin genel eğilimi olumludur.

13.yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, ankete katılan üç sektörün ortalamaları 3,83'ün üzerinde olup, bu sonuç her üç sektörde faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkında görüşlerinin paralel olduğunu ortaya koymaktadır.

14. İşletmelerde doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturulması amacıyla, muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi YMM'lerin danışmanlık fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 14. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.4'de sunulmuştur. Bu yargıya YMM'lerce verilen cevapların ortalaması 4.25 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya yanıt veren firmaların ortalaması 3,96 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakın olup, bu sonuç

firmalarında, söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile aynı görüşte olduklarını göstermektedir. Bu görüşlere uygun olarak Tablo-6.5'de sunulan t testi sonuçları söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,082) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir kısmının katıldığını beyan ettiği 14. yargıya verilen cevaplar, YMM'lerce işletmelerde güvenilir kayıt sisteminin sağlanması açısından muhasebe sistemlerinin kurulması geliştirilmesi konusunda vermiş oldukları danışmanlık hizmetlerinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu göstermektedir. Bu sonuç ise H_{025}"İşletmelerde belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesi faaliyetinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddeder niteliktedir.

14. yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.33 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,29'dur. Bu sonuç mesleğe farklı şekilde giren meslek mensuplarının, söz konusu yargı hakkındaki eğilimlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir. Diğer yandan ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Antalya YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,72 ile en yüksek iken, Eskişehir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,62 ile en düşüktür. Ankete Katılan diğer odaların söz konusu yargıyla ilgili cevaplarının ortalaması 4'ün üzerindedir. Bu durum söz konusu yargı hakkında Eskişehir YMM Odasına Kayıtlı YMM'ler hariç ankete katılan diğer odalara bağlı YMM'lerin genel eğiliminin olumlu olduğunu ortaya koymaktadır.

14. yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalaması 4 ve üzerindeyken, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,74'dür.

Bu sonuç üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların, diğer sektörlerde faaliyet gösteren firmalara kıyasla söz konusu yargı hakkında çekimser kaldıklarını göstermektedir.

15. İşletmelerde yapılan vergi revizyonları, YMM'lerin danışmanlık fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 15. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.4'de sunulmuştur. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,32 ile kesinlikle katılıyorum düzeyine çok yakın iken, aynı yargıya cevap veren firmaların ortalaması 3,95 ile kısmen katılıyorum düzeyine çok yakındır. Ankete katılan firmaların cevaplarının ortalamasın 4'e yakın düzeyde olmasına rağmen, firmaların ortalamasını, YMM'lerin ortalaması ile karşılaştırıldığında ölçek bazında önemli bir fark söz konusudur. Nitekim Tablo-6.5'de sunulan t testi sonuçları ankete katılan her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın (tsign=0,016) olduğunu ortaya koymaktadır.

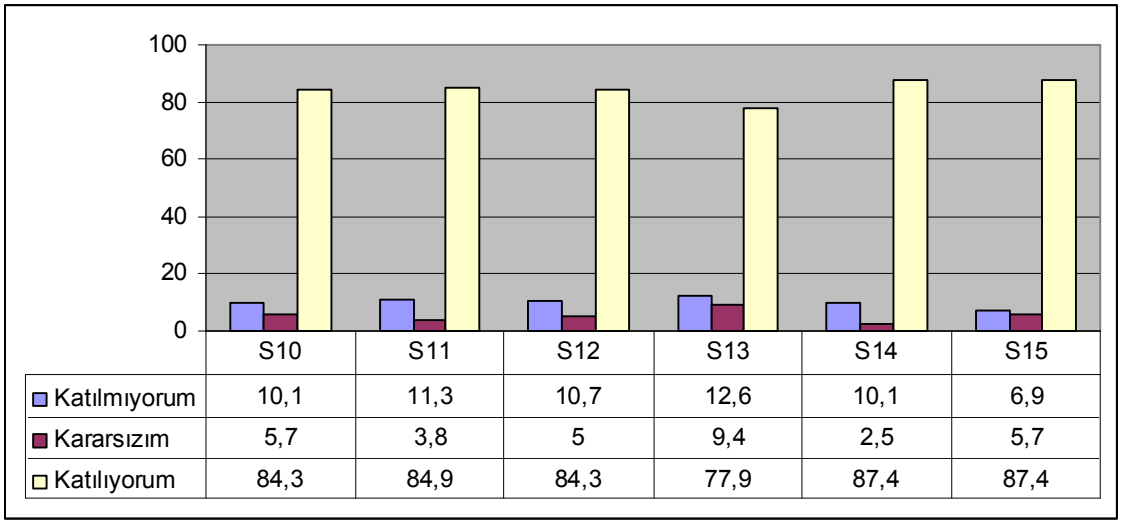
Bu sonuç YMM'lerce yapılan, şirket hesaplarının tasdik amacı dışında mükellefin muhasebe sürecinde uyguladığı politikaların tutarlılığı ile başlayan, belgelerle defterler arasındaki uyumun araştırılması ile devam eden ve daha sonra elde edilen verilerin vergi mevzuatı karşısında durumunun gözden geçirilmesi sonlanan vergi revizyonlarının vergi kaybının önlenmesi hususunda YMM ve firmaların görüş birliği içerisinde olmadıklarını göstermektedir. etkili olmadığını işaret etmektedir. Bu sonuç göre H_{026} "İşletmelerde yapılan vergi revizyonlarının vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezini red edildiğini söylemek mümkün değildir.

15.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.48 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4,42'dur. Bu sonuç mesleğe farklı şekilde giren meslek mensuplarının, söz konusu yargı hakkındaki eğilimlerinin

Kesinlikle Katılıyorum düzeyine çok yakın olduğunu göstermektedir. Diğer yandan ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İzmir YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,72 ile en yüksek iken, İstanbul YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,51 ile en düşüktür. İstanbul YMM Odasını sırasıyla Gaziantep (3,58) ve Eskişehir (3,68) YMM Odası takip etmiştir. Ankete Katılan diğer odaların söz konusu yargıyla ilgili cevaplarının ortalaması 4'ün üzerindedir. Bu durum söz konusu yargı hakkında ankete katılan tüm odalara bağlı YMM'ler arasında görüş birliğinin olmadığını ortaya koymaktadır.

15.yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, ankete katılan üç sektörde faaliyet gösteren firmaların yanıtlarının ortalaması 3,80 üzerinde olup, bu sonuç söz konusu yargı hakkında bütün sektörlerde faaliyet gösteren firmaların paralel düşündüklerini göstermektedir.

Danışmanlık fonksiyonuyla ilgili yargılara ankete katılan YMM ve firmaların genel eğilimlerini ortaya koyabilmek için Şekil-6.13 ve 6-14 sunulmuştur. Bu şekillerin oluşturulmasında Kesinlikle Katılmıyorum seçeneği ile Kısmen Katılmıyorum seçenekleri birleştirilerek, Katılmıyorum, yargısı şeklinde ele alınmıştır. Aynı şekilde Kısmen Katılıyorum seçeneği Kesinlikle Katılıyorum seçeneği ile birleştirilerek Katılıyorum seçeneği oluşturulmuştur. Kararsızım seçeneği ise aynı şekilde yer almıştır.

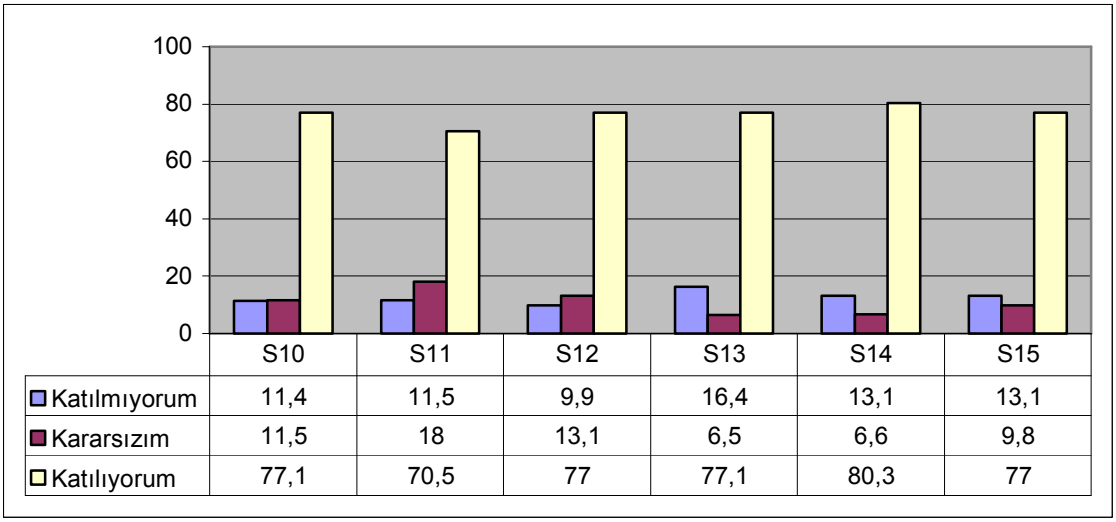


	S10	S11	S12	S13	S14	S15
Katılmıyorum	10,1	11,3	10,7	12,6	10,1	6,9
Kararsızım	5,7	3,8	5	9,4	2,5	5,7
Katılıyorum	84,3	84,9	84,3	77,9	87,4	87,4

Şekil 6.13 YMM'lerin Danışmanlık Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri

Şekil-6.13'de sunulan YMM'lerin danışmanlık fonksiyonlarıyla ilgili genel eğilimleri şu şekilde özetlenebilir.

1. Anket katılan YMM'ler (%87,4) işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi faaliyetleri ile vergi revizyonu çalışmalarının vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
2. Ankete katılan YMM'ler (%84,9), işletmelere sunulan hizmet içi eğitimlerin vergi kaybının önlenmesinde önemli bir unsur olarak görmektedirler.
3. Ankete katılan YMM'ler (%84,3), işletmelerde yapılan vergi planlamaları ile işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri ve yargı kararları konusunda işletmeleri bilgilendirme hizmetlerinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
4. Ankete katılan YMM'ler (%77,9), İşletmelerin vergi incelemesine alındığında sunacağı danışmanlık hizmetlerinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler.



	S10	S11	S12	S13	S14	S15
Katılmıyorum	11,4	11,5	9,9	16,4	13,1	13,1
Kararsızım	11,5	18	13,1	6,5	6,6	9,8
Katılıyorum	77,1	70,5	77	77,1	80,3	77

Şekil 6.14 Firmaların Danışmanlık Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri

Firmaların danışmanlık fonksiyonuyla ilgili genel eğilimlerini gösteren Şekil-6.14'de görüleceği gibi firmaların, önemli bir kısmı Katılıyorum düzeyinde cevap vermişlerdir. Firmaların danışmanlık fonksiyonuyla ilgili genel eğilimleri şu şekilde özetlenebilir.

1. Ankete katılan firmalar (%80,3), YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirmesi konusundaki danışmanlık hizmetlerini vergi kaybını önlemede etkili bulmaktadırlar.
2. Ankete katılan firmalar (%77,1), YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda bilgilendirme hizmetleri ile işletmenin vergi incelemesine alınması sırasında sunduğu danışmanlık hizmetlerinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler.
3. Ankete katılan firmalar (%77), YMM'lerin işletmelere danışmanlık hizmetleri yaptıkları vergi revizyonları ile vergi planlaması faaliyetlerini vergi kaybının önlenmesinde önemli bulmaktadır.
4. Ankete katılan firmalar (%70), YMM'lerin işletmelere sunmuş oldukları hizmet içi eğitimlerin vergi kaybının önlenmesinde önemli görmektedirler.

Sonuç olarak danışmanlık fonksiyonuna ilişkin yargılara her iki grubun vermiş oldukları cevaplardan hareketle YMM ve firmaların büyük çoğunluğu; danışmanlık fonksiyonun vergi kaybını önleme konusunda görüş birliği içerisinde olduğu söylenebilir. YMM'lerin danışmanlık fonksiyonu ile ilgili oluşturulan altı alternatif hipotezden dört tanesinin rededilmesini destekleyen bu çalışma, H_{02} "Danışmanlık Fonksiyonun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur alternatif hipotezinin desteklenmediği göstermektedir.

6.8. Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi

Uygulamanın son aşaması olan bu bölümde tasdik fonksiyonunun, vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla hazırlanan yargılara ankete katılan firma ve YMM'ler tarafından verilen cevapların katılım düzeyleri değerlendirilmiştir. YMM ve firmaların, söz konusu fonksiyonla ilgili yargılara vermiş oldukları cevaplara ait istatistiki bilgiler Tablo-6.6 sunulmuştur**.**

Tablo 6.6. Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede YMM ve Firmaların Görüşleri

YARGILAR	YMM % (n=159)							Firmalar % (n=61)						
	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort.	Std. Sap.	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ort.	Std. Sap.
YMM'lerin işletmelerde Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	4,4	2,5	0,6	23,3	69,2	4,5	0,97	6,6	3,3	6,6	21,3	62,3	4,2	1,15
YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	7,1	4,4	3,1	30,8	58,5	4,37	0,97	6,6	4,9	4,9	21,3	62,3	4,2	1,18
YMM'lerin tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,4	4,4	3,1	34,6	53,5	4,28	1,03	3,3	6,6	6,6	47,5	36	4,0	0,99

Tablo 6.6. (Devam)

YMM'lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,8	6,9	5,7	36,5	47,2	4,16	1,06	4,9	3,3	8,2	41	42,6	4,1	1,04
YMM'lerin Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.	1,9	4,4	5	23,9	64,8	4,45	0,91	1,6	6,6	9,8	37,7	44,3	4,1	0,96
Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur	75,5	5	3,8	7,5	8,2	1,68	1,31	39,4	29,5	18	11,5	1,6	2,0	1,09

Tablo 6.6'da sunulan anket kapsamındaki YMM'lerin, tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğuna ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında altı soruya vermiş oldukları yanıtların ortalamalarının 4,35'in üzerinde olduğu ve standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu gözlemlenmektedir. Standart sapmanın 1'e yakın olması cevapların, ortalamanın etrafında dağıldığını göstermektedir. Aynı şekilde ankete katılan firmaların, tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğuna ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında ise altı soruya verdikleri cevapların ortalamalarının 4,2'nin üzerinde olduğu ve standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. Bu durum ankete katılan YMM ve firmaların büyük çoğunluğunun, tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önleyici etki yaptığı görüşüne ait yargılara katıldıkları anlamına gelmektedir. Ayrıca tasdik fonksiyonu içerisinde yer alan altı yargıya YMM ve Firmalar tarafından verilen cevaplar arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiş olup, test sonuçları Tablo-6.7'de sunulmuştur.

Tablo 6.7. Tasdik Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri

YARGILAR	YMM (n=159)		Firma (n=61)		T değeri	Sonuç
	Ort.	S.Sap.	Ort.	S.Sap.		
H_{131}YMM'lerin işletmelerde Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	4,5031	0,97354	4,2951	1,15966	1,315	019>0,06
H_{132}YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,3711	0,97145	4,2787	1,18506	0,588	0,56>0,06
H_{133} YMM'lerin tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,283	1,0319	4,0656	0,9978	1,431	0,15>0,06
H_{134} YMM'lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,1635	1,0606	4,1311	1,0403	0,208	0,83>0,06
H_{135} YMM'lerin Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.	4,4528	0,91885	4,1639	0,962	1,984	0,05<0,06
H_{136} Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur	1,6792	1,31842	2,0656	1,0934	-2,110	0,03<0,06

Tablo 6.7'den görüleceği gibi, YMM'lerin tasdik fonksiyonun vergi kaybı üzerindeki nasıl bir etkiye sahip olduğuna yönelik görüş farklılıklarının olup olmadığı incelendiğinde 20 ve 15. yargılara ilişkin bağımsız örnek testi sonucunun anlamlılık düzeyi 0,06'nın altında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle bu sonuç YMM ve firmaların "*YMM'lerin tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir*" ve "*YMM'ler tasdik uygulamaları sırasında,*

işletmelerin vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur" yargılarına verdikleri yanıtlar arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

Genel olarak ifade edilen tasdik fonksiyonuna ilişkin YMM ve firmaların görüşlerine yargı düzeyinde bakıldığında şu sonuçlara ulaşılmıştır.

16. İşletmelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesi YMM'lerin tasdik fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 16. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.6'da sunulmuştur. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,50 ile kesinlikle katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların yanıtlarının ortalaması 4,30 ile kısmen katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmaların da söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile aynı eğilimde olduklarını göstermektedir. Bu görüşe paralel olarak Tablo-6.7'de sunulan t testi sonuçları, söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,180) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun önemli çoğunluğunun katıldığını beyan ettiği 16. yargıya verilen cevaplar, işletmenin faaliyetlerine ve/veya mahiyet ve tutar itibariyle işletmenin büyüklük ölçüsüne uymayan düzenlenen veya alınan belgeleri, YMM'lerce denetlenmesi ve incelenmesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç ise "H_{031} YMM'lerin sahte belge kullanımını önleyici rolünün vergi kaybını önlemede etkisi yoktur " alt alt hipotezinin red edilmesi anlamına gelmektedir.

16. yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.56 iken,

SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin ortalaması 4.48'dir. Bu ise 16. yargıyla ilgili olarak gerek maliye kökenli YMM'lerin gerekse de diğer şekilde mesleğe giren YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili olarak görüşlerinin Kesinlikle Katılıyorum düzeyinde olduklarını göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Adana YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,85 ile en yüksek iken, Eskişehir ve Gaziantep YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin ortalaması 4,25 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı hakkında ankete katılan tüm YMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının, genel eğilimlerinin olumlu olduğunu ortaya koymaktadır.

16.yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, ankete katılan üç sektöre ait firmaların yanıtlarının ortalaması 4'ün üzerindedir. Bu sonuç ankete katılan farklı sektörlerdeki firmaların söz konusu yargı hakkında görüş birliği içerisinde olduğunu göstermektedir.

17. Karşıt inceleme yapmak suretiyle işletmelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltılması "YMM'lerin tasdik fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 17. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.6'da sunulmuştur. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,37 ile Kesinlikle Katılıyorum düzeyine çok yakındır. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların yanıtlarının ortalaması 4,27 ile kısmen katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmaların da söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete YMM'ler ile paralel düşündüklerini göstermektedir. Bu görüşe uygun olarak Tablo-6.7'de sunulan t testi sonuçları, söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,554) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir kısmının katıldığını beyan ettiği 17. yargıya verilen cevaplar, firmaların mal veya hizmet aldıkları alt firmaların, vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirip getirmediklerinin YMM'lerce yapılan karşıt incelemelerle araştırılmasının vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç H_{032} "Karşıt inceleme yapılmasının vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin reddeder niteliktedir.

17.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevaplar, meslek mensuplarının Maliye Bakanlığın bünyesinden gelip gelmemelerine göre incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.42 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin ortalaması 4.30'dir. Bu sonuç gerek maliye kökenli YMM'lerin gerekse de diğer şekilde mesleğe giren YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili olarak görüşlerinin Kesinlikle Katılıyorum düzeyine yakın olduğunu göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Ankara YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,62 ile en yüksek iken, Antalya YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin yanıtlarının ortalaması 4,09 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı hakkında ankete katılan tüm YMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının, genel eğilimlerinin olumlu olduğunu ortaya koymaktadır.

17.yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, ankete katılan üç sektöre ait firmaların yanıtlarının ortalaması 4'ün üzerindedir. Bu sonuç ankete katılan farklı sektörlerdeki firmaların söz konusu yargı hakkında görüş birliği içerisinde olduğunu göstermektedir.

18. İşletmelerin, iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğini araştırması, YMM'lerin tasdik fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan 18. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.6'da sunulmuştur. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,28 ile Kısmen Katılıyorum

düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların yanıtlarının ortalaması 4,06 ile kısmen katılıyorum düzeyinde olup, bu sonuç firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile aynı görüşte olduklarını ortaya koymaktadır.

Bu görüşlere uygun olarak Tablo-6.7'de sunulan t testi sonuçları, söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,154) göstermektedir Ankete katılan her iki grubun önemli bir kısmının katıldığını beyan ettiği 18. yargıya verilen cevaplar, YMM'lerin tasdik sözleşmesi çerçevesince hizmet verdiği işletmenin, mal veya hizmet satın aldığı alt firmaların bu mal veya hizmet karşılığında tahsil ettiği KDV'yi vergi dairesine beyan etmemeleri, eksik beyan etmeleri veya ortaya çıkan KDV'leri ödeyip ödemediğini YMM'lerce araştırılmasının vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç ise H_{033} "Alt firmaların işletmeden tahsil ettiği KDV'lerin YMM'lerce araştırılmasının vergi kaybını önlemede etkisi yoktur"alt alt hipotezinin red edilmesi anlamına gelmektedir.

18.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.33 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin ortalaması 4.25'dir. Bu sonuç hem maliye kökenli YMM'lerin hem de diğer şekilde mesleğe giren YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili olarak görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduklarını göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İstanbul YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,48 ile en yüksek iken, Gaziantep YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin yanıtlarının ortalaması 4,06 ile en düşüktür. Bu sonuç söz konusu yargı hakkında ankete katılan tüm YMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının, genel eğilimlerinin olumlu olduğunu ortaya koymaktadır.

18. yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,22 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 3,92 ve 4,48'dur. Bu sonuç ticaret sektöründe faaliyet gösteren firmaların ortalaması 4'ün altında olmasına rağmen kısmen katılıyorum düzeyine yakın olduğu dikkate alınırsa, ankete katılan tüm sektörlerdeki firmaların söz konusu yargı hakkında paralel düşündüklerini göstermektedir.

19. Karşıt incelemelerle, alt firmanın vergi ile ilgili tüm ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediğinin incelenmesi YMM'lerin tasdik fonksiyonlarından birisidir. YMM'lerin bu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla hazırlanan 19. yargıya YMM'ler ile bu meslek grubundan hizmet alan firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo-6.6'da sunulmuştur. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,16 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu sonuca göre YMM'ler, söz konusu tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedirler. Aynı yargıya YMM'lerden hizmet alan firmaların yanıtlarının ortalaması 4,13 ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olup bu sonuç, firmalarında söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan YMM'ler ile paralel düşündüklerini göstermektedir. Bu görüşlere uygun olarak Tablo-6.7'de sunulan t testi sonuçları söz konusu yargıya YMM'ler ile firmalar tarafından verilen cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak bir farkın olmadığını (tsign=0,835) ortaya koymaktadır.

Ankete katılan her iki grubun önemli bir kısmının katıldığını beyan ettiği 19. yargıya verilen cevaplar, tasdik sözleşmesi yapan firmaların, iş ilişkisinde bulunduğu alt firmaların vergi ile ilgili tüm yükümlülüklerini gereği gibi yapıp, yapmadığının YMM'lerce araştırılması ve incelenmesinin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğuna işaret etmektedir. Bu sonuç ise H_{034} "Alt firmaların vergi ile ilgili tüm işlemlerin incelenmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezinin red edilmesi anlamına gelmektedir.

19.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.22 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin ortalaması 4,17'dir. Bu sonuç hem maliye kökenli YMM'lerin hem de diğer şekilde mesleğe giren YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili olarak görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduklarını göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde İstanbul YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,48 ile en yüksek iken, Gaziantep YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin yanıtlarının ortalaması 4,06 ile en düşüktür. Bu sonuç ise söz konusu yargıyla ilgili olarak ankete katılan tüm YMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarının, genel eğilimlerinin olumlu olduğunu ortaya koymaktadır.

19.yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, tüm sektörlere ait firmaların yanıtların ortalaması 3,93'ün üzerinde olup, bu sonuç gerek üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların gerekse ticaret ve hizmet sektöründeki firmaların söz konusu yargı hakkındaki görüşlerinin Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğunu göstermektedir.

20. "YMM'lerin Tam Tasdik denetimlerinin, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir" yargısı YMM'lerin tasdik fonksiyonu çerçevesinde değerlendirilen bir başka yargıdır. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,45 ile Kesinlikle Katılıyorum düzeyine çok yakın iken, firmaların aynı soruya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,16 ile Kısmen Katılıyorum düzeyindedir. Bu durum ankete katılan YMM ve firmaların içinde farklı düşünenlerin olabileceğini işaret etmektedir. Nitekim Tablo-6.6'da sunulan t testi sonuçları ankete katılan her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın (tsign=0,048) olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu farkın nedeni olarak YMM'ler, firmaların kaçakçılık suçu kapsamına giren muhasebe hileleri, ikinci defter tutma, yanıltıcı belge düzenleme ve/veya

kullanma gibi vergi kaybına neden olacak fiillerin önlenmesinde tasdik işleminin etkili olduğu ve bu nedenle tasdik işleminin zorunlu hale getirilmesini düşünürken, firmaların ise tasdik uygulamasının kendilerine ciddi bir maddi külfet getireceğini düşünerek bu yargıya kısmen katılıyorum düzeyinde cevap verdikleri gösterilebilir. Bu sonuç doğrultusunda H_{035} "Tasdik uygulamasının zorunlu hale getirilmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt alt hipotezini rededilmesi mümkün değildir.

20.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 4.37 iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin ortalaması 4,41'dir. Bu sonuç hem maliye kökenli YMM'lerin hem de diğer şekilde mesleğe giren YMM'lerin söz konusu yargıyla ilgili olarak görüşlerinin Kesinlikle Katılıyorum düzeyine çok yakın olduğunu göstermektedir. Ayrıca ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Ankara YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4,48 ile en yüksek iken, Eskişehir YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin yanıtlarının ortalaması 3,80 ile en düşüktür. Diğer YMM odalarına kayıtlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 4 ve üzerinde olup, sadece Eskişehir YMM Odasına kayıtlı YMM'ler, tasdik uygulamasının zorunlu hale getirilmesi ile ilgili yargıya ortalamanın altında yanıt vermişlerdir.

20.yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 3,96 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 3,89 ve 4,76'dır. Bu sonuç özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalar hariç diğer sektörlerdeki firmaların söz konusu yargı hakkında ciddi bir görüş ayrılığı göstermektedir.

21. "Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'lerin, işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur" ifadesi tasdik fonksiyonu çerçevesinde ele alınan son yargıdır. Bu yargıya ankete katılan YMM'lerin büyük çoğunluğu

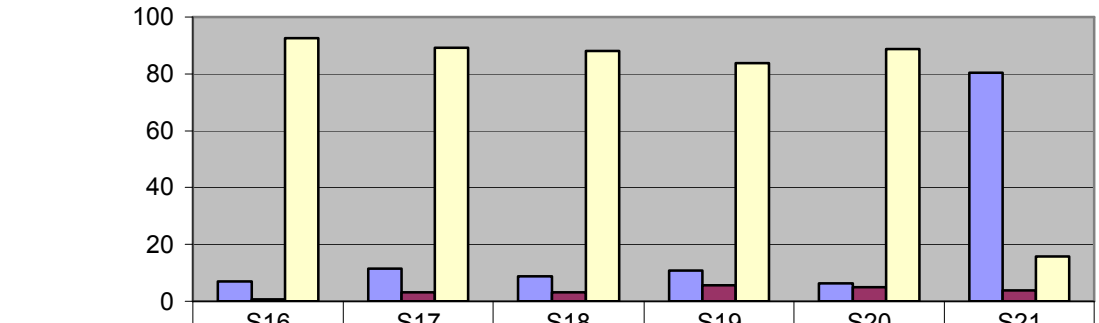
(%80,5) olumsuz yanıt vermiş olup, vermiş oldukların yanıtların ortalaması 1,67 ile kesinlikle katılmıyorum düzeyinde iken, firmaların vermiş oldukları yanıtların ortalaması ise 2,06 ile kısmen katılmıyorum düzeyinde cevap vermişlerdir. Bu sonuç ankete katılan YMM ve firmaların cevapları arasında ölçek bazında farklılığı ortaya koymaktadır. Nitekim Tablo-6.6'da sunulan t testi sonuçları ankete katılan her iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında 0,06 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir farkın (tsign=0,036) olduğunu göstermektedir.

Bu sonuç YMM'lerin, mesleki geleceğini ve sorumluluklarını göz önüne alarak tasdik sırasında işletmenin vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzluklarını kapatmaya yanaşmadıklarını göstermekte iken, firmaların bir kısmının ise, (çekimserler dahil %31,1) ankete katılan YMM'lerden farklı olarak uzun süre aynı YMM ile yapılan tasdik sözleşmelerinde, bazı durumların gizlendiği düşüncesindedirler. Bu yargıya YMM'lerin kesinlikle olumsuz, firmaların ise kısmen olumsuz görüş bildirdiği göz önüne alındığında H_{036} red edildiğini söylemek mümkün değildir.

21.yargıya YMM'ler tarafından verilen cevapların, YMM'lerin Maliye Bakanlığı bünyesinden gelip gelmemelerine göre dağılımı incelendiğinde, maliye kökenli YMM'lerin cevaplarının ortalaması 1,86 ile kısmen katılmıyorum düzeyine daha yakın iken, SMMM ve diğer kökenli YMM'lerin yanıtlarının ortalaması 1,32'dir. Bu sonuç ankete katılan YMM'ler içerisinde de söz konusu yargı hakkında görüş farklılıklarının olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan ankete katılan YMM'ler tarafından verilen cevaplar, YMM'lerin bağlı oldukları oda itibariyle incelendiğinde Eskişehir YMM Odasına bağlı YMM'lerin söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 2,83 ile en yüksek iken, Antalya YMM Odasına kayıtlı YMM'lerin yanıtlarının ortalaması 1,09 ile en düşüktür. Bu sonuç, YMM Odaları arasında, meslek mensuplarının, uzun süre müşteriyle düzenlendikleri tasdik sözleşmelerinde işletmelerde vergi kaybına neden olabilecek hata ve uygunsuzlukları kapatmada bazı durumları gizleme konusunda ciddi fikir ayrılıklarının olduğunun göstergesidir.

21.yargıya firmalar tarafından verilen cevapların dağılımı sektör itibariyle incelendiğinde, üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargıya vermiş oldukları yanıtların ortalaması 2,04 iken, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmaların sırası ile 2,15 ve 1,6'dır. Bu sonuç ticaret ve üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların söz konusu yargı hakkında paralel düşündüklerini ortaya koymaktadır.

Tasdik fonksiyonuyla ilgili yargılara ankete katılan YMM ve firmaların genel eğilimlerini ortaya koyabilmek için Şekil-6.15 ve 6-16 sunulmuştur.



	S16	S17	S18	S19	S20	S21
Katılmıyorum	6,9	11,5	8,8	10,7	6,3	80,5
Kararsızım	0,6	3,1	3,1	5,7	5	3,8
Katılıyorum	92,5	89,3	88,1	83,7	88,7	15,7

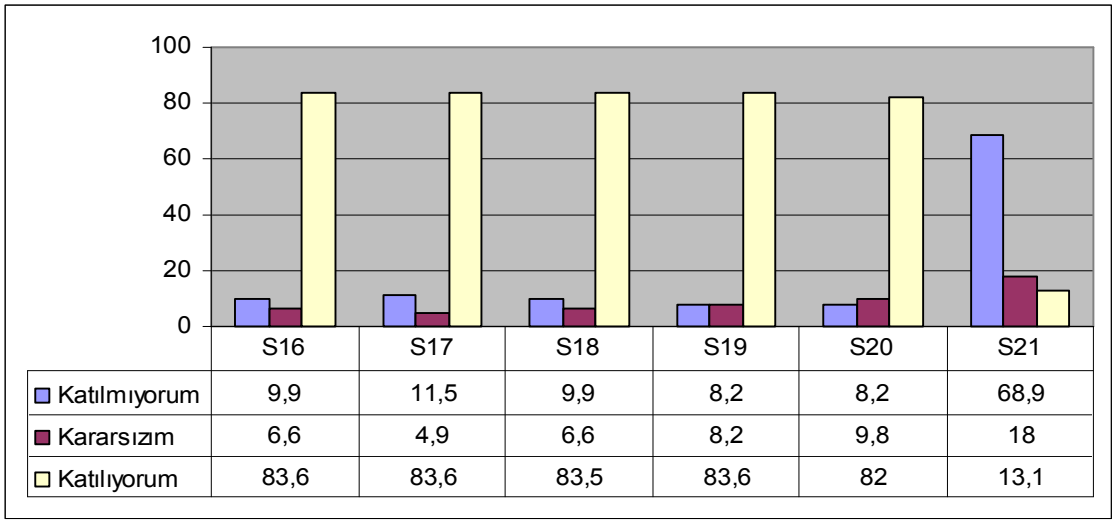
Şekil 6.15. YMM'lerin Tasdik Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri

Şekil-6.15'de sunulan YMM'lerin tasdik fonksiyonuyla ilgili genel eğilimleri şu şekilde özetlenebilir.

1. Ankete katılan YMM'ler (%92,5), işletmelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici rolü olduklarını düşünmektedirler.
2. Ankete katılan YMM'ler (%89,3), yapılan karşıt incelemelerin vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
3. Ankete katılan YMM'ler (%88,7), vergi kaybının önlenmesinde tasdik uygulamasının zorunlu hale getirilmesini düşünmektedirler.
4. Ankete katılan YMM'ler (%88,1), tasdik sözleşmesi yapılan firmaların mal aldığı alt firmaların işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan

edip, etmediğinin araştırılmasını, vergi kaybının önlenmesinde önemli bulmaktadır.

5. Ankete Katılan YMM'ler (%83,7), alt firmaların vergi ile ilgili tüm ödevleri gereği gibi yerine getirip getirmediği karşıt incelemelerle araştırılmasını, vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.
6. Ankete katılan YMM'ler,(%80,5), YMM'lerin işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmada yardımcı olmayacaklarını düşünmektedirler.



	S16	S17	S18	S19	S20	S21
Katılmıyorum	9,9	11,5	9,9	8,2	8,2	68,9
Kararsızım	6,6	4,9	6,6	8,2	9,8	18
Katılıyorum	83,6	83,6	83,5	83,6	82	13,1

Şekil 6.16 Firmaların Tasdik Fonksiyonuyla İlgili Yargılara Ait Görüşleri

Şekil-6.16'da sunulan firmaların tasdik fonksiyonuyla ilgili genel eğilimleri ise şu şekilde özetlenebilir.

1. Ankete Katılan firmalar (%83,6), YMM'lerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin engelleyici rolünün olduğunu düşünmektedirler.
2. Anket katılan firmalar (%83,6), YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt inceleme yapması ile alt firmaların vergi ile ilgili tüm ödevlerinin yerine getirip getirmediğinin araştırmasını vergi kaybını önlemede etkili olduğunu düşünmektedirler.
3. Ankete katılan firmalar (%83,5) YMM'lerin alt firmaların işletmeden tahsil etmiş olduğu KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğini araştırmasının vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğunu düşünmektedirler.

4. Ankete katılan firmalar (%82) YMM'lerin yapmış oldukları tasdik işleminin zorunlu olmasını düşünmektedirler.
5. Ankete katılan firmalar (%13,1) YMM'lerin tasdik uygulaması sırasında vergi kaybına neden olacak işlemleri gizlemede yardımcı olduğunu düşünmektedirler.

Sonuç olarak gerek YMM'ler, gerekse firmaların büyük çoğunluğu, YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisinin olduğunu düşünmektedir. YMM'lerin tasdik fonksiyonu ile ilgili oluşturulan altı alternatif hipotezden dört tanesinin rededilmesini destekleyen bu çalışma, H_{01} "Tasdik Fonksiyonun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur alternatif hipotezinin desteklenmediğini göstermektedir.

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

Bu çalışmada vergi kaybının önlenmesinde denetimin önemi göz önünde bulundurularak YMM'lerin etkisi değerlendirilmiştir. Detayı altıncı bölümde sunulduğu üzere YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik olmak üzere üç temel fonksiyonunun vergi kaybını önlemedeki beklentiler ile araştırma bulguları paralellik göstermektedir. Bu bölümde çalışmanın ana amacını gerçekleştirmek üzere yapılan anket çalışmasının sonuçları ve konuyla ilgili yapılan genel öneriler ortaya koyulmuştur. Bölümde öncelikle çalışma özetlenmiş, daha sonra araştırma bulguları değerlendirlerek bu bulgular çerçevesinde öneriler sunulmuştur. Ayrıca bu bölümde çalışmanın sınırları ortaya konularak sonraki çalışmalar için öneriler geliştirilmiştir.

7.1.Araştırmanın Özeti

Devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinin finansmanının temelini şüphesiz vergiler oluşturmaktadır. Detayı üçüncü bölümde verildiği üzere, vergilerin mali amacının yanında, sosyal ve ekonomik amaçları da vardır. Bu amaçlarının gerçekleştirilmesinin temeli olan vergi politikaları ise, o ülkenin vergi uygulamalarını oluşturmaktadır. Vergi politikaları ülkedeki ekonomik, sosyal ve siyasi yapıya göre şekillenen bir politika olması nedeniyle, bu politikaların başarısı vergi uygulamalarının etkinlikle gerçekleşmesine bağlıdır. Türkiye'de uygulanan vergi politikalarının dönemler itibariyle farklılık gösterdiği ve her dönemde farklı vergi tedbirleri uygulamaya konulduğu göze çarpmaktadır. Bununla birlikte uygulanan tedbir ve kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla yapılan düzenlemelere rağmen, yıllar itibariyle vergi kaybının azalmadığı, aksine artış eğiliminde olduğu görülmektedir (Demircan, 2004:568).

Türkiye'de vergi kaybının nedenleri arasında vergi yükünün ağırlığı, vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmemesi, vergilendirmede etkinliğin ve belge düzeninin sağlanamaması ve etkin bir denetim mekanizmasının olmaması sayılabilir. Özellikle denetim yetersizliği, detayı ikinci bölümde verildiği üzere, literatürde vergi kaybını yaratan en önemli etkenlerden biri olarak gösterilmektedir. Vergi kaybına neden olan ve

dolayısıyla kayıtdışı kalan bir ekonomik faaliyetin vergi idaresi tarafından izlendiğine ve denetimine tabi tutulacağına inanmayan bir mükellef, ekonomik faaliyetlerinin birçoğunu kolaylıkla kayıtdışına çıkarabilir. Bu nedenle vergi idaresinin mükellefleri olması gereken nitelik ve etkinlikte denetleyebilmesi, mükelleflerin vergiye uyumunu artırması bakımından önemlilik arz eder (Kalmış ve Yılmaz, 2004:824).

Türkiye'de yapılan vergi denetiminin oransal ve sayısal olarak yetersiz kalması ve/veya gereken nitelik ve etkinlikte uygulanamaması, literatürde yaygın olarak ileri sürülen bir görüştür (Bkz.Kızılot ve Çomaklı, 2004:149 ; Acar ve Merter, 2003:22). Nitekim 2008 yılında toplam 2.357.321 gelir ve kurumlar vergisi mükellefinin sadece % 4'ü incelemeye alınmıştır. Aynı şekilde 2008 yılında toplam KDV mükelleflerinin sadece % 5'i denetlenebilmiştir. Birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin bu vergiden dolayı verdikleri beyannamelerin de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dahil edildiği düşünülürse, vergi inceleme oranının %2'nin altında kaldığı söylenebilir. Ayrıca herhangi bir mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ile hiçbir beyanname vermeyen mükellefler de dikkate alındığında, asıl vergi inceleme oranı %2'nin çok daha altındadır (Sarılı, 2003:121).

Bu durumun temel nedenleri arasında, vergi incelemesine katılan denetim elemanları sayısının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında daha birçok görevinin olması nedeniyle vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamaları gösterilebilir. Özellikle son yıllarda mükellef sayıları hızla artarken denetim elemanlarının sayıları artmadığı gibi meslekten ayrılmalar nedeniyle daha da azalmıştır (Sarılı, 2003:123). Bu durum inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısının artmasına neden olmuş ve 2007 yılı itibariyle bir denetim elemanına isabet eden toplam gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı 646 kişi, KDV mükellef sayısı 618 kişi olmuştur. Bu durum yapılan incelemelerin, mükellefler arasında adaleti sağlayıcı, etkin ve sağlıklı bir şekilde sonuçlanmasının neredeyse imkansızlığını ortaya koymaktadır.

Gerek inceleme oranının düşüklüğü gerekse inceleme elamanlarının iş yükü ve kadro sayısının yetersizliği, Türkiye'de yapılan vergi denetimlerinin etkinliğine ve verimliliğine olumsuz yönde tesir etmektedir. Bu durumun doğal sonucu ise mükelleflerin vergi ödeme konusundaki tutum ve davranışlarını değiştirmesine yol

açmasıdır. Çünkü incelenmeyeceğini, en azından 5 yıllık zamanaşımı süresinde en fazla 1 döneminin incelenebileceğini bilen mükelleflerin uyum konusunda gerekli ve yeterli hassasiyeti göstermeyeceği, bu nedenle mükelleflerin, gerek kayıt dışında kalma gerekse de kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençlerinin zamanla artığı görülmektedir.

Vergi gelirlerinin istenen seviyelerde olmaması ve kayıt dışı işlemlere bağlı olarak gelişen vergi kaybının artmasının bu konularda yürütülen denetimlerin yetersiz olmasının önemli etkisi olduğu gören kanun koyucu, bu yöndeki eksikliğini gidermek amacıyla 3568 sayılı Kanunu ile YMM'lik mesleğini ihdas ederek yasal statüye kavuşturmuştur. Mükelleflerin incelenmesi amacıyla, vergi inceleme çalışmasını belirli sınırlamalar dahilinde YMM'lere devreden kanun koyucunun, YMM'lik kurumundan en önemli beklentisi, kayıt dışı işlemleri azaltarak vergi kaybını en aza indirmesi ve etkin vergi toplama ve mali işlemler ile ilgili bilgi akışının hızlı ve güvenilir olması konularında vergi denetimine yardımcı olmasıdır (Taştan, 2006:206).

Bu amaç çerçevesinde hayata geçirilen YMM'lik mesleğine 3568 Sayılı Kanun ile denetim, danışmanlık ve tasdik görevleri yüklenilmiştir. Bu çalışmada YMM'lerin söz konusu fonksiyonlarının vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğu, YMM ve YMM'lerden hizmet alan firmalara uygulanan anket çalışması ile değerlendirilmiştir.

7.2.Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi ve Sonuç

Çalışmada YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi, temel üç fonksiyon (denetim, danışmanlık ve tasdik) çerçevesinde ayrı ayrı incelenmiştir. YMM'lerin denetim fonksiyonuyla ilgili olarak araştırma bulguları Tablo-7.1'de özetlenmiştir.

Tablo 7.1 Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H_{01})

YMM'lerin Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybına Etkisi	**YMM Görüşü**	**FİRMA Görüşü**	**SONUÇ**
Muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
Muhasebe ilkeleri çerçevesinde denetim yapması	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin mali tablolarını denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin iç kontrol sürecini denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerde vergi mevzuatı çerçevesinde denetim yapması,	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin dönem sonu işlemlerini denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
Yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri denetlemesi	Kararsız	Kararsız	Etkisi Belirlenemedi

Tablo-7.1'de özetlenen ve YMM'lerin denetim fonksiyonunu temsil eden dokuz alt alt hipotezlerle ilgili araştırma bulgularından şu sonuçlara ulaşılmıştır.

YMM'lerin *muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetlemesiyle* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum beyan esasına dayalı vergilemenin temelini oluşturan *muhasebe kayıtlarının doğruluğunun YMM'lerce denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğuna ilişkin önemli gösterge sunmaktadır.* Bu sonuç doğrultusunda muhasebe kayıtlarının mevzuatta öngörülen şekilde tutulmasında ve buna bağlı olarak vergi matrahının doğru belirlenmesinde YMM'lerin denetim fonksiyonu önemli rol oynadığı söylenebilir.

YMM'lerin *muhasebe ilkeleri çerçevesinde yaptıkları denetimlerle* ilgili olarak araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu işaret

etmektedir. Bu araştırma bulgusu *YMM'lerin, işletmelerin uygulamış oldukları muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yılar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeninin araştırması, bilanço sonrası meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların incelenmesi, envanter listelerinin ve yılsonu ayarlayıcı kayıtlar ile kapanış kayıtlarının kontrolü gibi muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin, vergi kaybını önlemede etkili olduğuna dair önemli bir gösterge sunmaktadır.*

YMM'lerin, *işletmelerin mali tablolarını denetlemesiyle* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu desteklemektedir. Bu durum mali tabloların işletme içi ve işletme dışı farklı gruplar ve farklı amaçlar için kullanılacağı hususu göz önüne alındığında, YMM'lerin söz konusu tabloları denetlemesinin, *işletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırabilir mali tabloların hazırlamasına katkıda bulunarak, vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir*.

YMM'lerin *iç kontrol sürecini değerlendirme faaliyetiyle* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç *işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini artırmak amacıyla YMM'lerin iç kontrol sürecini denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.* Bir başka ifadeyle araştırma bulguları, iç kontrol sisteminin YMM'lerce değerlendirme faaliyetinin muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak muhasebe sistemi tarafından tutulan hesaplarda hata ve yanlışlıkları azalttığını ortaya koymaktadır.

YMM'lerin *vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetimlerle* ilgili olarak araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç ise *YMM'lerin, vergi matrahının doğru hesaplanması, beyannamenin zamanında verilmesi ve ödemenin zamanında yapılması gibi vergilendirme sürecinin her aşamasında yaptığı denetimlerin, vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.* Dolayısıyla YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde yaptıkları denetimlerin, işletmelerin vergilendirme sürecine uyumunu artırdığı görülmektedir.

Araştırma bulguları, *işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelere intikal eden bilgilerin doğruluğunun YMM'lerce denetlenmesinin*, vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum ödenmesi gereken verginin doğru hesaplanmasında *YMM'lerin, işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerde yer alan bilgileri denetlemesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.*

YMM'lerin, *işletmelerin dönem sonu işlemlerini denetlemesiyle ilgili* araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede eltili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum *işletmelerin vergi uygulamaları açısından üzerinde en dikkat ettiği konulardan birisi olan dönem sonu işlemlerinin YMM'lerce denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.* Özellikle envanter ve değerleme yapılmasının vergi mevzuatı açısından zorunluluğu, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve genişliği düşünüldüğünde, YMM'ler söz konusu işlemlerin doğru neticelenmesinde önemli rol oynamaktadır.

Araştırma bulguları, *işletmelerin yıllık vergi beyannamelerini YMM'lerce denetlenmesinin,* işletmelerde vergi kaybına neden olacak hataların önlediğini destekler niteliktedir. Bu durum işletmelerin *hesap dönemine ilişkin bütün sonuçlarını aktardığı yıllık vergi beyanname ve bildirgelerin YMM'lerce denetlenmesinin,* beyannameler içerisinde vergi kaybına neden olabilecek hataları önlediğini ortaya koymaktadır.

İşletmelerin *iş ilişkisinde olduğu firmalarla düzenleyeceği sözleşmelerin* YMM'lerce denetlenmesi vergi dışına çıkabilecek işlemlerin tespiti açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Ancak araştırma bulguları, YMM'lerin, işletmelerin üçüncü kişilerle yapacağı sözleşmeye dayalı işlemlerin denetleme faaliyeti konusunda ankete katılan YMM ve firmaların kararsız kaldıklarını ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle *araştırma bulguları kiralama, satın alma gibi sözleşmeye dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve mali mevzuata uygunluğunun denetlenmesi gibi faaliyetlerin, vergi kaybını önlemede etkili oduğuna dair güçlü bir veri sunmamaktadır.*

Ankete katılan YMM ve firmalar, " H_{01}:YMM'lerin Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını önlemede etkisi yoktur" alt hipotezini temsil eden *dokuz yargıdan sadece birinde çekimser kalmışlardır. Bu sonuç YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi*

kaybını önlemede etkisi yoktur alt birinci alt hipotezinin (H_{01}*) ret edilmesi yönünde önemli bir done olup,* YMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunun bir göstergesidir.

YMM'lerin danışmanlık fonksiyonuyla ilgili olarak ulaşılan araştırma bulguları Tablo-7.2'de özetlenmiştir

Tablo 7.2. Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H_{02})

YMM'lerin Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybına Etkisi	**YMM Görüşü**	**FİRMA Görüşü**	**SONUÇ**
İşletmelerin muhasebe departmanlarını sürekli bilgilendirme faaliyetleri	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelere verilen hizmet içi eğitimler	Olumlu	Kararsız	Etkisi Belirlenemedi
Vergi planlamaları ile firmanın mevzuat dışı yollarla ödeyeceği vergi miktarını azaltma eylemlerini azaltır.	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmenin vergi incelemesi sırasında verilen danışmanlık hizmetleri,	Olumlu	Olumlu	Etkili
Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerde yaptıkları vergi revizyonları	Olumlu	Kararsız	Etkisi Belirlenemedi

Tablo-7.2'de özetlenen ve YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunu temsil eden altı alt alt hipotezlerle ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır.

YMM'lerin *işletmeleri sürekli bilgilendirme faaliyetiyle* ilgili araştırma bulgusu söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç *YMM'lerin, yapısı itibariyle karışık mali mevzuat ve yargı kararları hakkında işletmeleri sürekli bilgilendirme faaliyetlerinin*, işletmeleri yasaları doğru uygulama

konusunda yönlendirdiğini göstermektedir. Bu nedenle YMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Hizmet içi eğitimlerle, işletmelerde muhasebe departmanlarında çalışanların muhasebe ve mali mevzuat konusunda bilgi ve tecrübesini artırarak, söz konusu çalışanların yapabileceği hataların azaltılması vergi kaybının önlenmesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Ancak *araştırma bulguları hizmet içi eğitimlerle ilgili olarak ankete katılan YMM ile firmaların farklı düşündüğünü ortaya koymaktadır.* YMM'ler, hizmet içi eğitimler neticesinde muhasebe departmanlarında çalışanların muhasebe ve mali mevzuat konusunda bilgi ve tecrübesinin arttığını düşünürken, firmalar bu konuda kararsız kalmışlardır. Bu sonuca göre H_{022} "İşletmelere verilen hizmet içi eğitimlerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" red edildiğini söylemek mümkün değildir.

YMM'lerin işletmelerde yapmış oldukları *vergi planlamalarıyla ilgili araştırma bulguları* söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum *YMM'lerin vergi planlamaları ile sağlamış olduğu vergi avantajlarını işletmelere etkin şekilde kullandırarak, işletmelerin vergi kaçırmaya yönelik davranışlarını azalttığını göstermektedir.* Dolayısıyla YMM'lerin, firmalar için önemli bir maliyet unsuru olan vergi yükünü, mali mevzuat çerçevesinde indirmesi, firmaların vergi kaçırmaya yönelik davranışlarını engellemesi açısından önemlidir.

YMM'lerin, *işletmelerin vergi incelemesi sırasında, inceleme elemanlarına gerekli desteğin sağlanmasıyla* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğu ortaya koymaktadır. Bu durum *YMM'lerin, işletmelerin vergi incelemesi alınması sırasında vereceği danışmanlık hizmetinin, gerek mükellefler tarafından verilecek yanlış ve hatalı bilgileri gerekse de inceleme elemanları tarafından yapılacak hataları asgariye indirmek suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybını önlediğini göstermektedir.*

YMM'lerin işletmelerde *belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesiyle* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. *Herhangi bir vergi kanunun uygulamada başarıya ulaşabilmesinde, o vergiyi doğuran olaya ait kayıt ve belgelerin aksatılmadan ve düzenli olarak işletmede*

tutulması gerekir. Bu nedenle işletme içerisindeki belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesi, YMM'lerin yapacakları danışmanlık hizmetleri açısından önemli olacaktır. Nitekim *YMM'lerin belge düzeni kurulması ve geliştirilmesi faaliyetlerinin vergi kaybını önlemede önemli bir role sahip olduğu yönünde bulgular elde edilmiştir.*

YMM'lerce yapılan *vergi revizyonlarının*, işletmelerde vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi artırarak, vergi ödeme bilincini yaygınlaştırdığı düşünülmektedir. *Ancak araştırma bulguları vergi revizyonlarıyla ilgili olarak ankete katılan YMM ile firmaların farklı düşündüğünü ortaya koymaktadır.* YMM'ler, vergi revizyonları ile mükelleflerin vergisel işlemleri ve bu işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde hata ve hilelerin önleneceğini düşünürken, firmaların ise bu konuda kararsız kalmışlardır. Bu sonuca göre H_{026} "İşletmelerde yapılan vergi revizyonlarının vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" red edildiğini söylemek mümkün değildir.

Ankete katılan YMM ve firmalar, "H_{02}: YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt hipotezini temsil eden *altı yargıdan sadece ikisinde çekimser kalmışlardır. Bu sonuç YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur şeklinde formüle edilen ikinci alt hipotezinin* (H_{02}) *ret edilmesi yönünde güçlü bir veri sunmakta olup,* YMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunun bir göstergesidir.

Çalışmada YMM'lerin tasdik fonksiyonuyla ilgili olarak ulaşılan bulgular Tablo-7.3'de özetlenmiştir.

Tablo 7.3. Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H_{03})

YMM'lerin Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi	**YMM Görüşü**	**FİRMA Görüşü**	**SONUÇ**
Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını önleyici rolü vardır.	Olumlu	Olumlu	Etkili
Karşıt incelemelerin yapılması, sahte belge kullanımını engeller.	Olumlu	Olumlu	Etkili
Alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırılması	Olumlu	Olumlu	Etkili
Alt firmaların vergi ile ilgili tüm işlemlerinin incelenmesi	Olumlu	Olumlu	Etkili

Tablo 7.3. (Devam)

Tasdik uygulaması zorunlu hale getirilmelidir.	Olumlu	Kısmen Olumlu	Etkisi Belirlenemedi
İşletmelerdeki bazı hata ve uygunsuzlukları kapatırlar.	Olumsuz	Kısmen Olumsuz	Etkisi Belirlenemedi

Tablo-7.3'de özetlenen ve YMM'lerin tasdik fonksiyonunu temsil eden altı alt alt hipotezlerle ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır.

YMM'lerin, *işletmelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması* fiillerini önleyici rolüyle ilgili araştırma bulgusu, YMM'lerin söz konusu rolünün vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum *YMM'lerin firmalarda yaptıkları denetim ve incelemelerin, işletmenin faaliyetlerine ve/veya mahiyet ve tutar itibariyle işletmenin büyüklük ölçüsüne uymayan düzenlenen veya alınan belgeleri, mevcut belgelerden ayırt ederek* söz konusu belgelerin firmalarda kullanımını engellediği ve dolayısıyla *vergi kaybını önlediğini göstermektedir.*

YMM'lerin *karşıt inceleme yapmak suretiyle* işletmelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltmasıyla ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum YMM'lerin işletmeler nezdinde karşıt inceleme yapmasının, *tasdik sözleşmesi kapsamında hizmet verdiği firmanın sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasını engellediğini* ve böylelikle vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.

YMM'lerin tasdik hizmeti sunduğu *işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğini incelemesiyle* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir. Bu sonuç *YMM'lerin tam tasdik sözleşmesi çerçevesince hizmet verdiği işletmenin, mal veya hizmet satın aldığı alt firmaların bu mal veya hizmet karşılığında tahsil ettiği KDV'yi vergi dairesine beyan etmemeleri, eksik beyan etmeleri veya ortaya çıkan KDV'leri ödeyip ödemediğini araştırmasının* vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır.

YMM'lerin *alt firmaların vergi ile ilgili tüm işlemlerini incelemesiyle* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğuna işaret etmektedir. Bu durum *alt firmaların vergi ile ilgili tüm yükümlülüklerini gereği gibi yapıp yapmadığının YMM'lerce araştırılmasının, alt firmalardan işletmeye gelebilecek olası vergi ile ilgili riskleri önleyeceğini ortaya koymaktadır.* Çünkü mal veya hizmet alınan son firma, altta paravan, sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen firmalar kurdurmak suretiyle durumunu gizleyebilirler. Bu nedenle, YMM'lerin tasdik sözleşmesi imzaladığı işletmenin mal veya hizmet satın aldığı alt firmaları derinlemesine incelemesi, vergi kaybının önlenmesini sağlayacaktır.

Tasdik denetiminin *gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması* bakımından zorunlu hale getirilmesi düşünülmektedir. *Ancak tasdik işleminin zorunlu hale getirilmesiyle ilgili olarak araştırma bulguları YMM ve firmaların farklı düşündüğünü ortaya koymaktadır*. Araştırma bulguları YMM'lerin tam tasdik işlemin zorunlu hale getirilmesini savunduğunu ortaya koyarken, firmaların ise bu görüşe YMM'ler kadar katılmadıklarını göstermektedir. Bu farklığın nedenleri arasında firmaların tasdik uygulamasının kendilerine ciddi bir maddi külfet getireceği gösterilebilir. Bu sonuç doğrultusunda "H_{035} Tasdik uygulamasının zorunlu hale getirilmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" hipotezinin ret edildiğini söylemek mümkün değildir.

Araştırma bulguları, *YMM'lerin işletmelerde vergi kaybına neden olabilecek hataları kapatma konusunda ankete katılan YMM ve firmaların farklı düşündüklerini ortaya koymaktadır.* Bu farklılığın nedeni olarak YMM'lerin müşteri kaybetme korkusu, haksız rekabet veya daha fazla gelir elde etme isteği gösterilebilir. Bu yargıya YMM'lerin olumsuz, firmaların ise kısmen olumsuz görüş bildirdiği göz önünde bulundurulduğunda hipotezinin ret edildiğini söylemek mümkün değildir.

Tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi ile ilgili sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, YMM ve firmalar, H_{03}: "YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt hipotezini temsil eden *altı yargıdan sadece ikisinde olumsuz ve kısmen olumlu fakat birbirinden farklı görüş beyan etmişlerdir. Bu sonuç YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur şeklinde formüle edilen üçüncü alt hipotezinin* (H_{03}) *ret edilmesi yönünde güçlü bir veri*

sunmakta olup, YMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunun bir göstergesidir

Bu çalışmada elde edilen araştırma bulguları, literatürdeki mevcut çalışma sonuçlarıyla karşılaştırmalı olarak Tablo-7.4'de sunulmuştur.

7.4. Konuyla İlgili Çalışmalar

İlgili Çalışma	Sonuç	Araştırma Bulguları
Köker (2009)	Tasdik hizmeti ile işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı azalmıştır.	Benzer sonuca ulaşılmıştır.
Ertürk (2007)	YMM'lerin tasdik uygulaması vergi kaybını önlemede etkilidir.	Benzer sonuca ulaşılmıştır
Yılmaz (2007)	Muhasebe kayıt ve belgelerin incelenmesi ve karşıt inceleme vergi suçlarını önlemede etkilidir tasdik uygulaması zorunlu hale gelmelidir.	Muhasebe kayıtlarının denetlenmesi vergi kaybını önlemede etkili iken, firmaların bir kısmı tasdik uygulamasının zorunlu olmasına karşı çıkmaktadır.
Taştan 2006	Kayıtdışılığa bağlı olarak oluşan vergi kayıplarıyla mücadelede YMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin kapsamı genişletilmelidir.	Benzer sonuca ulaşılmıştır.
Kenarda 2005	YMM'ler işletmelerde vergi kaybı yaratacak etik olmayan davranışlarda bulunmaz.	Benzer sonuca ulaşılmıştır.
Apak 2004	Tasdik hizmeti vergi kaybını önlemede etkili olmakla birlikte, YMM'lik mesleği esas itibariyle danışma ve denetim mesleğidir.	Benzer sonuca ulaşılmıştır.
Kırbaş (1995)	Maliye Bakanlığının YMM'lerden beklenen yararın sağlayabilmesi için yetkilerinin artırılması gerekir.	Benzer sonuca ulaşılmıştır.

Genel olarak daha önceki çalışma sonucu ortaya çıkan teorik bilgiler ile anket çalışması sonucunda elde edilen bulguların birbiriyle örtüştüğü görülmektedir. Daha önceki çalışmalar sonucu ortaya çıkan teorik bilgilerle, anket bulguları iki noktada

farklılaşmaktadır. İlk farklılık tasdik uygulamasının zorunlu olması ile ilgilidir. Anket bulguları, daha önceki çalışmalarda öne sürülen tasdik işleminin zorunlu olması görüşünü desteklememektedir. Bu durumun nedenleri arasında firmaların söz konusu işlemin kendileri için ciddi bir maliyet olarak görmeleri sayılabilir. İkinci farklılık ise YMM'lerin vergi kaybına neden olacak etik olmayan davranışlarda bulunmayacağı ile ilgilidir. Araştırma bulguları, firmaların bir kısmının, YMM'lerin vergi kaybına neden olabilecek uygunsuzlukları kapatmada yardımcı olabileceğini düşündüklerini ortaya koymaktadır. Firmaların bir kısmının bu şekilde düşünmelerinin nedenleri arasında, YMM'lerin müşteri kaybetme korkusu veya daha fazla gelir elde etme arzusu gösterilebilir.

Sonuç olarak YMM' mesleğinin ihdas edilmesinde ortaya konulan amaç ve yasal düzenlemelerin içeriği ve YMM'lerin temel fonksiyonlarının vergi kaybını önleme konusunda teorik olarak verilen bilgiler ile anket çalışması sonucunda elde edilen bulgular paralellik göstermekte olup, bu çalışmada elde edilen bulgular *çalışmanın ana amacı çerçevesinde oluşturulan "YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" ana hipotezinin (H_o) ret edilmesi yönünde güçlü veriler sunmaktadır. Bu sonuç doğrultusunda YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olduğu söylenebilir.*

7.3. Öneriler

1950 yılından itibaren Türk Vergi Sisteminde batı ülkelerindekine benzer çağdaş vergileme sisteminin yürürlüğe girmesiyle birlikte, müşavirlik hizmeti ihtiyacı bu gelişmelere paralel olarak daha da artmıştır. Özel kesimin Türkiye ekonomisi içindeki nispi önem ve ağırlığının artışı, müşavire duyulan ihtiyacın yanı sıra fiili çalışma alanlarını da genişletmiştir (Erkan, 2004:145).

Başta özel kesime sunulan müşavirlik hizmetlerinin yanı sıra muhasebe kayıt ve belgelerin incelenmesi, karşıt inceleme ve diğer denetim tekniklerini kullanarak, firmalarda muhasebe hata ve hileleri ve sahte belge kullanılmasının önlenmesi gibi konularda vergi denetimine önemli katkı sağlayan YMM'lerin, vergi denetimi içerisinde daha etkili ve verimli olabilmeleri için çalışma kapsamında geliştirilebilecek öneriler şu şekilde özetlenebilir.

- Araştırma bulguları YMM'lerin denetim ve danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ancak firmaların daha çok YMM'lerden tasdik ve KDV iadesi işlemi talep ettiğini ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle, firmalar YMM'lerin diğer fonksiyonları olan denetim ve danışmanlık fonksiyonlarından daha az yararlanmaktadır. Bu durum firmaların YMM'leri daha çok vergi konusunda güvenlik müessesesi olarak algılamasının bir göstergesidir. Mesleğin danışmanlık ve denetim fonksiyonlarını ön plana çıkartmak ve vergi kaybını önleyici rolünden daha fazla yararlanmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yeni düzenlemeler getirilmelidir. *Örneğin belli bir büyüklüğe sahip veya iş hacmi belli tutarın üzerindeki kurumlar vergisi mükelleflerinin, temel mali tablolarını ve/veya ticari kardan mali kara geçiş ile ilgili işlemlerini YMM'lerin denetim ve danışmanlığı altında yapılmasının teşvik edilmesi* söz konusu fonksiyonlardan daha fazla yararlanma imkanı sağlayabilir. Bu şekildeki bir uygulama YMM'lerin söz konusu fonksiyonlarının daha fazla tabana yayılmasını sağlayacaktır.
- Araştırma bulguları YMM'lerin hem üretim, hem de sanayi ve ticaret sektörlerinde faaliyet gösterdiğini ortaya koymaktadır. Uzmanlaşma ve iş bölümünün çok önemli olduğu denetim faaliyetlerinde, YMM'lerin bir dönem üretim sektöründeki firmayı, diğer dönem ticaret veya hizmet sektöründeki firmaları incelemesi YMM'lerden beklenen verimi olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle *Maliye Bakanlığı, vergi kayıp ve kaçağının yoğun olduğu sektörlerde faaliyet gösteren firmaların YMM'lerle çalışmasını teşvik edecek ve/veya zorlayacak yasal düzenlemeler yapmalıdır.* Vergi kaybının yoğun yaşandığı sektörlere ağırlık verilmesi, YMM'lerin o sektördeki ticari faaliyetleri daha iyi kavramalarına ve yapacakları denetim faaliyetlerinin süresinin azalmasına neden olacaktır. *Bu durum YMM'lerin sektör itibariyle uzmanlaşmasını sağlayarak vergi kaybını önlemede daha başarılı olmasını sağlayabilir.*
- Araştırma bulguları, YMM'lerin alt firmaların hem KDV hem de vergisel tüm ödevlerinin yerine getirip getirmediğinin araştırmasının vergi kaybını önlemede etkili olduğuna işaret etmektedir. Anket bulgularından hareketle *gerek sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan firmaların tespitinde gerekse de alt firmaların vergisel ödevlerini*

yerine getirip getirmediğinin belirlenmesinde YMM'lerin daha etkin ve verimli olabilmeleri için, belirli sınır ve kısıtlamalar dahilinde, YMM'lere Maliye Bakanlığı'nın vergi otomasyon sistemine (VEDOP) girme yetkisi verilmelidir. Bu şekildeki bir yetki YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki etkisini artırabilir.

- Ankete katılan firmaların büyük çoğunluğu, (%82) YMM'lerden 6 ile 10 yıl aralığında hizmet almaktadır. Aynı şekilde firmaların bir kısmı (kararsız ve katılıyorum dahil %31,1) işletmelerde vergi kaybına neden olacak işlemlerin gizlenmesinde YMM'lerin yardımcı olduğunu düşünmektedir. *Firmaların bu şekilde düşünmelerinin muhtelif nedenleri arasında YMM'lerden alınan hizmet süresi gösterilebilir. Uzun süre bir firmayla sözleşme yapılması, YMM ile firma arasındaki ilişkilerin esnekleşmesine ve firma YMM'lerin etik dışı davranışların oluşmasına neden olabilir.* Söz konusu olumsuz durumun ortadan kaldırılması ve YMM'lerin denetim fonksiyonundan daha etkin yararlanabilmesi için *mükelleflere vereceği hizmet süresi belirli bir süre ile sınırlandırılmalıdır.*
- Araştırma bulguları YMM'lerin vergi kaybını önlemede karşıt inceleme yetkisinin etkili olduğuna işaret etmektedir. YMM ve inceleme elemanlarından beklenen vergi kayıp ve kaçağını önlemek olduğu düşünülürse, YMM'lerin karşıt inceleme yetkisi oldukça sınırlıdır. Çünkü karşıt inceleme yetkisi ile yapılacak doğruluk denetimi YMM'nin tam tasdik sözleşme yapmış olduğu mükellefin mal ve hizmet satın aldığı yükümlülerle sınırlıdır. Oysa vergi incelemesinde bu yetki doğruluk tespit edilene kadar kullanılmaktadır. *Bu nedenle YMM'lerin vergi kayıp ve kaçağını önlemede kullanmış olduğu bu yetki vergi incelemesinde olduğu gibi kapsamı genişletilmeli, vergi inceleme elemanlarına sağlanan aramalı inceleme yetkisi hariç sözleşme yaptığı mükelleflerle sınırlı olmak üzere inceleme yetkisinin sağlanması ve yasal güvence altına alınması, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti açısından önem arz etmektedir.*
- Karşıt incelemelerin, YMM'lerin çok sayıda mükellefin defter ve belgelerini incelemesini gerektirmesi ve/veya incelenecek mükelleflerin farklı illerde olması YMM'lerin yapacakları karşıt incelemeleri kargo ve posta aracılığıyla gerçekleştirmesine neden olmaktadır. Bu durum vergi kaybının önlenmesinde

YMM'lerin denetim fonksiyonunun gereği gibi yapmalarına engel olmaktadır. *YMM'lerin vergi kaybını önlemede en önemli yetkisi olan karşıt incelemelerden beklenen yararın sağlanabilmesi için karşıt incelemelerin ya YMM tarafından ya da YMM'ye bağlı denetim yapmaya yeterli ve ruhsatlı denetçiler tarafından bizzat firmaya giderek araştırılması gerekir.*

- Anket bulguları firmaların bir kısmının, (katılmıyorum ve karasızlar dahil %18) tasdik uygulamasının zorunlu olmasına karşı olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak araştırma bulguları, YMM'lerin işletmelerde sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerinin önlenmesinde ve alt firmaların karşıt incelemelerle denetlemesinde önemli rol oynadığını, bununda vergi kaybını önlemede etkili olduğunu da göstermektedir. Bu nedenle, *vergi idaresinin denetimlerini öncelikle YMM ile sözleşmesi bulunmayan firmalardan başlanarak gerçekleştirmesi ve/veya tasdik hizmeti alan mükelleflerin KDV iadesi, mahsup veya düzeltme gibi vergi daireleriyle olan işlemlerinin bu hizmeti almayan diğer mükelleflere göre daha hızlı yapılması firmaların tasdik sözleşmesi yapmaya teşvik edebilir. Bu şekilde bir uygulama firmalar üzerinde psikolojik bir etki yaparak YMM'ler ile gönüllü çalışmaları sağlanabilir.*
- YMM'lerin yapmış oldukları denetim ve tasdik işlemlerinin sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesi için, *YMM inceleme sonuçları, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından rapora bağlanarak internet ortamında yayınlanması* çalışmanın genel çerçevesi içerisinde sunulacak bir diğer öneridir. *Bu şekildeki bir uygulama vergi denetiminde YMM'ler ile vergi idaresi arasındaki koordinasyon ve işbirliğini artırabilir.*

Araştırma konusuyla direk ilgisi olmamakla birlikte YMM mesleğinin daha etkin bir şekilde icra edilmesi konusunda diğer öneriler şu şekilde özetlenebilir.

- *YMM'lerin görev ve sorumluluk alanlarının sınırları mutlaka kanunla yeniden düzenlenmelidir.* Özellikle sorumluluğun hangi durumda doğacağı, sınırının nereden başlayıp nerede biteceği, kanunla açık olarak belirtilmelidir. YMM'lerin mesleki faaliyetlerini etkileyen en önemli unsurun kendilerine VUK'nın mük. 227. madde ve 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde çıkartılan tebliğlerle yüklenilen sorumluluklarıdır. Ancak 3568

Sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk ile VUK'da düzenlenen vergi sorumluluğu kavramı ile çelişkiler içermektedir. Çünkü VUK'da tasdik işleminden doğan sorumluluk uygunluk denetimine 3568 sayılı Kanun'da ise doğruluk denetimine bağlanmıştır. Doğruluk denetiminin YMM'ler tarafından yapılabilmesi için ise geniş yetkilerinin olması gerekir. *Ancak YMM'lerin mevcut yetkileri göz önünde bulundurulduğunda YMM'ler tarafından yapılan denetimlerin VUK'da olduğu gibi uygunluk denetimi olması gerekir.*

- *YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu YMM'lerce yapılan tasdiklerin düzenlenmesinde hassasiyet ve doğruluğun sağlanmasına ilişkin temele dayandığı iddia edilse de, sorumlulukları gerekli ancak boyutları ve niteliği itibariyle çok geniş olması bir başka sorundur.* YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarını düzenleyen VUK'nın mük. 227. maddesine istinaden, sorumluluğun çerçevesi Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleyici tebliğle yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı çıkardığı ve/veya çıkaracağı tebliğle sorumlulukları adeta yasal düzenleme yapar gibi genişleterek düzenleyici işlem yapmak suretiyle sorumlulukları genişletmekte ve artırmaktadır. Söz konusu yasa metninden Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisinin kaldırılarak, sorumlulukların detaylarının yasa ile düzenlenmesi gerekmektedir. *Söz konusu sorumluluk düzenlemesinin VUK'da değil 3568 Sayılı Yasa veya ayrı bir yasa ile düzenlenmesi gerekmektedir.*
- *YMM'lerin sorumluluğu ile ilgili olarak bir diğer problem sorumluluklarının tespitidir.* Ülkemizde her ne kadar müşterek ve müteselsil sorumluluk çerçevesinde YMM'lerden idari takdir ile talep edilen vergi alacakları için yargı yoluna gidilmesi ve yargı denetim ve takdirine tabi tutuluyorsa da yargının takdirinden önce idarenin takdiri YMM'lerin mesleki faaliyetlerini gereği gibi yerine getirmesini önlemektedir. Bu nedenle *YMM'lerin sorumluğuna ilişkin tespiti idare tarafından değil yargı takdirine bırakılması gerekir.*
- *YMM'lerin hizmet vereceği mükellef sayılarına Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından oluşturulacak bir komisyonla bir standart getirilebilir*. Bu standart, YMM'lik hizmeti verilen işletmelerde yapılan vergi incelemeleri ile denetlenen işletmenin YMM'nin yaptığı mesleki faaliyet sonucundaki tespitleri karşılaştırılarak, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB'un

oluşturduğu komisyon tarafından belirlenecek mesleki performans notu olabilir. *Mesleki performans notu dikkate alınarak YMM'lerin hizmet vereceği işletme sayısı belirlenebilir. Bunun yanında bir YMM'nin işletme aktif ve/veya iş hacmi büyüklüğüne göre hizmet vereceği işletme sayısı aralığı belirlenerek, bu aralık üzerinde sözleşme yapan YMM'lerin yanında ayrı bir YMM bulundurmaları ve denetçi sayıları standarda kavuşturulmalıdır.*

7.4.Çalışmanın Sınırları ve Yeni Araştırmalar İçin Öneriler

Bu çalışmada YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisinin olup olmadığı incelenmiştir. Çalışmanın ilk kısıtı vergi kaybı kavramının kapsamı ile ilgilidir. Vergi kaybına neden olan faaliyetler oldukça geniş olmakla beraber çalışmada vergi kaybı kavramı, mükelleflerin kayıtlara geçirmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışına bıraktığı olay ve işlemlerle sınırlandırılmıştır. Bu nedenle vergi kaybının bu kapsamı çalışmanın ilk kısıtını oluşturmaktadır.

Çalışmadaki diğer bir kısıt ise, Türkiye'de denetim faaliyetlerine YMM'lerin dışında SPK denetçileri de katılmaktadır. Ancak çalışmada SPK denetçilerinin vergi kaybını önlemeye yönelik etkileri incelenmemiştir.

Çalışmanın uygulama kısmında YMM ve İstanbul Sanayi Odasının belirlediği 500 büyük firma açısından genel bir durum değerlendirilmesi yapmak amacı ile anket yöntemi kullanılarak saha araştırması yapılmıştır. Başka bir araştırmacı YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki etkisini, YMM'lerin tasdik uygulamasının başladığı 1995 yılından itibaren düzenlemiş oldukları tasdik raporları ile söz konusu tasdik raporlarına Maliye Bakanlığına bağlı inceleme elemanları tarafından getirilen eleştirileri istatistiki yöntemlerle inceleyebilir. Ayrıca çalışmada YMM'lerin üç temel fonksiyonu ile vergi kaybı arasındaki ilişki incelenmiştir. Spesifik olarak YMM'lerin bir fonksiyonu ile vergi kaybı arasındaki ilişkinin detaylı bir şekilde incelenmesi de başka bir çalışma konusu yapılabilir.

KAYNAKÇA

Acar, A. ve M. Merter (2003), " Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu" http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliyedergisi/yayinlar/mdmd147/vergi%20denetimi.pdf, (19.06.2008)

Akgül, B. (2005), "Türkiye'deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi", http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd/sbd13/sbd-13-11.pdf, (13.07.2008)

Akgün, Ç. (2004), "İç Hukukumuzda Ve Uluslararası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumlukları", *Ankara, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Dördüncü Kitap.

Akkurt, M. (2006), "Yeminli Mali Müşavirliklerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları", *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Aktan, Ç. (2006), "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı" http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf , (24.09.2009)

Albayrak, S., A. Eroğlu, Ş. Kalaycı, A. Kayış, E. Öztürk, L. Antalyalı, (2002), **"***SPPS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri",* Özgür İletişim Yayınları, Ankara

Allingham. M and Sandmo A. (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretıcal Analysis", *Journal of Public Economics*, c:1, pp.323-338, North-Holland Publishing Company

Alm, J. and M. Mckee (1992), "Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data",*National Tax Journal* 65 No.1, pp.107-114

Alptürk, E. (2004a), "Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki Ve Sorumluluklarının Değerlendirilmesi", www.yaklasim.com/ mevzuat/ dergi/ makaleler/ 2004084765.htm, (20.10.2008)

Alptürk, E. (2004b), "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Açısından Uygunluk ve Doğruluk Denetimi Kıstaslarının Ortaya Çıkardığı Çelişkiler" www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004044403.htm, (20.10.2008).

Altıntaş, T. (2007), "Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma", *Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Apak, T. (2004), "Yeminli Mali Müşavirlik- Tasdik ve Tarafların Beklentisi" www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004024251.htm, (26.05.2008)

Arıkan, Y. (2006), "İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının Kuruluş Ve Gelişmesi (1989-2006)", *Mali Çözüm Dergisi*, (Özel Sayı), Kasım, s:245

Arsoy, A. (2008) "Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları", http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10_2/2.pdf , (12.05.2009)

Ay, M. (2006), "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü", *Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 11, Yıl 9

Aygündüz, H. (2006), "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Aymankuy, Y. ve M. Sarıoğlan (2005), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama" *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:14, ss:23-45

Bağımsız Denetim Derneği (2001), "Bağımsız Denetim Sektörü", http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%2013%20Bagimsiz%20denetim%20sektoru.pdf , (20.08.2008)

Başpınar, A. (2004), "Türkiye'de ve Dünya'da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", http://portal1.sgb.gov.tr/_calismalar/_yayinlar/_md/md148/turkiyedevedunyada.pdf ,(05.08.2009)

Bayır, A. (2004), "3568 Sayılı Meslek Yasası, Mali Müşavirlik ve Yönetim Danışmanlığı", *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz ,Sayı:12

Bayraklı, H. H.; N. Saruç ; İ. Sağbaş (2004), "Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi", *19.Maliye Sempozyumu,* 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Baytar, Y., (2006), "Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yönetimi", *Yüksek Lisans Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana

Bekçi, H. ve İ.Uslu, (2002), "AB Ülkeleri ve Türkiye'de Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim 2002

Biberoğlu, E. (2006), "Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu", *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Bilen, A. (2006), "Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetime İlişkin Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Değerlendirilmesi-I", htpp://www.yaklasim.com/ mevzuat/ dergi/ makaleler 2006118605.htm, (26.05.2008)

Binbirkaya, İ. (2006), "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi", *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Bir, A., (1999), "*Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın no:1081, Eskişehir

Blumenthal, M. and J. Slemrod (1992), "The Compliance Cost of The U.S Induvidual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform" *National Tax Journal*, s:xlv, no:2, pp.85-201

Borakazi, A. (2006), "Vergilemede Etkinliği Sağlama Yönünden Sm, Smmm Ve Ymm'lik Kurumu (Türkiye Örneği)", Y*üksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Bozkurt**,** N. (1995),"Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi" http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/s_author.asp, 06.08.2008)

Buchanan, J. (1967), "Puplic Goods in Theory and Practice", *Journal of Law and Economics,* vol:10, no:1, pp.93-97

Buckley J. and K. Lightner (1975), "Essentials of Accounting:an Information Systems Approach Dickenson Puplishing", California, USA

Burns, J. and H. Hendrickson (1986), *The Accounting Sampler*, Mcgraw-hiil Book, Florida, USA

Calhoun, H. Çeviren, Köse, A. "ABD.'de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler", (http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/04.sempozyum/1gun1oturum/3charleshcalhoun.doc,(16.10.2008).

Candan, T. (2004), "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi", *19.Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Canikli, N.(1996), "Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler*" Yaklaşım Dergisi*, yıl: 1996, sayı:39,

Canyaş, O. (2006), "Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu", *Yüksek Lisans Tezi,* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Civan, M. ve İ. Kutlar (2005), "İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama" http://www.legalisplatform.net/makale/uyusmazliklarin%20ıdari%20asamada%20cozumu%20ve%20bir%20ornek%20uygulama.pdf, (12.10.2009)

Çakmak, N. (2006), "Türkiye'de İç Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı", *Yüksek Lisans Tezi*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli

Çataloluk, C. (2008), "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları" http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/ccataloluk.pdf, (5.8.2009)

Çatıktaş, Ö. (2007), "Hileli Finansal Raporlama, Coso Örneği", http://www.huseyinust.com/forum/hileli-finansal-raporlama-coso-ornegi-t2867.html, (10.10.2008)

Çelen, E. (2001), "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi"http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55malicozum/20%20%2055%20erol%20çelen.doc ,(11.08.2008)

Çelik, O.(2006), "Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler Dünya Ve Türkiye" http://www.tmsk.org.tr/makaleler/diger/, (12.02.2010)

Çelik, A. "Refah Devletlerinde Kriz ve Yeniden Yapılanma", http://iibf.kocaeli.edu.tr/ceko/ssk/kitap50/16.pdf ,(15.01.2010)

Çelikkaya, A. (2002" "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm , (12.09.2009)

Çetin, G. (2007), " Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:14, Sayı:12, Manisa

Çoban, O., N. Doğanalp, D. Uysal (2008) "Türkiye'de Kamu İç Borçlanmasının Makro Ekonomik Etkileri", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:20, ss:245-256

Çürük, T. (2004), "Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi" http://www.feas.metu.edu.tr/metusd/ojs/index.php/metusd/article/viewfile/41/41 , (05.07.2008)

Çürük, T. (1999), "An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey", *Doktorate Thesis*, Exeter University, England

Dalak, G. (2000), "Denetim ve Kalite Denetimi", M*uğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Dergisi,* Cilt.1.,Sayı.1

De Juan, A., Lasheras, M. and R. Mayo (1994), "Voluntary Tax Compliant Behavior of Spanish Income Tax Payers", *Puplic Finance*, vol. 49, pp.90-105

Dean, P., Keenan, T. and F Kenney. (1980), "Taxpayers Attitudes to Income Tax Evasion: an Emprical Survey", *British Tax Review*, Vol.1, pp.28-44

Demir, M. (2004), "Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Doktora Tezi,* İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya

Demir, M. (2009), "Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörler", http://www.eakademi. org/makaleler/mdemir-3.htm, (02.09.2009)

Demir, M., E. Sever (2008), "Kamu İç Borçlanmasının Büyüme, Faiz ve Enflasyon Üzerine Etkileri", *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:25, ss:170-196

Demirbilek, M. (1987), "İngiltere' de Muhasebe Uzmanlığı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 68, Nisan

Demircan**,** E. (2004), "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", *19.Maliye sempozyumu*, 10-14 mayıs 2004, Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Demirel, A. (2007), "Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği", *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Demirkan, Ş. (1998), "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkenliği", *Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Derin, S. (2006), "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Bileşeni Olarak Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık: Türk Sermaye Piyasaları", *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Doğan, Z. ve Z. Hatunoğlu (1996), "Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:25, Eylül ,1996

Doğanyiğit, S. (2004), "Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin Minimize Edilmesi", *19.Maliye Sempozyumu*, 10-14 mayıs 2004,Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Dönmez, A., Berberoğlu, B. ve A. Ersoy, (2005), "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi ve Uluslar Arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", *Akdeniz Üniversitesi,İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:9,Cilt:4*

Dönmez, A., ve A. Ersoy (2006), " Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi", http://yayinlar.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf s:69 , (15.05.2008)

Dönmez, A. (2002), "Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme", Y*üksek Lisans Tezi*, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya,

DPT (2001a), "*Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*", DPT Yayınları, Ankara

DPT (2001b), "*Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*", DPT Yayınları, Ankara

Dubin, J., M. Graetz, and L. Wilde (1990), "The Effect of Audit Rates on the Federal individual income tax, 1977-1986", N*ational Tax Journal Vol:*43, No. 4 pp.395-409

Durgun, A. (2002), "Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Yeri ve Önemi", *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Elibol, H. (2005), "Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletmelerin Organizasyon Yapıları Üzerindeki Etkileri", (http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/ sos_mak/ makaleler/ halil%20el%c4%b0bol/155-162.pdf , (24.05.2009)

Erdoğan, M. (2002), "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", http://www1.dogus.edu.tr/dogustru/journal/sayi_5/m00060.pdf, 15.09.2008)

Erkan, F. (2004), "*Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi",* Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara İkinci Kitap

Erkuş, H. ve K. Karagöz (2009), "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini", *Maliye Dergisi*, sayı:156, Ocak-Haziran 2009

Erol, A. (2010), "*Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları"*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları No:133, İstanbul

Erserim, A. (2007), "Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *Yüksek Lisans Tezi*, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla,

Ertürk, S. (2007), "1989 Yılından Günümüze Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği", *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Feld, P. and R. Tyran, (2002), "Tax Evasion and Voting: an Experimental Analysis", *Kyklos,* Vol. 55, pp.197-222.

Feld, P. and P.Frey (2002), "Trust Breeds Trust: How Taxpayer are Treated, Institude for Empirical Research in Economics", *Working Paper*, Vol.98

Franzoni, A. (1998), "Tax Evasion and Tax Compliance" *University of Bologna Faculty of Economics,* http://ssrn.com/abstract=13774430, (28.06.2009)

Grasmick, G. and R. Bursik. (1990), "Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterence Model", *Law And Society Review*, C:24(3), pp.837-881

Gürbüz, H. (1995), *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul-1995

Gerçek, A., A. Sarılı ve K. Tezcan (2006), *5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler,* Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği.

Gerçek, A. (2004), "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılma Önerisi", *19.Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

_____(2005), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* Cilt 54, Sayı 3,

Gezgin, B. (2002), "Tasdik Kapsamı Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi,* Temmuz 2002, Sayı:251,

Gill, I. and ,B. Pınto (2005), "Puplic Dept in Developing Countries:Has the Market Based Model Worked", *World Bank Policy Research Working Paper* No:3674

GİB (2009), "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kayit_disi_2009tr.pdf, (07.03.2009)

GİB (2008), "Faaliyet Raporu" http://www.gib.gov.tr/index.php?id=27 , (10.05.2009)

GİB (2007) "Faaliyet Raporu" http://www.gib.gov.tr/ fileadmin/ user_upload/ yayinlar/ 2007_faaliyet_raporu.pdf , (10.05.2009)

GİB (2006), "Faaliyet Raporu" http://www.gib.gov.tr/ fileadmin/ user_upload/ yayinlar/ 2006_faaliyet_raporu.pdf , (10.05.2009)

GİB (2005), "Faaliyet Raporu" http://www.gib.gov.tr/ fileadmin/ user_upload/ yayinlar/ 2005_yili_faaliyet_raporu.pdf, (10.05.2009)

Goode, R. (1980) " Limits of Taxation" *Finance Development*, Vol:17, No:1,pp.11-13

Göğer,T. (2006), **"**Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*", Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Gönen, S. ve M. Çelik, (2005), **"**Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı", http://eab.ege.edu.tr /pdf/5/c5-s1-2-m5.pdf, (05.05.2008)

Gök, K. (2007), "Vergi Direncinin Gelişimi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 22, Sayı:1

Güler, E. (2006), "Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması", *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul

Gündoğdu, B. (2007), "Ymm'lerin Sorumluluklarından Dolayı Takibi", http://www.izmirymmo.org.tr/pictures/docs/0f2c42666ac5771729032eb0fe90e784.doc , (10.3.2009)

Güredin, E. (1993), "*Denetim",* 5 Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul

Halilov, E. (2006), "Bağımsız Dış Denetim ve Azerbaycan'da Denetim Sistemi", *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Hanousek, J and F. Palda. (2002), "Why People Evade Taxes in the Czech And Slovak Republics: a Tale of Twins", *Discussion Paper No:2002-85,* http://new.csd.bg/news/bert/hanousek.pdf *(17.06.2009)*

Holmes, W. and W. S. Overmyer (1975), *Auditing*, Muhasebe Denetimi Standartları Ve Yönetimi, Cilt.1 Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, İstanbul

Hume, E., E.R. Larkins, and G. Lyer (1999), "On Compliance with Ethical Standarts in Tax Return Preparition", *Journal of Business Ethics*, Vol:18, pp:229-238

http://www.iktisadidayanisma.com/sifresiz-bolum/2009/cesitliyorumlar/2009/28-02009-emaslozcan-rapor2.doc, 14.06.2009

http://www.istanbulymmo.org.tr/doc/geneltasdik_ıymm_denetim_normları_(genel_esaslar).doc , 10.11.2008

http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/dosyalar/maliplatform/2007_51.%20iymmo%2025%20ekim%202007%20toplantisi.pdf , 15.02.2008

http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/haber170.pdf , 07.02.2010

Işık, A.(2009), "Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği", Eğe Akademik Bakış, http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/c9-s2-m24.pdf , (11.09.2209)

İnam, B. (2007), "Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler", *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Kalmış, H. Ve B. Yılmaz (2004), "Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Bir Çözüm Önerisi: Servetlerin Beyanı ve İzlenmesi", *19.Maliye Sempozyumu,* 10-14 Mayıs 2004,Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Kanun, Yönetmelik ve Tebliğler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,3568 Sayılı SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu

Karakoç, Y. **(**2004**), "**Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları", *19.Maliye Sempozyumu,* 10-14 Mayıs 2004,Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Karasar, N.(1999), *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, 12.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ekim 2003,Ankara

Katkat, M. (2007), "Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı", *Doktora Tezi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum

Kaya, E.(1991), "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatının Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitimine Etkisi", *Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir

Kaya, A. (2004), "İç Denetim" http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5cicerikdetaydh224.pdf, (13.09.2008)

Kepekçi, C. (1996), "*Bağımsız Denetim"*, 4. Baskı, Siyasal Yayınevi, Ankara

Kenarda, F.(2005), "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği", *Yüksek Lisans Tezi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya

Kenger, Erdal (2001), "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu", http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/ denetim.htm, (23.07.2008)

Kırbaş, S. (1995), "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199512667.htm, (03.10.2008)

Kırbaş, S. (2003),"*Vergi Hukuku"***,** Siyasal Kitapevi,1.Baskı, Ankara

Kıldiş, Y. (2000), "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal – Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt:2, Sayı:2

Kızılot, Ş.(2007), "Vergi Açısından İlk 250", http://www.ilk250.org.tr/document/2007/makaleler/07%20%20vergi%20a%c3%a7%c4%b1s%c4%b1ndan%20%c4%b0lk%20250prof.dr.%c5%9e%c3%bckr%c3%bc%20kızılot.pdf , (14.08.2010)

Kirchler, E. (1998), "Differential Representations of Taxation: Analysis of Free Associations and Judgments of Five Employment Groups", *Journal of Socio-Economics,* Vol. 27, Issue 1, pp.117-128.

Kinsey, A. (1992), "Deterrence and Alienation Effects of IRS Enforcement: An Analysis of Survey Data", In *Why People Pay Taxes*, Edited By Joel Slemrod, 259-285. Ann Arbor, Mı: University of Michigan Press,

Kocaman, M. (2008) " Vergi Kanunları Açısından Müteselsil Sorumluluk", http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/verg%c4%b0%20kanunlarında%20sorumluluk.pdf ,(18.06.2009)

Koçak, A. (2005), "Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları ile Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması", *e-Yaklaşım Dergisi,* Aralık 2005, Sayı:29,

Korkusuz, M. (2001), "Yeminli Mali Müşavirlerin, Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulmaları Gerçekçi Bir Yaklaşım Mı?", *Vergide Gündem Dergisi,* http://www.vergidegundem.com.tr, 17,04.2009

Köker, C. Z. (2009), "Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi", *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Kutlu, H. (2007), "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemi: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, No:63-2

Küçüksözen, C. (2006), "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları", *Active Finans Dergisi*, Nisan-Mayıs 2006

Küçük, E. (2009), "Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Doktora Tezi,* Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri

Laborda, J. and F. Rodrigo (2003) , "Tax Amnesties and Income Tax Compliance*",* *Fiscal Studies,* Vol:24,N:1, pp.73-96

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (H.U.D), (2004), *Denetim İlke Ve Esasları*, Yıldız, İkinci Baskı, İstanbul

Marşap, B.(1995), "Muhasebe Mesleğinde İş Tatmininin Türkiye Açısından İncelenmesi", *Doktora Tezi,* Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Mason, R. and L.D. Calvin, (1984), "Public Confidence and Admitted Tax Evasion", *National Tax Journal*, Cilt.37, pp.489-496

Memiş, Ü. M.(2006), "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması", *Doktora Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana

Mercan, D. (2004), "Kobilerde Dışsal Danışmanlık ve İletişim Hizmetlerinin Rolü: İhracatçı Kobilere Yönelik Amprik Bir Araştırma", *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Odabaşı Y. (1999), *Anket Yönetimi Ünitesi*, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, (Ed:Prof.Dr. Ali Atıf Bir), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:1081

Oğur, R. ve F. Tekbaş, (2003), "Anket Nasıl Hazırlanır", http://www.ttb.org.tr/sted/sted0903/anket.pdf , (12.01.2010)

Özel, S. (1997), "Yemin Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 52, Nisan 1997

_____(2002a), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Evrensel Boyutları Ve Avrupa Birliğine Uyum Sağlanması I", *Mükellefin Dergisi*, Sayı:118,

_____(2002b), "Yeminli Mali Müşavirliklerin Sorumluluğu Ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları", *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:7,

_____(2005) "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Yeniden Yapılandırılmasının Gereği", e-*Yaklaşım Dergisi*, Sayı:24

Özeren, B. (1999), "İç Denetim Mesleği Uygulama, Standartları Ve Yönlendiren İlkeler", *T.C.Sayıştay Araştırma, İnceleme Çeviri Dizisi*, Ekim 1999, http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5cicerikdetaydh226.pdf , (27.01.2010)

Özdiler, E. (2005), "Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Özşahin, G. (2000), "Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu", *Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü*, SPK Yayınları, Ekim 2000, Ankara

Özsoylu, F. A. (2006), *Türkiye'de Kamu Sektörü*, Nobel Kitabevi, Birinci Baskı, Adana

Perviz, H.(2001), "Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/05.sempozyum/36.%20huseyin%20pervız%20pur.doc, (23.08.2009)

Pirgaip, B. (2004), "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu", *Yeterlilik Etüdü,* Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Mayıs 2004

Saban, N., (1993), "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu", *Vergi Dünyası Dergisi,* Sayı:143, Temmuz 1993

Sakin, T. (2008), "Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim İle İlgili Standartların Yeterliliğinin ve Uygulama Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması", *Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Sarılı, M. A. (2002), "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", *Bankacılık Dergisi*, Sayı:41

Sarılı, M. Ali (2003), "Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler", *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2003.*

Sargent, T.J. and N.Wallece (1981) "Some Unpleasant Monetarist Arithmetic", *Federal Reserve Bank of Minneapolis Quarterly Rewiew*, Vol.5 pp.1.17

Saruç, T.ve M.A. Sarılı, (2004), "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları", *Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*", Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, Üçüncü Kitap

Schneider, F And Klingmair, R,(2002), "Shadow Economies Around The World: What Do We Know?", *Discussion Paper Discussion Paper,* No. 1043; Cesifo Working Paper Series No. 1167, http://ssrn.com/abstract=518526 (01.04.2008)

Selimoğlu, S. Ö., M. Kurt, Ş.Uzay, Y. Alagöz, (2008), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Birinci Baskı, Ankara

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

Sheffrin, S. M. and R.K.Triest (1992), "Can Brute Deterrence Backfire? Perceptions and Attitudes in Taxpayer Compliance", In Why People Pay Taxes, Edited By Joel Slemrod, 193-218. Ann Arbor, Mı: University of Michigan Press,1992

Slemrod, J., M. Blumenthal, and C. Christian (2001), "Taxpayer Response to an Increased Probability of An Audit: Evidence From a Controlled Experiment in Minnesota", *Journal of Public Economics*, 79, No. 4 pp.: 455-483

Smith, K.W.(1992), "Reciprocity and Fairness: Positive Incentives for Tax Compliance", *University of Michigan Pres*, Ann Arbor, pp.223-250

Spicer, M. W. and S.B. Lundstedt, (1976), "Understanding Tax Evasion", *Puplic Finance,* Vol. 31(2), pp.295-305

SPK (2005) "Kurumsal Yönetim İlkeleri", http://www.spk.gov.tr/ displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=66.pdf , (09.5.2009)

SPK (2006) Seri X No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ

Şahin, A. (2006), "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi- Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler", *Yüksek Lisans Tezi,* Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Şamiloğlu, F.(2001), "Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60 , ss:37

Şenyüz**,** D. (1995), "Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi", *Doktora Tezi* ,Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa

Şimşek, E. (2007), "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu", *Yüksek Lisans Tezi,* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Tanış, V.N. (1997), "Theoritical Background of Some Research Methods Applicable in Cost and Management Accounting", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi,* Cilt 2, Sayı,2

Taş, F. (2007), *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sorumluluğu,* Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Taştan, H. (2006), "Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları", *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Tebliğler Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4

Tezcan, K. (2004) "Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesi", *19.Maliye Sempozyumu,* 10-14 Mayıs 2004,Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Tosuner, M. ve C.Demir, (2008), "Ege Bölgesinin Vergi Ahlak Düzeyi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* (C.X ,S Iı, 2008)

Tuan, A.K., Sağlar, J. (2004), "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak 2004

Tuay, E. ve İ. Güvenç (2007), "Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf ,(10.08.2008)

Tuncer, M., (2002), "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi", *Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi,* 57.Cilt, Sayı 3

Turan, K.A. (2008), "Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi", *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Türker, M. (1997), "Yeminli Malı Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı", http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997091149.htm, (5.5.2008)

_____(1998), "Vergi Beyannamelerinin İmzalanamasın Da Mesleki Teknik (Öndenetim)", http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name= 1998031296.htm, (10.5.2008)

_____(2005), "Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Öndenetim", *Dayanışma Dergisi*, Mayıs, 2005, Sayı:83

Türker, M. ve R. Pekdemir, (2002), "Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler", *XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi*, 10-12 Ekim 2002, İstanbul

Ulusoy, Y. (2006), "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim", *Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Usul, H. ve İ. Bekçi, (2001), "Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi", http://www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/92.pdf ,(03.05.2009)

_____(2002) "AB Ülkeleri Ve Türkiye'de Mesleki Eğitim Ve Deneyim Standardı: Karşılaştırılmalı Bir İnceleme", Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:2, Yıl.2, Ekim 2002

Us, V. (2004), "*Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği",* Tartışma Metni 2004/17, Türkiye Ekonomi Kurumu, Ankara

Uysal, Ö.Ö. (2004), "Sarbanes –Oxley Yasası, Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:13,Eylül 2004, ss:21-22

Uzay, Ş. (2001), "Yolsuzlukların Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu", *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri,* Antalya, 2001

_____(2004), "Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı",Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (Mödav), *The 1st Annual International Accounting Conferance,* 3-5 November 2004,İstanbul,

_____(2007), "Faaliyet Denetimine Genel Bakış", http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik_eski/suzay/suzay_faaliyet_denetimi.pdf, (20.05.2009)

Uzay, Ş., A. Tanç, M. Erciyes, (2009), "Financial Auditing in Turkey: Historical Contex and Expectations", *12th World Vcongress of Accounting Historians,* July 20-24 2009, İstanbul – Turkey, Congress Proceedings Vol.II Edited By Assoc.Prof. Dr. Cengiz Toraman, Published By Essociation of Accounting And Finance Academicians (AAFA), 2008, pp.1310-1328.

Uzun, F. (2007), "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi,* Cilt:12, Sayı:9, Eylül 2007, http://www.kidder.org.tr/ php/dosyalar/makaleler/ fuzun_makale.pdf, (23.07.2008)

Uzun, A.K. (2008), "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Ve İç Denetim", http://www.denetimnet.net/userfiles/documents/turktıcaretkanunutasarısıveıcdenetım_2.pdf , (10.05.2009)

Ülker, S. (1997), "Almanya'da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumlulukları", *3. Muhasebe ve Denetim Sempozyumu*, İstanbul, 30 Nisan 4 Mayıs 1997

Varma, K. R. and A.N. Dobb, (1998), "Deterring Economics Crimes: The Case of Tax Evasion", *Canadian Journal of Criminology*, Vol. 40(2),pp.165-184

Warneryd, K.E.,and R. Walerud (1982), "Taxes and Economics Behaviour, Some Interview Data on Tax Evasion in Sweden", *Journal of Economic Psychology,* Vol.5, pp.371-384

Wenzel, M. (2003), "An Analysis of Norm Process in Tax Compliance", *Journal of Economics Psychology,* Forthcoming

Whittington, O, and R. Pany, (2006), "Principles of Auditing and Other Assurance Services", *Mcgraw-Hill Irwin,* New York,

Yavuz, T. (2000), "Türkiye`de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki Ve Sorumlulukları", *Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir

Yeğinboy, Y. (2001), "Küreselleşen Dünya'da Türkiye'deki Muhasebe Denetimi Gerçeği", http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/ 05.sempozyum/ 29. %20yasemın%20yegınboy.doc , (20.07.2008)

Yereli B. ve O. Karadeniz, (2004), "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi", *19.Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

Yereli B. (2006) "Muhasebe Meslek Mensupları Anketi: Meslek Profil, Sorunlar, Çözüm Öneriler" www.alomaliye.com/agustos_06/muhmeslek.htm (10.10.2010)

Yeşilçimenli, A.(2006), "İngiltere Muhasebe Sistemi", *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,

Yılancı, M. ve B.Yıldız (2001), "Yeminli Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi ve Tasdik – Mali Tablo Denetim Çelişkisi : Mesleğin Gelişmesine Etkileri", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:5, Ekim 2001

Yıldırım, M (2005), "Uluslararası Son Gelişmeler Işığı Altında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye'deki Durum", e-*Yaklaşım Dergisi,* Kasım 2005, Sayı:28

Yıldırım, S. (2008) "Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim", Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (Mödav), 2008/1, ss:141-169

Yılmaz, Ö. (2007), "Vergi Suçlarının Önlenmesinde YMM'lik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi", *Yüksek Lisans Tezi*, Yıldız Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

Yılmaz, G. (2006), *Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yoları*, İsmmmo Yayınları, İstanbul

Yılmaz, H.G. (2004), *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku,, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Birinci Kitap,Ankara,2004

Yılmaz, E. (2003), "Bankacılıkta Ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri", *Uzmanlık Tezi,* Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, İstanbul 2003,

Yitzhaki, S (1974), "A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Puplic Economics,*Vol. 3 pp.201-212

Yükçü, S ve F. Tektüfekçi (2001), "Yönetim Danışmanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşi Mi?", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs,2001

Yönetmelikler, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete

Zorbay, G. (2004), "Uluslar Arası Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Kanun'da Görünümü", *e-Yaklasim Dergisi*, Sayı:15, Ekim 2004

18 Sıra Numaralı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir'lik Kanunu Genel Tebliği 30.07.1995 Tarih ve 22259 Sayılı Resmi Gazete

19 No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği 08.11.1995 tarih ve 22457 sayılı Resmi Gazete.

20 No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği 19.02.1996 tarih ve 22559 sayılı Resmi Gazete

27 No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı Resmi Gazete

EKLER

EK 1. YMM'LERE YÖNELİK ANKET FORMU ÖRNEĞİ

Sayın Yeminli Mali Müşavir,

Bu anket çalışması, "Denetim Birimi Olarak Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Kaybını Önlemedeki Etkisi " konu başlıklı doktora tez çalışması ile ilgili olarak, Yeminli mali müşavirlerin fonksiyonları ile vergi kaybı arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla yapılmaktadır. Anket çalışması YMM'lik mesleğinin önemini ve mesleğinin gerekliliğini ortaya koymak açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulup, talep ettiğiniz takdirde çalışma sonuçları size gönderilecektir. Anket sorularını cevaplamak, zamanınızın bir kısmını (10 dakika) alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. Bu çalışmaya göstereceğiniz ilgiden ve ayıracağınız zamandan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımızla

Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK

Öğr. Gör. Kayahan TÜM

A-DEMOGRAFİK BİLGİLER

Sayın YMM, aşağıdaki sorulara uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

1-Cinsiyetiniz?

A- Kadın B-Erkek

2-Yaşınız?

A-30-40 Yaş B-41-50 Yaş C-51-60 Yaş D-61 Yaş ve Üssü

3-Eğitim Düzeyiniz?

A-Lisans B-Yüksek Lisans C-Doktora

4- Kaç Yıldır YMM olarak Çalışmaktasınız?

A- 1-5 Yıl B-6-10 Yıl C-11-15 Yıl D-16-20Yıl E-20 Yıl Üssü

5-Bağlı Bulunduğunuz YMM Odası?

A-Adana YMM Odası B-Antalya YMM Odası C-Ankara YMM Odası

D-Bursa YMM Odası E-Eskişehir YMM Odası F-GaziantepYmm Oda

G-İstanbul YMM Odası H-İzmir YMM Odası

6- Kurum Kökeniniz?

A-SMMM B-Maliye Bakanlığı C-Diğer (Üniversite)

7- Müşterilerinize sunduğunuz hizmet türleri

A-KDV İadesi İşlemleri B-Tasdik İşlemleri C-Danışmanlık

D-Denetim E-Hepsi

8-Mesleğinizi icra etme şekliniz?

A-Bireysel B-YMM Şirketi

B-Sayın YMM, aşağıdaki yargılarda uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1-YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
2-YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
3-YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
4-YMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
5-YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar					
6-YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kaybına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.					
7-YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kaybının önlenmesi sağlar					
8-YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanması temin ederek vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
9-YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.					
10-YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıplarının önlenmesini sağlar					
11-YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
12-YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullandırarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini azaltabilir.					
13-YMM'ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
14-YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesi sağlar.					
15-YMM'lerin yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybı önlenmektedir.					
16-YMM'lerin işletmelerde Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.					
17-YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar					

Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
18-YMM'lerin tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesi sağlanır.					
19-YMM'lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
20-Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hâsılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.					
21-Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen Ymm'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur.					
22-Vergi Kaçakçığı daha çok muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapılmaktadır.					
23-Vergi mevzuatı, sade ve anlaşılabilir bir yapı arz etmektedir.					
24-İşletmelerde, amortisman, yeniden değerleme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında zorluklar yaşanmaktadır.					
25-İşletmeler, sahte belge konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip değildir.					
26-Bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtılması için profesyonel bir danışman tavsiyeleri önemlidir.					
27-YMM'ler yıl içerisinde mali tablolara yansıtılması gereken tüm işlem ve hesapların gerçek şekliyle yer alıp almadığını denetlemektedir.					
28-İşletmelerde belge ve kayıt düzeni konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır.					
29-Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kulanımı ve düzenlenmesi yaygındır.					
30-YMM ücretinin işletme tarafından ödenmesinin meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmede önemli bir faktördür					
31-Yıl içerisinde ve sonunda düzenlenen beyannamelerin YMM'lerce denetlenmesi ödenmesi gereken verginin doğru hesaplanmasına yardımcı olur.					
32-Karşıt inceleme yetkisi mükellefin düzenlediği veya kullandığı belgelerin doğruluğunun sağlanmasında önemli rol oynar.					

Not: 22-32. sorular ankete verilen cevapların güvenilirliğini belirlemek amacıyla katılımcılara yöneltilen çapraz sorular olup, sadece anketin güvenilirliği açısından değerlendirilmiştir.

EK 2. FİRMALARA YÖNELİK ANKET FORMU ÖRNEĞİ

YMM'lerden Hizmet Alan Firmalara Uygulanacak Olan Anket Formu

Sayın Yönetici,

Bu anket çalışması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde "Denetim Birimi Olarak Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Kaybını Önlemedeki Etkisi " konu başlıklı doktora tez çalışması ile ilgili olarak, Yeminli mali müşavirlerin fonksiyonları ile vergi kaybı arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla yapılmaktadır. Çalışma YMM'lik mesleğinin önemini ve mesleğinin gerekliliğini ortaya koymak açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulacaktır. Talep ettiğiniz takdirde çalışma sonuçları size gönderilecektir. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz zamanınızın bir kısmını (5 dakika) alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. Bu çalışmaya göstereceğiniz ilgiden ve ayıracağınız zamandan dolayı şimdiden teşekkür ederiz. Saygılarımızla.

Prof. Dr. Turgut Çürük

Öğr.Gör.Kayahan TÜM

A- Aşağıdaki sorularda uygun seçeneği işaretleyiniz.

1-İşletmenin Türü;

A	Ticaret
B	Üretim
C	Hizmet

2- İşletmeniz hangi sektörde faaliyet göstermektedir?

A	Tekstil
B	İnşaat
C	Demir-Çelik
D	Otomotiv
E	Diğer

Diğer:……..

3-Kaç Yıldır Yeminli Mali Müşavirlerden Hizmet almaktasınız?

(A)	0-2 yıl
(B)	3-5 yıl
(C)	6-8 yıl
(D)	9-10 yıl
(E)	10 Yıldan Fazla

4-İşletme faaliyetleri boyunca aynı Yeminli Mali Müşavirden Hizmet almaktadır.
(Cevabınız Hayır ise kaçıncı olduğunu belirtiniz)

A	Evet
B	Hayır
YMM Sayısı	

5- Yeminli mali müşavirlerden almış oldunuz hizmet türünü seçiniz.

A	Denetim
B	Danışmanlık
C	Tasdik Hizmeti
D	KDV İadesi
E	Hepsi

B-Sayın Yönetici, aşağıdaki yargılarda uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz.

Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1-YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
2-YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
3-YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
4-YMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
5-YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
6-YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kaybına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.					
7-YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemesi vergi kaybının önlenmesi sağlar.					
8-YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılacak bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanması temin ederek vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
9-YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.					
10-YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıplarının önlenmesini sağlar.					
11-YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
12-YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullandırarak, firmanın vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini azaltabilir.					
13-YMM'ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
14-YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesi sağlar.					
15-YMM'lerin yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybı önlenmektedir.					
16-YMM'lerin işletmelerde Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.					
17-YMM'lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					

Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
18-YMM'lerin tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesi sağlanır.					
19-YMM'lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
20-Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hâsılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.					
21- Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen Ymm'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur.					
22-Vergi Kaçakçığı daha çok muhasebe defter ve kayıtlar üzerinden yapılmaktadır.					
23-Vergi mevzuatı, sade ve anlaşılabilir bir yapı arz etmektedir.					
24-İşletmelerde, amortisman, yeniden değerleme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında zorluklar yaşanmaktadır.					
25-İşletmeler, sahte belge konusunda yeterli bilgi ve deneyime sahip değildir.					
26-Bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtılması için profesyonel bir danışman tavsiyeleri önemlidir.					
27-YMM'ler yıl içerisinde mali tablolara yansıtılması gereken tüm işlem ve hesapların gerçek şekliyle yer alıp almadığını denetlemektedir.					
28-İşletmelerde belge ve kayıt düzeni konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır.					
29-Sahte ve Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kulanımı ve düzenlenmesi yaygındır.					
30-YMM ücretinin işletme tarafından ödenmesinin meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmede önemli bir faktördür.					
31-Yıl içerisinde ve sonunda düzenlenen beyannamelerin YMM'lerce denetlenmesi ödenmesi gereken verginin doğru hesaplanmasına yardımcı olur.					
32-Karşıt inceleme yetkisi mükellefin düzenlediği veya kullandığı belgelerin doğruluğunun sağlanmasında önemli rol oynar.					

Not: 22-32. sorular ankete verilen cevapların güvenilirliğini belirlemek amacıyla katılımcılara yöneltilen çapraz sorular olup, sadece anketin güvenilirliği açısından değerlendirilmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Kayahan TÜM
Doğum Yeri ve Tarihi : Malatya-24.09.1976
Medeni Hali : Bekar
Adres (İş) : Ç.Ü.Ceyhan Meslek Yüksek Okulu Ceyhan/Adana
Telefon (İş) : 0 322 613 53 51 (121 Daili)
(**Gsm**) : 0 541 270 73 77
E-Posta : ktum@cu.edu.tr

EĞİTİM DURUMU

2006-2010 Doktora : Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı - Adana
2003-2005 Yüksek Lisans : Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı - Adana
2000-2001 Lisans : Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü - Kayseri

YABANCI DİL Lise : İngilizce

İŞ TECRÜBESİ

2004- : Çukurova Üniversitesi Ceyhan Meslek Yüksekokulu
İktisadi İdari Programlar