

T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**TÜRKİYE'DE TAM TASDİK DENETİMİ UYGULAMALARI  
VE TAM TASDİK DENETİM YAPISI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hüseyin Kaan YURTTAŞ**

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı  
Muhasebe ve Denetimi Programı**

**TEMMUZ / 2021**



T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



TÜRKİYE'DE TAM TASDİK DENETİMİ UYGULAMALARI  
VE TAM TASDİK DENETİM YAPISI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin Kaan YURTTAŞ  
(Y1912.072002)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı  
Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

TEMMUZ / 2021



# ONAY FORMU



## ONUR SÖZÜ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Tam Tasdik Denetimi Uygulamaları ve Tam Tasdik Denetim Yapısı” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

(23/06/2021)

Hüseyin Kaan YURTTAŞ





## ÖNSÖZ

Hayatımın her döneminde, her kararında yanımda olan, yol gösteren aileme, bu tezin oluşmasına dek geçen 21 yıllık eğitim hayatımda üzerimde gerçek emeği olan tüm hocalarıma, 4 yıllık iş hayatımda beraber çalıştığım ve deneyimlerini samimiyetle paylaşan tüm üstat ve yöneticilerime teşekkür ederim. Değerli tez danışmanım Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA hocama tezin oluşumundaki doğrudan katkıları için ayrıca teşekkür ederim.

Bu çalışmadan; denetim faaliyetleri ve denetim sektörü özelinde bir rehber niteliğinde yararlanılarak sorunların çözümünde yeni perspektifler yaratılmasını içtenlikle temenni ederim.

Temmuz, 2021

Hüseyin Kaan YURTTAŞ



# **TÜRKİYE’DE TAM TASDİK DENETİMİ UYGULAMALARI VE TAM TASDİK DENETİM YAPISI**

## **ÖZET**

Muhasebe; belirli standartlar çerçevesinde sınıflandırılmış mali veriyi bir sistematik düzen içerisinde bilgi kullanıcılarına sunan ve ilgili veri ile gerçekleştirilen mali işlemlerin etkin olarak takip edilmesini sağlayan dinamik bir yapıdır. Yüzyıllar içerisinde; kullanılan bir araç olmaktan tüm dünyada önemli bir meslek faaliyetine dönüşen muhasebe, meslek özelinde bir tutum ve efektif bir bilgi düzeyi gerektirmektedir.

Ülkemizde 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı meslek mensupları mevzuatı ile birlikte muhasebe mesleği kapsam ve şartları ile birlikte hukuki olarak ortaya konmuştur. Devletlerin temel gelir kaynağı olan vergiler, muhasebe kavramı ile doğrudan ilişki içerisinde.

Farklı başlık ve ölçütlere dayandırılan çok sayıda vergi türü ülkemizde de mevcuttur. Etkin ve adil şekilde vergi toplama faaliyeti yürütülmesi için doğru yönetilen bir denetim mekanizması en önemli gerekliliktir.

Devlet nezdinde vergi denetimi faaliyetlerini vergi müfettişleri yürütürken, ülkemizdeki sektör çeşitliliği ve ekonomik büyüklük göz önüne alındığında bu kademelerin her uygulama ve faaliyeti kontrol edebilmesi zorluklar içermektedir. Bu nedenle yeminli mali müşavirlere kamu otoritesi adına denetim yetkisi ve sorumluluğu verilmiştir.

Son yıllarda yaygınlaşan tam tasdik denetimi hizmetleri ile, yeminli mali müşavirler ve kendilerine bağlı olan ekipleri yıl içerisinde periyodik olarak ilgili kurumların tüm hesaplarını mali mevzuat ve hükümler uyarınca inceleyerek denetim hizmeti kapsamı içerisinde danışmanlık hizmeti de sunarak mali idare tarafından gerçekleştirilecek olası bir vergi denetiminde oluşacak riskleri minimum düzeyin de altına indirmeyi amaçlamaktadır.

Her meslek grubu ve faaliyetlerinde görülebileceği gibi yeminli mali müşavirler de çeşitli mesleki sorun ve zorluklarla karşı karşıya kalmakta, faaliyetlerini zaman

zaman etkin şekilde yürütememektedir. Bu hususta mükellef, mali idare ve meslek odaları ana paydaşlar olarak sorunların çözümleri için koordineli hareket ederek, devlet üst yönetimini ve yasama mekanizmasını yönlendirmek zorundadır.

Bu çalışmada muhasebe, bağımsız dış denetim, vergi denetimi ve yeminli mali müşavirlik kavramları ayrı ayrı açıklanarak aralarındaki ilişki, tarihsel süreçleri, yasal dayanak ve yükümlülükleri ele alınarak Türkiye'deki tam tasdik denetimlerine ilişkin usul ve esaslar tüm yapı ve süreç gözetilerek ayrıntılarıyla ortaya konmuştur.

Tam tasdik denetimi saha çalışması ile, denetçilerin müşteri ofislerinde denetim faaliyetlerini uygulama metotları, karşılaşılan sorunlar gözlemlenmiş, son bölümde yeminli mali müşavirlik ve tam tasdik faaliyeti özelinde bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, muhasebe, denetim, yeminli mali müşavir, tam tasdik.

## **PRACTICES AND STRUCTURES OF CORPORATE TAX CERTIFICATION AUDIT IN TURKEY**

### **ABSTRACT**

Accounting is a dynamic structure that presents financial data which was classified in terms of particular standards in a systematic approach to the parties and observes financial transactions effectively. Over the centuries; it has transformed from a tool to an important professional activity in the world, also it requires a special attitude and effective information level.

In our country, accounting has been put forward in 1989 by the Law no. 3568 with the scope and conditions as legally. Taxes are the main income resources of the governments and directly related with the accounting concepts.

There are many kinds of the taxes based on the different heading and criterions in our country, too. A rightly managed auditing mechanism is the most important necessity in order to collect taxes effectively and fairly.

In the presence of the government, tax inspectors conduct the tax auditing activities, it is difficult to control each activity and application by considering the sectoral diversity and economic growth. Therefore, audit authority and responsibility had been given to the sworn-in certified public accountants in behalf of public authority.

Sworn-in certified public accountants and their teams periodically control all accounts of the companies according to the fiscal legislation and conditions by widely spreading tax certification services in last years. By providing consulting services in tax certification services, their main goal is to reduce possible risks under the minimum level for governmental tax inspection.

Sworn-in certified public accountants could come across with different kinds of professional problem and difficulties as in each professional group and activities, operations may not be effectively conducted. In these conditions, tax payer, fiscal authority and professional chambers should operate coordinately as main parties and they have to direct governmental management and legal mechanism in order to solve the issues.

In this study; accounting, independent audit, tax audit and sworn-in certified public accountants have been explained conceptually and separately, main procedures and principles have been put forward by discussing relations, historical processes, legal basis and conditions and basing on Turkey's tax certification structure and process.

Auditing methods and general problems of tax auditors have been observed by tax certification fieldwork, solution proposals to these problems have been presented specific to sworn-in certified public accountants and tax certification in the last chapter.

**Keywords:** Tax, Accounting, Audit, Sworn-in Certified Public Accountant, Tax Certification.

## İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ .....	iii
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vii
ABSTRACT .....	ix
İÇİNDEKİLER .....	xi
KISALTMALAR .....	xvii
ŞEKİL LİSTESİ.....	xix
I. GİRİŞ.....	1
II. MUHASEBE VE DENETİM KAVRAMLARI.....	5
A. MUHASEBENİN TANIMI.....	5
1. Muhasebenin Tarihçesi .....	6
2. Muhasebenin Fonksiyonları.....	8
3. Muhasebenin Temel Kavramları .....	9
4. Muhasebe Türleri .....	12
a. Genel Muhasebe .....	13
b. Maliyet Muhasebesi .....	13
c. Yönetim Muhasebesi.....	13
5. Tek Düzen Hesap Planı.....	13
6. Muhasebe Mesleği ve Meslek Örgütleri.....	14
a. Meslek Mensupları .....	15
b. Meslek Kapsamı ve Sorumluluk Alanı .....	15
c. Meslek Odaları .....	16

d. TÜRMOB.....	16
<b>B. DENETİM KAVRAMI .....</b>	<b>17</b>
1. Denetim Türleri.....	19
a. Amaçlarına Göre Denetim.....	19
i. Mali Tablolar Denetimi .....	19
ii. Uygunluk Denetimi .....	19
iii. Faaliyet Denetimi .....	20
b. Denetçinin Statüsü Açısından Denetim.....	20
i. İç Denetim .....	20
ii. Kamu Denetimi .....	20
iii. Bağımsız Denetim .....	21
c. Yapılan Süre Açısından Denetim .....	21
i. Sürekli Denetim.....	21
ii. Özel Denetim.....	21
iii. Sınırlı Denetim .....	22
2. Denetimin Amaçları ve Önemi .....	22
3. Denetim Standartları .....	23
4. Denetçiler.....	24
a. Kamu Denetçileri.....	24
b. İç Denetçiler .....	25
c. Bağımsız Denetçiler .....	25
5. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) .....	25
6. Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki.....	26
<b>III.VERGİ DENETİMİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ.....</b>	<b>29</b>
<b>A. VERGİ DENETİMİ.....</b>	<b>29</b>
1. Türkiye’de Vergi Sistemi.....	29
a. Türkiye’de Vergiler .....	31



b. Vergiyi Doğuran Olay.....	32
c. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Mükellefiyet .....	33
2. Vergi Denetimi .....	33
a. Kamusal Vergi Denetimi.....	34
i. Vergi Denetiminde Yoklama.....	34
ii. Vergi Denetiminde İnceleme .....	35
iii. Vergi Denetiminde Arama .....	36
iv. Vergi Denetiminde Bilgi Toplama.....	36
b. Özel Vergi Denetimi .....	36
3. Vergi Denetiminin Amacı ve Önemi .....	37
4. Vergi Denetiminin Etkinliği .....	39
5. Türkiye'de Vergi Denetimlerinin Tarihsel Süreç İçerisinde İşleyişi.....	41
a. Cumhuriyet Öncesi Dönem .....	42
b. Cumhuriyet Sonrası Dönem.....	42
c. Günümüzde Vergi Denetimi .....	44
6. Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı .....	44
a. Gelir İdaresi Başkanlığı.....	44
b. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı .....	46
<b>B. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK .....</b>	<b>47</b>
1. Yeminli Mali Müşavir .....	47
2. Yeminli Mali Müşavir Sorumlulukları ve Görev Alanları .....	48
a. 3568 Sayılı Meslek Mevzuatı Kapsamında YMM Sorumluluğu.....	50
b. Vergi Usul Kanunu Kapsamında YMM Sorumluluğu.....	51
c. Mesleki Sorumluluk Sigortaları .....	52
3. Yeminli Mali Müşavirliğin Tarihsel Gelişimi .....	52
a. Dünden Bugüne Yeminli Mali Müşavirlik.....	52
b. Yıl Bazlı İstatistik Veriler .....	53

4. Meslek Mevzuatı – 3568 Sayılı Kanun.....	56
5. Yeminli Mali Müşavir Ruhsatı .....	57
6. Etik ve Mesleki Etik Kavramları .....	58
a. Etik .....	58
b. Mesleki Etik .....	59
7. Mesleki Sorunlar .....	59
a. Mükellefler .....	60
b. Vergi Beyanında Kayıp ve Kaçaklar.....	60
c. Unvan Sorunu .....	60
d. Haksız Rekabet.....	61
8. Dünyadan Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Bakış .....	62
a. İngiltere Örneği .....	62
b. Fransa Örneği .....	62
c. Almanya Örneği .....	62
d. Amerika Birleşik Devletleri Örneği .....	63
<b>IV. TAM TASDİK DENETİMLERİ, TÜRKİYE’DEKİ UYGULAMALAR VE</b>	
<b>ÖRNEK DENETİM ÇALIŞMASI .....</b>	<b>65</b>
A. TAM TASDİK DENETİMLERİ.....	65
1. Geçici Vergi ve Kurumlar Vergisi.....	65
a. Geçici Vergi.....	65
b. Kurumlar Vergisi.....	66
2. Tam Tasdik Hizmeti .....	66
3. Tam Tasdik Denetimlerinin Amacı, Kapsamı ve Yararları .....	66
4. Tam Tasdik Denetimi Uygulaması İçin Gerekli Süreçler.....	68
a. İlgili Kurumdan Gelen Hizmet Talebi.....	68
b. Denetim Mercii Tarafından Yapılan Kurum Ön İncelemesi ve Kabulü .....	68
c. Tam Tasdik Sözleşmesi Hazırlanması ve Ücret Tarifesi .....	68

d. Firma İle İlgili Gerekli Bilgilerin Toplanması ve Denetim İçin Ön Hazırlık Evresi.....	69
5. Tam Tasdik Denetim Uygulama Süreci.....	69
a. Delil Toplanması .....	69
b. Hesap İncelemeleri-Çalışma Kağıtları .....	69
c. Denetim Tespitleri-Bilgi Notu Hazırlanması .....	70
d. Denetimin Sonuçlandırılması ve Beyanname Onayı .....	70
e. Tam Tasdik Raporu .....	71
<b>B. ÖRNEK 3 AYLIK GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİ TAM TASDİK DENETİMİ UYGULAMASI SAHA ÇALIŞMASI.....</b>	<b>73</b>
1. Tek Düzen Hesap Planı Bazında Geçici Vergi Tam Tasdik Denetim Süreci Saha Çalışması 1 (Denetim Sürecinin Denetim Ekibi İle Birlikte Sahada İzlenmesi).....	73
a. Bilanço Hesaplarının Denetimi .....	74
b. Gelir Tablosu Hesaplarının Denetimi .....	78
c. Denetim Esnasında Karşılaşılan Durumlara İlişkin Analiz ve Denetim Bulgularının Değerlendirilerek Müşteriye Bilgi Notu Hazırlanması (Denetimin Sonuçlandırılması Saha Takibi).....	81
2. Geçici Vergi Tam Tasdik Denetim Süreci Saha Çalışması 2 .....	88
3. Tam Tasdik Denetim Faaliyetlerinde Oluşan Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri .....	92
<b>V. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>97</b>
<b>VI. KAYNAKÇA.....</b>	<b>101</b>



## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>KKEG</b>	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SM</b>	: Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SOX</b>	: Sarbanex - Oxley (Yasası)
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

**YMM** : Yeminli Mali Müşavir

## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki.....	28
Şekil 2 Gelir, Kurumlar ve KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	32
Şekil 3 Vergi Türleri İtibarıyla 2019 Yılı İnceleme Sonuçları .....	36
Şekil 4 646 Sayılı KHK düzenlemesi öncesinde vergi denetim birimleri .....	43
Şekil 5 646 Sayılı KHK düzenlemesi sonrasında vergi denetim birimleri .....	44
Şekil 6 Gelir İdaresi Başkanlığı organizasyon şeması .....	46
Şekil 7 Meslek Mensupları Unvan Dağılımı.....	54
Şekil 8 Meslek Mensubu Sayısındaki Yıl Bazlı Değişimler .....	54
Şekil 9 YMM Oda Dağılımı.....	55
Şekil 10 Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı.....	55
Şekil 11 Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımı .....	56
Şekil 12 Meslek Unvanı ve Görevi .....	57
Şekil 13 Muavin Kayıt Örneği .....	79
Şekil 14 Çalışma Kağıdı Örneği .....	80
Şekil 15 Vergi Hesaplama Örneği.....	85
Şekil 16 Rapor Kapak Bilgileri .....	86
Şekil 17 Rapor Giriş Bölümü.....	86
Şekil 18 Defter Tasdik Bilgileri Ekranı .....	86
Şekil 19 Denetim Mizanı .....	90
Şekil 20 Vergi Hesaplaması .....	92





## I. GİRİŞ

Vergi, devletlerin temel gelir kaynağıdır. Vergi gelirleri, kamuya sağlanan tüm hizmetlerin etkin ve sürdürülebilir şekilde devam edebilmesi için varlığını korumak zorundadır.

Vergi, genel bir başlık olarak mali hukuk alanının bir parçası olmakla birlikte, yasal zemin için çizilen çerçevesi her boyutunda adaletli ve kontrol edilebilir olmak zorundadır. Vergiyi toplayan yönetim veya idari birim; bu zemini, ancak etkin yasalar ile şekillendirerek sağlıklı bir yöntem ortaya koyabilir.

Türkiye’de tüm mali ve vergisel süreç, Hazine ve Maliye Bakanlığı çatısı altındaki Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yönetilmektedir. İl bazında vergi daireleri ve defterdarlıklar vergi toplama işlemini gerçekleştirmektedir.

Türk Vergi Sistemi özelinde vergi toplama; gelir, servet ve harcama kalemleri üzerinden gerçekleşmektedir. Örneğin gelir ve kurumlar vergisi, gelir üzerinden alınan vergi türleridir. Vergilendirme beyan esası üzerine kuruludur.

Cumhuriyetimizin kurulması ile birlikte yasal zemin radikal şekilde değişmiş ve 1950li yıllardan sonra globalleşmenin hızlanmaya başlamasıyla birlikte yeni uygulamalara ihtiyaç artmıştır. Gelişen teknoloji, belge düzeni ve takip sistemini de tümüyle değiştirmiştir. Mükelleflerin sorumlulukları artmış, teknolojinin gelişmesi ile birlikte hata yapma olasılığı her geçen gün azalıyor olsa da hile riski her geçen gün artmaktadır. Denetim ve danışmanlık mekanizmasına olan ihtiyaç son 40 yıllık süreçte yükselişe geçmiştir.

Bu ihtiyaç ile birlikte, serbest muhasebeci mali müşavirlik (SMMM), yeminli mali müşavirlik (YMM) ve bağımsız denetçilik gibi meslekler ortaya çıkmış ve kurumların mali denetim, danışmanlık ve kontrol mekanizmaları haline gelmişlerdir. 3568 Sayılı Kanun’un da yürürlüğe girmesiyle mesleğin sorumluluk alanlarına ait sınırlar net şekilde çizilmiştir.

1995 yılında ilgili kanun ve düzenlenen tebliğler çerçevesinde kurumlar vergisi tam tasdik denetimi faaliyetleri başlamış, kurumlara ait mali tablo ve tüm muhasebe

hesaplarının denetim ve kontrolü gerçekleştirilerek vergisel anlamda uygun ve doğru uygulamaların gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Denetim ve tasdiği gerçekleştiren YMM, bu kapsamda mali idareye yardımcı olmakla birlikte düzenledikleri tam tasdik raporu ile beyannamenin mevzuat ile uyumuna istinaden bir güvence de sağlamaktadır.

Tam tasdik denetimleri ile, kurumların vergi boyutundaki riskleri danışmanlık aşaması ile de desteklenerek saptanmakta ve kurumlar olası bir mali idare incelemesine hazırlıklı hale getirilmektedir. Bu yolla, söz konusu kamu incelemesi gerçekleştiğinde tüm risklerin minimum düzeyin de altına inerek mevzuat ile uyumlu, doğru uygulamalar yapıldığı tespit edilecektir. Risk dışında olası vergisel avantajlar mevcut ise de bunların değerlendirilmesi yine tam tasdik denetimleri ile gerçekleştirilir.

“Türkiye’de Tam Tasdik Denetimi Uygulamaları ve Tam Tasdik Denetim Yapısı” çalışmasının amacı geçmişten günümüze bir ereve çizilerek denetim işleyişi ve saha özelinde bilgiler sunmakla birlikte, denetimde karşılaşılan durumlar ve mesleki çözüm önerilerinin akademik perspektifte aktarılmasıdır.

- İlk bölümde konu ile ilgili genel bir giriş yapıldıktan sonra takip eden ikinci bölümde, muhasebe ve denetim kavramsal olarak açıklanarak, farklı türleri, fonksiyonları, meslek birliklerinin yapısı ayrıntılı olarak incelenmiş ve muhasebe-denetim kavramları arasındaki ilişki irdelenmiştir.
- nc bölüm, yine iki ayrı alt başlık halinde incelenerek öncelikle vergi denetimi başlığı ele alınmıştır. Türk Vergi Sistemi, vergi denetiminin alt türleri, denetimin etkinliği ile birlikte ana amaç ve önemi üzerinde durulmuştur. Türkiye’deki tarihsel süreci ve işleyişi incelendikten sonra mali idare ve Türkiye’deki denetim şirketlerinin durumu açıklanmıştır. Aynı bölümün ikinci kısmında ise, yeminli mali müşavirlik mesleği detaylı bir şekilde işlenmiştir. Mesleğin sorumluluk alanları, denetim, tasdik ve danışmanlık fonksiyonları ve tarihsel süreci istatistiksel veriler ile desteklenerek incelenmiştir. Meslek mensubu olma şartları, meslek mevzuatı ile birlikte mesleki sorunlar ve dünya genelinde mesleğe genel bir bakış yansıtılmıştır.
- nceki bölümlerde, ana konunun zemini için gerekli kavramların açıklanması ile birlikte, son bölümde tam tasdik denetimleri ayrıntılarıyla ele alınmıştır. Geçici vergi ve kurumlar vergisi tanıtılmış, tam tasdik denetimlerinin

amaçları, kapsamı ve kurumlar açısından getirileri açıklanırken denetim uygulamaları öncesindeki anlaşma süreçleri, tüm denetim süreci ve raporlama hususları ayrıntılı biçimde işlenmiştir. Tam tasdik denetim uygulamasının açıklıkla ifade edilerek anlaşılabilmesi adına, örnek saha çalışması izlenmiş ve saha izlenimleri denetçiler, müşteri ve YMM nezdinde değerlendirilerek denetim süreci ayrıntılarıyla ortaya konmuştur. Denetimde karşılaşılan çeşitli hususlar tespit edilerek denetim sürecindeki etkileri belirlenmiş, saha çalışmaları içerisinde denetim süreci kapsamında YMM meslek mensuplarından da görüş alınarak mesleki faaliyetlere ilişkin sorunlar ve bu sorunlara istinaden geliştirilebilecek çözüm önerileri Öneriler bölümünde değerlendirilerek çalışmada yer almıştır.



## **II. MUHASEBE VE DENETİM KAVRAMLARI**

### **A. MUHASEBENİN TANIMI**

Muhasebe kelimesi, Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre Arapça'dan dilimize katılmıştır. Hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer anlamlarında kullanılan bir sözcüktür (sozluk.gov.tr, 2021).

Bütünü ya da bir bölümü mali özellikte olan ve para aracılığıyla ifade edilebilen, işletmelerin sahip olduğu güvenilir ve özellikli verinin gerekli kaynaklardan toplanarak doğruluklarının test edilmesi, kayıt ve sınıflandırması yapılarak raporlama aracılığıyla sunulup analiz edilerek yorumlanması süreci muhasebe olarak adlandırılmaktadır (Ünkaya & Aslan, 2009, s. 5). En genel ifade ile muhasebe, bilimsel bir sistem ve bir kayıt sürecidir. İşletmelerin genel uygulama ve faaliyet kapsamını genişletmesi bir sistem ve nitelik ihtiyacı ortaya çıkarır, bu ihtiyaca etkin karar mekanizması, etkinliklerin geçerli hale getirilmesi ve gelecek dönemlere ilişkin efektif planlama becerisi de eklenerek muhasebe kavramını meydana getirir (Ataman, 2003, s. 1).

Bu süreç yukarıda da belirtildiği üzere, özet, sınıflandırma, yorum, analiz ve raporlama gibi aşamaları da içerisinde barındırmak ile birlikte bu aşamalar kurumların kaynak ve varlıkları üzerinde gerçekleşir. Mali açıdan, bilgi kullanıcılarına bir durum tespiti ve dinamik bir gösterge sunulur. Bu şekilde yapılan analizler neticesinde kurumlar doğru ve etkin konumlanmayı sağlayarak mali açıdan etkin bir yapı elde edebilecektir. Muhasebe kapsamındaki bilgi kullanıcıları; devlet, yönetici seviyesindeki çalışanlar, borç veren taraflar, işletme sahip ve ortakları ile işletmenin diğer çalışanları olarak sıralanabilir (Ünkaya & Aslan, 2009, s. 7).

İşletmelere ait tüm iktisadi değerler varlık, varlıklara ilişkin tüm hakların değer bazındaki ifadesi sermaye, üçüncü tarafların varlıklar üzerinde oluşabilecek haklarına borç adı verilir ve varlıklar kaynak aracılığıyla edinilebileceği için borç ve kaynaklar arasında daimi bir değer eşitliği söz konusu olacaktır. (Ünkaya & Aslan, 2009, s. 12)

Bu eşitlik muhasebedeki hesaplama adı verilen ilkeyi ortaya koymaktadır. Muhasebe ile ilişkili tüm işlemler defterlere kaydedilmektedir. Bu işlemler işletme içi taraflar ile oluşabileceği gibi işletme dışından da taraflara ait olabilmektedir; defter kayıtları asla bozulmayacak ve sürekli denge halinde bulunacak olan bu temel muhasebe denkliği kapsamında gerçekleştirilir. (Ünkaya & Aslan, 2009, s. 12) İşlemlerin etkisi bazen iki taraflı bazen de tek taraflı yansımakla birlikte eşitlik asla bozulmayacaktır. Bu iki taraf; borç-alacak, hak-yükümlülük, aktif-pasif gibi isimler alabilmektedir.

Muhasebe kavramını oluşturan özet, sınıflandırma, yorum, analiz ve raporlama neticesinde ortaya konan bilanço bilgi kullanıcılarına bir ekonomik fotoğraf, bir durum tespiti sunar. İki taraflı işleyiş yönüyle değerlendirildiğinde, varlık hesabı çalıştırılması, kaynak hesabı çalıştırılması, başarı hesaplarının çalıştırılması şeklinde isimler de başlıklandırmada kullanılabilir (Haftacı, 2014, s. 33).

## **1. Muhasebenin Tarihçesi**

Muhasebe, köklerini milattan önce dönemlerinden almaktadır. Uygarlıklar ortaya çıktıktan sonra ekonomi kavramına ihtiyaç duyulmasıyla birlikte “hesaplama” kurumuna ihtiyaç da beraberinde oluşmuştur. Muhasebenin tarihteki ilk kaynağını kil tabletler oluşturmaktadır (Güvemli, 2000, s. 8).

Günümüzde kullandığımız muhasebe sistemleri ve metotları çok fazla değişikliğe uğrayarak, gelişerek ve uzun bir başkalaşım süreci sonunda oluşmuştur. Tarihsel olaylar, zaman zaman bu gelişimi geriye atmış, bekletmiş ve sürecin uzamasına sebebiyet vermiştir. Babil İmparatorluğu ve Eski Mısır medeniyeti başta olmak üzere; Eski Yunan, Roma, Arap Uygarlığı ticaret sisteminin gelişmesi ve kurumlaşmanın artmasıyla birlikte farklı materyaller kullanarak hesaplama teknikleri ortaya koymuşlardır. 15. yüzyıl sonuna kadar çeşitli amaçlarla hesap takipleri yapılmış ve basit çapta sistemler oluşmuştur (Mert, 2014, s. 14).

1494 yılında; İtalya’da aynı zamanda bir matematikçi olan Luca Pacioli isimli Fransisken rahip “Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita” adlı eseriyle iki taraflı kayıt sistemine ait ilk eseri Venedik’te yayınlamıştır. Ticaret muhasebesine temel oluşturan bu eseri, muhasebe tarihinde bir dönüm noktası olmuş ve Pacioli bu disiplinin kurucusu olarak tarih sahnesinde yerini almıştır (Lauwers & Willekens , 1994, s. 290).

Ülkemiz özelinde, muhasebenin gelişme dönemleri uzun yıllara yayılmıştır. 1800lü yılların ortalarında, Fransa Ticaret Kanunu'nun dilimize çevrilmiş hali aynen uygulamaya alınarak defter tutulması usulleri ortaya konmuştur. Cumhuriyetin ilanı ile birlikte oluşturulan yeni kanunlarla birlikte Ticaret Kanunu, Alman anlayışından esinlenilerek oluşturulmuştur. Envanter, kar-zarar hesapları, bilanço gibi konular için spesifik düzenlemeler bu kanuna alınmıştır. Farklı vergi türleri de bu dönemde ortaya çıkmıştır. İki taraflı kayıt sisteminin yerleşmeye başlaması ve denetim konularına ihtiyaç duyulması bu yıllara rastlamıştır (Güvemli & Aytulun, 2013, s. 20). 1960lı yıllara kadar Alman anlayışının etkisi hissedilir şekilde devam etmiştir.

1960 yılına gelindiğinde ülkemizin birçok ülke ile ilişkilerini geliştirmiş olduğu ve işbirliklerini sürdürmeye devam ettiği görülmektedir. Tek düzen hesap planı ile ilgili çalışmalar bu dönemde hız kazanmıştır. Kalkınma planları dahilinde ekonomik aksiyonlar alınmaya başlanmasıyla birlikte muhasebe sistemlerinde yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu yıllarda, Amerika Birleşik Devletleri'nin kullandığı Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) model alınarak yeni düzenlemeler hayata geçirilmiştir (Dinç & Atasel, 2016, s. 270).

1971 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu adında bir kurul oluşturulmuş ve aynı yıl içerisinde hazırlanan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren geçerli olmak üzere uygulamaya konmuştur.

1980 yılında tüm dünyada küreselleşme etkisi somut şekilde hissedilmeye başlanmıştır. Türkiye de uluslararası sermaye hareketlerini hızlandırmıştır. Bu koşullar içerisinde 1980li yıllarda hızlı bir kurumsallaşma yapılanması da oluşturulduğu gözlenmiştir. Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe konmuş, Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuş. Standart Mali Tablo ve Raporlar Tebliği yayınlanmış, Standart Genel Hesap Planı yürürlüğe konmuştur (Ayboğa, 2008, s. 41).

1989 yılı, önemli bir dönüm noktasının gerçekleştiği yıl olmuştur. Günümüzde güncel ve geliştirilmiş versiyonu kullanılan, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe konmuştur. Mesleğin konusu, meslek mensubu olma şartları, mesleki sorumluluk ve meslek birliği gibi konular açıklıkla ilk kez yasal bir çerçeveye alınmıştır. Kurumsallaşma 1990'lı yıllarda da sürmüştür, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı hazırlanmış, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli MaliMüşavirler Odaları Birliği) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim

Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Aynı kurul Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayınlamıştır.

2000li yıllarda muhasebe anlayışında daha kolektif bir anlayış izlenmeye başlamıştır. Avrupa Birliği üyelik uyum süreçleri kapsamında, Avrupa ülkelerindeki uygulamalar yakından izlenmeye başlamış ve 2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak uygulanmaya başlamıştır. Bu yıldan itibaren finansal raporlama zaruri bir konuma geçmiştir. Takip eden yıllarda, Türk Ticaret Kanunu yenilenmiş, yeni yasal çerçevede Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK), yerini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na bırakmıştır (Pekdemir, 2011, s. 117).

Günümüz için, ülkemizde yürürlükte olan 3 uygulama vardır. Bu uygulamalardan ilki, Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'dir. İkinci uygulama, KGK'nın Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)'dir. Son uygulama ise, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'dir (Dinç & Atasel, 2016, s. 274).

## **2. Muhasebenin Fonksiyonları**

Muhasebe, dinamik bir süreçtir. Temel olarak aşağıda sıralanan fonksiyonlar üzerinden ilerlemektedir.

- Kaydetme ve belgeleme; birbirinden ayrı değerlendirilmemesi gereken, muhasebenin ilk ve en önemli fonksiyonudur. Hesaplaşma süreci, kayıtlardan oluşan bir bütündür. Muhasebenin diğer fonksiyonlarına zemin oluşturan, işlemleri tutar ve kategorisine göre muhafaza eden fonksiyondur. Muhasebede gerçekleşen her durum için esas olan ilk aksiyon kayıttır. Tek ve çift taraflı kayıt yöntemi olmak üzere iki türde kayıt mevcuttur. Ülkemizde, ikinci sınıf tüccar gruplarının tuttuğu işletme esaslı hesabı defteri tek taraflı kayıt yönteminin kullanıldığı defterdir. Birinci sınıf tüccar gruplarının tuttuğu yevmiye defteri ve defter-i kebir çift taraflı kayıt yönteminin uygulandığı defterlerdir. Mali durumun etkin bir şekilde gözlemlenebilmesi ve hesaplaşmayı sağlayacak bilgilerin ortaya konulabilmesi çift taraflı kayıt yöntemiyle sağlanır. Mali bilgiyi içeren muhasebe kayıtları tarih başta olmak üzere çeşitli ölçütler üzerinden tasnif edilerek muhasebe fişi adı verilen belge üzerine işlenerek takip edilir.



- Sınıflandırma, muhasebenin kategorizasyon aşamasıdır. Kayıtlar tutarlarına ve konularına göre gruplara ayrılır. Sınıflandırma fonksiyonu ile kayıtların takibi ve konumlandırılması doğru bir şekilde yapılır. Defter-i kebire geçiş aşamasında her faaliyete istinaden ayrı bir büyük defter sayfası açılır. “Banka” hesabı büyük defteri ya da “kasa” hesabı büyük defteri gibi örnekler mevcuttur (Mert, 2014, s. 10).
- Özetleme işlevi, dönem sonlarında kontrol uygulamasından da faydalanarak elde edilen sonuçların net olarak ortaya konması için kullanılan bir yoldur. Dönem içerisinde gerçekleşen çok sayıda işlem olabilir ve bu işlemlerin mali tablo olarak ortaya konması gereklidir. Muavin kayıtlarını kullanarak tüm işlemleri başlıkları ve tutar bazında özetleyerek net bilgiler elde edilebilir.
- Analiz ve yorumlama, muhasebe temelli bilgilerin işletme açısından faydalı hale getirilmesi için mevcut özet halindeki bilginin anlam ve olay-sonuç ilişkisi bakımından ifade edilmesi işlevidir. (Ünkaya & Aslan, 2009, s. 6)
- Raporlama, tüm mali işlem ve süreçlerin son aşamasıdır. Oluşturulan tablolar (gelir tablosu gibi) yoluyla sonuçlar elde edilir, sonuçlar üzerinden kritikler gerçekleştirilerek kurumların karar alma mekanizmaları da çalıştırılmaya başlar. İleriye dönük planlama ve çalışmalar bu raporlama çalışmalarından elde edilen sonuçlara paralel olarak ilerler. Günümüzde kurumların finans ve mali işler gibi bölümlerinde mutlaka finansal raporlama, bütçe raporlaması gibi alt birimler mevcuttur ve bu birimlerde çok sayıda çalışan istihdam edilmektedir. Bu çalışanların yorum ve analiz becerisi yüksek olmalıdır, raporlamada elde edilecek sonuçları işletme içi ve dışından birçok bilgi kullanıcısı değerlendirebileceği için, etkin bir dil kullanılması zorunludur.

### **3. Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebe süreci, etkin ve doğru şekilde ilerleyebilmesi için birtakım temel kavramlar üzerine inşa edilmiştir. Uygulamaların şeklini ve uygulama esnasında bazı hususlara neden gerek duyulduğu ile ilgili olarak bu kavramlar bir cevap niteliği taşır. Temelde 12 alt başlıkta toplanır (GİB, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No.1, 2021) :

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavramda, muhasebe sürecinin bir kişiye veya kuruma karşı değil tüm topluma karşı sorumlu hissedilerek gerçekleştirilmesi ve bilgi kullanıcılarının doğru bilgi ile buluşturulması gerektiği vurgulanmaktadır. Sosyal sorumluluk kavramı göz önüne alınmayarak düzenlenen finansal tablolar net ve doğru bilgi sağlamamakla birlikte işletme içi ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının çıkarlarına zarar verir.

### Kişilik Kavramı

Kurumun tüzel kişiliğinin; kurum içerisinde çalışan, yönetici, ortak ve kurum içinde-dışında herhangi bir bağı olan kişilerden ayrı bir kişilik olduğu ve bu tüzel kişilik etrafında oluşturulan prensiplerle hareket edilmesi gerektiği vurgulanır. Bu husus, kurumun muhasebe kayıt aşamasından analiz ve raporlamaya ulaşan bütün süreç içerisinde efektif şekilde değerlendirilmek zorundadır.

### Süreklilik

Kişilik kavramıyla paralellik gösteren bu kavramda, kurumun ömrünün bir kişi veya kişiler nezdinde değerlendirilmeden tüzel kimlik ömrü atfedilmesi, etkinliklerin süresiz olarak değerlendirilmesi ele alınır. Kuruluş sözleşmesinde işletme ömrüne yönelik farklı bir atıfta bulunulmadığı sürece, kurumun ömrü sonsuzdur. Amortisman uygulaması bu kavramın olağan bir getirisi olmakla birlikte, kurumun başarısı süreklilik kavramı ekseninde şekillenmektedir.

### Dönemsellik

Dönemsellik kavramı da süreklilik kavramı üzerinden işletilir. Gerçekleşen faaliyetler dönemlere ayrılır ve bu dönemler içerisinde değerlendirilir. Örneğin, 2020 hesap dönemi adı verilen dönem 2020 yılının 12 aylık periyodunu kapsar. Geçmiş bir yıla ait işlemler bu dönemin konusu olamaz.

Kurum uygulamalarının etkin şekilde kontrolü, karlılık tespiti, finansal tablo sonuçlarının değerlendirilmesi, sınıflandırma, kayıtlar, ödemeler vb. durumlar için kurumun sonsuz ömrü ölçüsünde işlem yapmak mümkün olmadığı için hesap dönemi kapsamında değerlendirme yapılarak 12 aylık dönemler esas alınır.

## Para İle Ölçülme

Muhasebedeki kayıtlara konu olan hareketler için ortak ölçü birimi paradır. Muhasebe temelli işlemler milli para birimi göz önüne alınarak gerçekleştirilir, yabancı para işlemi varsa dahi dönem sonlarında ilgili döviz kuru üzerinden değerlendirilerek milli para birimi baz alınır. Örneğin, salça üreticisi bir firma domates hammaddesini ton hesabı ile almakta, ancak muhasebe kayıtlarına domatesin birim fiyatı üzerinden hesaplama yaparak ilgili para birimi ile geçirmektedir.

## Maliyet Esası

Maliyet, ekonomik bir değeri edinmek amacıyla katlanılan harcama ve değerlerin toplamı olarak ifade edilebilir. Muhasebenin temel kavramları sıralandığında en önemli olanlardan biri maliyet esası kavramıdır. Para ile ölçülen kıymetler, maliyet değeri üzerinden kayıtlara aktarılır. Maliyet bedeli tespit edilemeyen kalemler dışında, her varlık ve hizmet muhasebeleştirilmesinin maliyet bedellerinin esas alınması gerektiği vurgulanır ve bu verilerin doğru şekilde temin edilmesi azami önem taşımaktadır.

## Belgelendirme ve Tarafsızlık

Muhasebe kayıtları kurumun var olan durumunu yansıtmalı ve bu mevcut durum objektiflik esasına göre belgelendirilmelidir. Nesnellikten uzak, kişisel değerlendirmeler ve belgelendirmeler muhasebe sürecinde kesinlikle kullanılamaz. Maliyet esası ve para ile ölçülme kavramları ile çok yakın ilişkide bulunan bu kavram, mali konum ve oluşan geliri makul düzeyde ölçümleyerek anlamlı veriler sunmaktadır.

## Tutarlılık

Muhasebe bir politikalar ve yöntemler bütünüdür. Seçilen yöntem her dönem için aynı şekilde uygulanmalı ve muhasebe sürecinin aşamalarında yer almalıdır. Tutarlılık kavramı değişikliklere karşı çıkar, olası değişiklikler de dipnotlar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına bildirilmelidir. Mali tabloların mukayese

edilebilirliğinin etkinliği ve kurumun yapısına uygun muhasebe metodunun seşilerek uygulanması tutarlılık kavramı çerçevesinde gerçekteşmektedir.

#### Tam Açıklama

Bu kavram aynı zamanda sosyal sorumluluk kavramı ile de yakın ilişki içerisinde. Kayıt sistemi ve tablolar bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri açıklıkla sunmalı, ek bilgileri de içerecek şekilde detaylandırarak aktarmalıdır. Mali tablolardan istifade edecek bilgi kullanıcılarına, anlaşılabilir açıklık ve yeterlilikte bilgi sunulmasına olanak sağlayarak etkin karar alımını destekleyen bir kavramdır.

#### İhtiyatlılık

İhtiyat kelimesi, herhangi bir hususta geleceği düşünerek önlem almak, tedbirli davranmak anlamına gelmektedir. Kurumlarda, gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek her türde risk ve risk içerikli konuya karşı ihtiyatlı davranılarak çalışmalar devam ettirilmelidir. Karşılıklı hesapları ihtiyatlılık kavramına verilebilecek en etkin örneklerden biridir.

#### Önemlilik

Nitelik ve nicelik bazında; gerçekleşen mali hadiseler, hesap kalemi ve bağlı diğer hususlar mali tablolara kritik düzeyde bir etki yapmış ise önemlidir ve tabloda yer alması zorunluluk taşımaktadır. Bu bazda değerlendirmeler yapılarak önemlilik düzeyleri belirlenir.

#### Özün Önceliği

12 kavramın sonucusu olan özün önceliği kavramında, bir önemlilik tespiti gerçekleşir. Muhasebe sürecine yansıtılan işlemlerde, biçimden önce öz dikkate alınır. Çatışılan veya benzeşen noktalar olsa bile, öz biçimden önceliklidir. Özün önceliği, muhasebe kayıt aşaması ve bu kayıtların değerlendirildiği aşamalarda işlemlerin mali özellikleri ve kurumun için ne ifade ettiğini ölçümleyerek bir sıralama yapmaktadır, yönetim muhasebesi çerçevesinde değerlendirildiğinde kurumun karlılık ve devamlılığını öne çıkarma işlevini destekleyen bir kavramdır.

#### **4. Muhasebe Türleri**

Muhasebe, sabit konulardan doğan ihtiyaçlarla ortaya çıkmış olsa da sektörleşme ve kurumlaşma arttıkça farklı alanlara ayrılmıştır. Temel olarak 3 ana başlık altında incelenebilir:

#### **a. Genel Muhasebe**

Finansal muhasebe olarak da adlandırılan genel muhasebe, muhasebe sürecinin temelini oluşturur. Kurumların etkinlikleri ve bu etkinliklerin sonuçlarıyla ilgilidir. Borçlar, alacaklar, kaynaklar ve sermaye üzerindeki işlemleri gerçekleştikleri tarihi baz olarak takip eder. Kurumun işgal konusuna göre genel muhasebe farklı kollara da ayrılabilir (Benligiray, Cemalcılar, & Sürmeli, 2002, s. 10).

#### **b. Maliyet Muhasebesi**

Maliyet muhasebesi bir fiyatlandırma birimidir. Mamul, satılan ticari mal veya hizmetin maliyeti hesaplanır, üzerine kar rakamı eklenerek fiyatlandırması gerçekleşir. Maliyet ve gider hesapları birlikte çalışır. Yönetim muhasebesi ile maliyet muhasebesi ortak katkı alanlarına sahiptir.

#### **c. Yönetim Muhasebesi**

Yönetim muhasebesinin ana odağı yönetici kavramı üzerindedir. Yönetime yapılan raporlamanın ana enstrümanı olarak kullanılır. Doğru ve kullanışlı bilgileri yönetim birimine sunarak kaynak idaresinin etkinliğini amaçlar. Organizasyonel hedefler dahilinde hareket ederek maliyet muhasebesi ile de ortak şekilde çalışır.

### **5. Tek Düzen Hesap Planı**

1992 yılında Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni Resmi Gazete'de yayımlamış ve tebliğ ekindeki hesap planı perspektifi ve açıklamaları ile birlikte tek düzen muhasebe sistemi ve beraberinde tek düzen hesap planı muhasebe uygulamalarında kullanılmaya başlanmıştır. Bu sistem değişikliği muhasebe mesleğinde önemli bir etki yaratmış, köklü ve radikal bir atılım olarak vuku bulmuştur.

Uygulamaya konulana kadar uzun yıllar boyunca bir hazırlık ve geliştirme süreci yaşamış olan bu sistem, muhasebe hareketlerinin konu ve nitelik bazında kategorize edilmesine imkan vermiştir. Farklı sektörler ve işgal konularına mensup kurumlar faaliyet alanlarına göre hesap takibini çok daha rahat ve etkin şekilde uygulayabilmektedir (Doğan, 2011, s. 133). Hesap planları, temel olarak açık ve

anlaşılabilir isimler içermelidir. Kurumun iştiğal konusu ve etkinlikleriyle paralel bir yapıda oluşturulmalıdır. Plandaki hesap adları fonksiyonel olarak gruplandırılabilmesi ve kolay sonuçlar elde etme odaklı olmalıdır (Güneş, 2008, s. 8).

Bilanço, sermaye, gelir tablosu ve yansıtma hesapları temelinde bir kategorizasyon şeması oluşturulabilir. Rakam kodlanmasıyla 1'den 10'a ana başlıklar oluşturulmuş, bu başlıklar üzerinden 100'den 900'e kadar çeşitli sayılar verilerek alt hesap kodları ortaya konmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından güncelenen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde hesap planı ve açıklamalarına ayrıntılarıyla yer verilmiştir (GİB, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No.1, 2021).

- 1 Rakamı ile başlayan grup Dönen Varlıklar,
- 2 Rakamı ile başlayan grup Duran Varlıklar
- 3 Rakamı ile başlayan grup Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4 Rakamı ile başlayan grup Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5 Rakamı ile başlayan grup Öz Kaynaklar
- 6 Rakamı ile başlayan grup Gelir Tablosu Hesapları
- 7 Rakamı ile başlayan grup Maliyet Hesapları
- 8 ve 0 Rakamı ile başlayan grup Serbest
- 9 Rakamı ile başlayan grup ise Nazım Hesaplar olarak adlandırılmıştır.

Hesap kodları tanımlanırken 3 haneli olarak oluşturulur. Örneğin;

102 kod numaralı Bankalar hesabında, 1 rakamı hesap sınıfını (dönen varlıklar), 0 rakamı hesap grubunu (hazır değerler) ve 2 rakamı hesabın sıra numarasını temsil eder (Köroğlu, 2011, s. 58).

Kurumlar Vergisi Beyannamesi de tek düzen hesap planı şablonuna göre düzenlenir. Bu sistematik çerçevesinde, farklı dönemler kolaylıkla mukayese edilebilir, mali terminolojide oluşturulan ortak dil ile kontrol ve denetim aşamalarında da güvenilirlik ve etkinlik tahsis edilmiş olur.

## **6. Muhasebe Mesleği ve Meslek Örgütleri**

Muhasebe ile ilgili yasal çerçevenin oluşturulmasına ait ilk çalışmalar 1930lu yıllara dayanmaktadır. Uzun ve ısrarlı bir sürecin sonunda, en kapsamlı ve yasal zemin, 01.06.1989 tarihli 3568 numaralı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda tesis edilmiştir. Yıllar içerisinde çeşitli

güncellemeler ve revizeler ile birlikte bu kanun, halen tüm meslek faaliyetleri için geçerli mevzuat konumundadır.

Muhasebe; muhakeme yeteneği gerektirdiği, dinamik bir biliş süreci içerdiği ve ülke insanları için ortak çıkar gözettiği için meslek olarak sayılabilecek bir etkinliktir (Akbulut, 1999, s. 125). Globallaşan dünyada; mali, teknolojik, sosyal ve ekonomik düzendeki değişikliklerle birlikte muhasebenin trend eğrisi de yukarı yönlü bir ivme kazanmıştır. Günümüzde toplumsal ve ticari hayat için vazgeçilmez bir konuma gelmiştir.

#### **a. Meslek Mensupları**

Kurumlarda etkinlik ve operasyonların efektif ve güvenilir bir şekilde devam ettirilmesini sağlamak ve bunları kaydetmek, mali mevzuat kapsamında bu etkinlikleri değerlendirerek denetimini de yapmak, sonuçlarını bilgi kullanıcılarına sunmak, mesleki standartlar ve etik prensipler dahilinde hareket ederek meslek mevzuatına uygun davranmak muhasebe meslek mensubu olmanın temel nitelikleridir (Ayboğa, 2003, s. 331).

Yasalaşmanın tamamlanması ile birlikte meslek 3 ayrı katmana ayrılmış, bu katmanlardan ikisi aynı meslek odası tarafından idare edilmiştir. Bu 3 katman, serbest muhasebecilik (SM), serbest muhasebeci mali müşavirlik (SMMM) ve yeminli mali müşavirlik(YMM)tir. Zaman içerisinde, idare tarafından serbest muhasebecilik mensuplarına sınav açılarak SMMM olmaları yolunda kolaylık gösterilmiştir. SMMMler muhasebenin kayıt ve denetim ayağından sorumlu iken, YMMler tasdik yani onay mercii olarak hizmet verirler (Güvemli, 2011, s. 144). Meslek mensubu olmak için belirtilen genel ve özel şartlar sağlandıktan sonra, Birlik tarafından açılan yazılı sınavlarda başarı gösterildiği takdirde ruhsat verilerek meslek unvanı alınır.

#### **b. Meslek Kapsamı ve Sorumluluk Alanı**

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda, muhasebecilik ve mali müşavirliğin konusu 3 ana maddede şu şekilde izah edilmiştir: (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu)

- Gerçek ve tüzel kişilere ait kurumların defter tutma, bilanço, gelir tablosu gibi tabloların, beyannamelerin hazırlanması işlerinin yapılması,
- Muhasebe uygulama sistemi kurulum ve geliştirmesi, mali mevzuat, işletmecilik ve finans gibi konularda uygulamalara müşavirlik etmek,
- Belgeye dayandırılarak denetim, tahkim, bilirkişilik yapmak ve görüş vermek.

Aynı kanun içerisinde, yeminli mali müşavirlik mesleğine istinaden de, mali müşavirlikte tanımlanmış işlerin yanında tasdik işlemleri yapmak ifadesi eklenmiştir. YMMler, tasdik ettikleri belgelerde oluşacak vergi ziyayı vb. durumlarda müteselsil sorumluluk taşırlar.

### **c. Meslek Odaları**

1989 yılında yürürlüğe giren meslek mevzuatı ile birlikte, hızlı bir örgütlenme yaşanmış, ilk yıllarda 61 oda kurulmuştur (Güvemli, 2011, s. 144).

2019 yılı sonu itibarıyla ülke genelinde toplamda 77 SMMM odası ve 8 YMM odası mevcuttur (turmob.org.tr, 2021). Odaların kuruluş amacı, meslek mensuplarının etkinliklerini kolaylaştırmak, gereksinimlerini karşılamak, kamu yararına çalışılmasına olanak sağlamak ve mensupların iş etiği ve meslek disiplini çerçevesinde çalışmasını sağlamaktır (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu). Odaların tüzel kişilikleri mevcuttur, belirtilen amaçları dışında bir etkinlik gerçekleştirmeleri söz konusu değildir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre, bölgesi içinde SMMM veya YMM olarak en az 250 meslek mensubu bulunduran il veya ilçe merkezlerinde oda kurulabilmektedir. İlgili SMMM ya da YMM odasına bulunduğu il veya ilçenin adı verilir. Odanın kurulumunun tamamlanabilmesi için ilgili bölgedeki asgari 100 mensubun imzasına ihtiyaç duyulur. Meslek mensupları mesleklerini icra edebilmek için odaya kayıtlı durumda bulunmak mecburiyetindedir. Odalar 4 ana organa sahiptir. Bunlar; genel kurul, disiplin-yönetim ve denetleme kurullarıdır.

### **d. TÜRMÖB**



Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), mesleğin yasal çerçeveye girmesiyle birlikte kurulmuştur. Birliğin merkezi Ankara'dadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda, TÜRMOB'un görevleri şu şekilde izah edilmiştir: (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu)

- Meslek mensuplarının çıkarlarını korumak, mesleki ahlak ve düzene özen göstermek,
- Mesleğin gelişimi için çalışmalar yapmak,
- Odalar arasındaki mesleki anlaşmaları çözmek,
- Yetkili birimlere odalar ile ilgili konularda görüş vermek,
- Bakanlık tarafından verilen görevleri icra etmek,
- Uluslararası temsil görevini üstlenmek.

Global ekonomik düzen içerisinde muhasebe meslek mensupları da diğer meslek grupları gibi güncel bilgi ve yetilere sahip, donanımlı olmalı ve mesleğini efektif bir şekilde icra etmelidir (Utku & Kurtcebe, 2019, s. 7). Stajyer ve meslek mensuplarının eğitim çalışmaları ve sürekli gelişimi yönünde önemli bir sorumluluk üstlenen TÜRMOB, odalardan gelen talepleri değerlendirerek özellikle son dönemlerde; dönem sonu işlemleri, elektronik fatura-defter-arşiv-tebligat uygulamaları, bilanço okuma metotları, iş hukuku, mali tablo oluşturma konuları başta olmak üzere güncel mesleki konularda eğitimler düzenleyerek mesleğe önemli katkılar sunmaktadır (Utku & Kurtcebe, 2019, s. 14).

Dünyada saygın meslek örgütlerinden biri haline gelmiş olan TÜRMOB, istikrar, tutarlılık, bağımsızlık, dürüstlük ve sürdürülebilirlik gibi değerleri vazgeçilmez unsurları olarak belirlemiş ve çalışmalarını devam ettirmektedir (TÜRMOB 2019 Faaliyet Raporu).

## **B. DENETİM KAVRAMI**

Denetim kelimesinin kökü, denetlemek eyleminden gelmektedir. Bir işin doğru ve usulüne göre yapılıp yapılmadığının incelenmesi, murakabe etme, kontrol, teftiş gibi anlamlara gelen bir sözcüktür (sozluk.gov.tr, 2021).

En genel tanımıyla denetim, bir etkinliğin sonuçlarının mümkün olduğunca planlanan şekilde gerçekleşmesi amacıyla standartlar konulması, edinilen sonuçların bu standartlarla mukayese edilerek aksaklık ve sapmaların plan eksenine çekilmesi için yapılan revizeler sürecidir (Sanal, 2002, s. 4). Denetim, finansal özellikteki verilerin belirli kıstaslara göre uygunluğunu ölçümlemek amacıyla bir uzmanın yönettiği delil toplama, değerlendirme ve sonuçların bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 16).

İfade yolunda değişiklikler olabilmektedir ancak; denetim, kaynak tahsis edilmiş kişi veya kurumların kaynakları nasıl değerlendirdiğine ilişkin bir “hesaplaşma”, muhasebe türevi bir süreçtir. Bu yüzden denetim temelinde hesap verme sorumluluğunu barındırır. Bu sorumluluk mali bir hesap verme sorumluluğudur (Erdoğan, 2002, s. 56). Muhasebe denetimi kavramı ise, bir iktisadi dönem ya da birime ait bilginin belirli kıstaslar çerçevesinde uygunluk değerlendirmesi yapılarak bağımsız bir meslek mensubunun rapor oluşturma amaçlı delil toplama ve işleme süreci olarak tanımlanabilir (Bozkurt, 2018, s. 29).

Topluluklar halinde yaşamın başlaması ile birlikte denetim de insan hayatına girmiştir. Sanayi Devrimi’nden sonra ekonomik gelişmeler ve devletlerin güçlenmesiyle birlikte organizasyonların başarısı için denetim olmazsa olmaz bir yönetim fonksiyonu konumuna yükselmiştir. 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası ile birlikte A.B.D. başta olmak üzere tüm ülkelerde iç denetimin önemi ve doğru bir şekilde yapılması gündeme gelmiştir (Knechel & Salterio, 2017, s. 25). Denetim bir zorunluluk ve yönetim sürecinin bir önlem alma katmanıdır. Süreçlerin doğru ve eksiksiz şekilde tamamlanıp tamamlanmadığı denetim uygulaması ile bilgi kullanıcılarına sunulan sonuçlarla belirlenir (Akyel & Köse, 2010, s. 13). Denetimin idare birimlerinde katma değer yaratabilmesi için güçlü standartlar çerçevesine oturtulmuş olması beklenir.

Denetim; teftiş, inceleme, kontrol, gözlem, analiz gibi kavramlarla sıkça kullanılmakta bazen anlam olarak birbirleri ile kesiştirilebilmektedir. Ancak denetim kelimesi çok sayıda kavramı içine alan geniş bir perspektifi temsil etmektedir. Bu perspektif 5 ana ilkeyi bünyesinde barındırır. Tamlık, gerçeklik, doğruluk, yasallık ve açıklık ilkeleri üzerinden bir denetim süreci oluşturulur. Günümüzde denetim

süreçleri içerik ve kapsamlarına göre kamu ve özel sektör tarafından yürütülmektedir. Kurumlar tarafından son yıllarda kendi bünyelerinde iç denetim departmanları oluşturulmuş ve geniş bir departman haline getirdikleri bu birimlerde çok sayıda çalışan istihdam edilmektedir.

## **1. Denetim Türleri**

Denetim, ele alındığı farklı kriterlere göre değerlendirilerek alt türlere ayrılmaktadır. Bu kriterler; denetimin amacı, denetçinin statüsü ve denetimin yapılacağı süredir.

### **a. Amaçlarına Göre Denetim**

Denetimin gerçekleştirilme amacı, ana odak noktasını belirler ve konu bazında bir çerçeve oluşturulmuş olur. Amaç kriterinin konulması ile birlikte denetim 3 ayrı sınıfa ayrılacaktır:

#### **i. Mali Tablolar Denetimi**

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata göre; işletmelere ait mali tabloların, işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumunu gösterip göstermediğinin tespiti ve görüş oluşturulması süreci mali tablolar denetimini oluşturmaktadır (Bozkurt, 2018, s. 33).

Denetim faaliyetinde mali tablolara güvenilirlik özelliği sağlanarak mali tablolardaki yanlışlıkların ortaya konması amaçlanmakla birlikte; mali tabloların denetimini gerçekleştiren denetçinin bağımsız bir taraf olduğu ve bu denetçi tarafından yanlışlıkların ayrı ayrı değerlendirilmeyerek mantıklı bir temele dayandırılan bütüncül bir denetçi görüşü oluşturulduğu hususları da diğer önemli noktalardır (Bozkurt, 2018, s. 34).

#### **ii. Uygunluk Denetimi**

Belirlenmiş ölçüt ve kriterler kapsamında yapılan ve bu kapsama denetçinin müdahil olmadığı bir denetim türüdür. Mali tablolar denetimine göre daha dar kapsamlı ve sonuçları ağırlıklı olarak kurum içerisindeki bilgi kullanıcılarına aktarılan bir süreçtir. İlgili denetim kriterleri çeşitlendirilebilir. Uygunluğun ölçütü; söz konusu kurumun tüzük veya yönetmeliği, herhangi bir yasa, sözleşme veya bir genel kurul kararı olabilir (Mert, 2014, s. 35). Belirlenmiş bu özel kapsama uygunluğun denetçisi kurum içi veya kurum dışından herhangi bir kişi veya kişiler

olabilmektedir. Denetçi sınırları belirlenmiş olan bu çerçeveye hiçbir katkı veya değişiklikte bulunamaz. Vergi müfettişi, iç denetçi, banka müfettişi gibi tarafların gerçekleştirdiği denetim ve inceleme faaliyetleri uygunluk denetimi başlığı altında değerlendirilmektedir (Bozkurt, 2018, s. 35).

### **iii. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi örgütsel bir denetimdir. İlgili kurum veya örgütün etkinliğini ölçümlemek amacıyla gerçekleştirilir. Örneğin; gıda maddeleri üreten bir kurum özelinde değerlendirildiğinde, bu kurumun faaliyet denetimini gerçekleştirmek için tüm birim ve alt departmanları ele alarak kapsayıcı bir denetim gerçekleştirilmelidir. SWOT analizi benzeri bir süreç olan faaliyet denetiminde, ana odak noktası ölçümlenen organizasyonun sürdürülebilirliği, etkinliği ve verimliliğidir. Analiz odaklı bir denetim gerçekleştirilmesi bu yönüyle zorunludur. Denetim süreçlerini kurumun iç denetçisi veya devlet denetçileri de yürütebilir. Ancak faaliyet denetimlerinin iç denetim operasyonlarını da kapsayıcı bir özelliği vardır.

### **b. Denetçinin Statüsü Açısından Denetim**

Denetim faaliyeti, kurum içi veya kurum dışı denetçiler tarafından gerçekleştirilir. Kuruma mensup tarafların gerçekleştirdiği denetim iç denetim olarak adlandırılırken, kurum dışı denetimler kamu denetimi ve bağımsız denetim faaliyetleridir (Sabuncu, 2017, s. 164).

### **i. İç Denetim**

Kurum içerisinde hazırlanmış olan muhasebe kayıtları, rapor vb.nin doğruluğu, tamlığı belirlenerek, hata oranının azaltılması, gelecekte oluşabilecek hatalar için önlem alınması ve yönetsel politikaların geliştirilmesi iç denetim faaliyetleri ile gerçekleştirilir (Sabuncu, 2017, s. 164).

İç denetim faaliyetlerinde hem mali tablo denetimi hem de idare denetimi yapılır. Kurumun tüm süreçlerini kapsayan kritik bir fonksiyonu olmakla birlikte, verimli ve sürdürülebilir bir denetim zemini oluşturmak için özerkliğe de ihtiyaç duyar. Özerklik ve tarafsızlık konuları iç denetim için genel olarak tartışmalı öğelerdir. Kurumlar son yıllarda departmanlarına alt birim olarak iç denetimi de eklemiş ve çok sayıda çalışanı bu bölümlerde istihdam etmektedir.

### **ii. Kamu Denetimi**

Devlet görevlisi olan denetçilerin, bir devlet teşekkülünü veya özel sektöre ait kurumu, denetime konu olan alandaki kanun, düzenleme, yönetmelik vs.'e uyumlu olup olmadıklarını araştırdıkları süreci kapsayan denetim faaliyeti kamu denetimi veya kamusal denetim olarak adlandırılır (Erdoğan, ve diğerleri, 2004, s. 9).

Mali açıdan değerlendirildiğinde, kamu denetiminde gereksinim duyulan verilerin başını muhasebe verileri çekmektedir. Bu kapsamda kamusal denetimde Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu özelinde hareket edilmektedir. Bu nedenle, istatistiki olarak değerlendirilebilecek en küçük çaptaki veri dahi kamusal denetim için azami önem arz etmektedir. Son yıllarda gerçekleştirilen vergi incelemelerinde ağırlıklı olarak geçmiş yıllara dönük inceleme faaliyetleri gerçekleştirildiği gözlenmektedir. Vergi Usul Kanunu uyarınca, ilgili defter ve kayıtlar 5 yıl, Türk Ticaret Kanunu uyarınca ise 10 yıl saklanmak zorundadır. Bu süreler farklı koşul ve durumlar altında değişebilmektedir.

### **iii. Bağımsız Denetim**

Mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu kontrol ederek bilgi kullanıcılarına raporlayan faaliyet bağımsız denetim faaliyetidir (Erdoğan, 2002, s. 59). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS) ile birlikte (ülkemizde TFRS olarak isimlendirilmiştir) bağımsız denetimde ortak bir dil oluşmuş ve denetim faaliyeti bu çerçevede yürütülerek belirli aralıklarla bilgi kullanıcılarına finansal tablo ve bağımsız denetim raporunu sunma zorunluluğu getirilmiştir (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu). Bağımsız denetim talebi devlet idari otoritesinden gelebileceği gibi kurum içi yetkili ortak veya hissedarlar tarafından gelebilir (Köker, 2009, s. 8). Denetim faaliyeti ile birlikte sonuçlar denetçi görüşü ile birlikte bağımsız denetim raporuna aktarılarak süreç tamamlanır.

### **c. Yapılan Süre Açısından Denetim**

Denetimler yapıldıkları süre esasına göre değerlendirildiğinde 3 başlığa ayrılmaktadır (Erdoğan, 2002, s. 60).

#### **i. Sürekli Denetim**

SPK uyarınca gerçekleştirilen denetimlerin her yıl sonunda düzenli olarak yapılmasıdır. Finansal tabloların yıl sonundaki durumu bu denetimler ile değerlendirilir.

#### **ii. Özel Denetim**

Kurum menkul kıymetleri ile ilgili halka arz kararı aldığında, SPK'daki izin sürecini sağlıklı bir şekilde tamamlayabilmek için; ya da SPK kapsamında olan kurumlarda ayrılma, tasfiye, devir gibi operasyonlar gerçekleştirildiğinde ilgili yönetmelikler kapsamında mali tabloların durumunu değerlendirebilmek için özel denetimler yaptırılır (Erdoğan, 2002, s. 60).

### **iii. Sınırlı Denetim**

Denetim faaliyetinin belirli bir dönem ve konu bazında sınırlandırıldığı denetim türüdür. Diğer denetim türleri ile mukayese edildiğinde daha dar kapsamlı bir denetim faaliyetidir.

## **2. Denetimin Amaçları ve Önemi**

Denetim; bir inceleme, analiz ve raporlama sürecidir. Denetçiler, standartlar kapsamında ilgili kurum için kanıt toplar ve değerlendirir. Denetim raporu ile birlikte görüşünü bilgi kullanıcılarına sunar. Denetimin ana amacı da bu noktada ortaya çıkar.

Denetimin amacı, bu faaliyetin neden gerekli olduğu ile doğrudan ilişkilidir (Bozkurt, 2013, s. 57). Denetim süreci bir görüş oluşturma sürecidir. Mevcut bilgileri ek kanıtlar ile katkılanarak finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturulur. Denetimin ana hedefi aslında sonucu da beraberinde getirmektedir.

Sürecin sonunda denetçi görüşüne katkı sağlayan kanıtlarda; sehven veya kasti olarak hile, yanlışlık, vb. var ise düzeltilmesi ve iyileştirilmesi beklenir. Gelecekte oluşabilecek hata ve yanlışlıklar için de gerekli önlemlerin alınması yine denetçi görüşü temel alınarak gerçekleştirilir (Bozkurt, 2013, s. 58). Denetim bir doğruluk ve güvenilirlik sağlama sürecidir ve globalleşen dünyada ekonomik ve endüstriyel gelişmelerle birlikte denetim konsepti genişleyerek farklı ihtiyaçlara cevap verme noktasına evrilmiştir (Soltani, 2007, s. 8).

Denetim süreci iç ve dış tehditleri belirleyerek önlem alınmasına yardımcı olur. Uygulamadaki olumsuz durumları ortaya koyarak çözüm üretilmesini sağlar. Bu olumsuzluklar farklı birimler arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanıyorsa, birimler arasında koordinasyon ve görev paylaşımı yapılmasında da imkan sağlar. Etkif yönetsel kararlar da denetim raporlarından çıkan sonuçlara göre ortaya çıkar (Sabuncu, 2017, s. 164). Başarılı bir denetim süreci ile birlikte, kurumun finansal tablolarına olan güven seviyesi artar, muhasebe süreçlerinde yanlışlık oranı azalır,

etik olmayan, kötüye kullanma vs. durumlar ortadan kalkar, kurumun kredibilitesi güvenilir zeminine dayanılarak optimum düzeye erişir . (Mert, 2014, s. 33).

### **3. Denetim Standartları**

Muhasebe standartları, kurumların finansal durumlarının aynı düzlem ve temel üzerinde değerlendirilerek sağlıklı sonuçlar ve kararlar ortaya konmasını sağlar. Mali başarıyı doğru şekilde ölçümleyebilmek için muhasebe standartları olmazsa olmaz bir enstrümandır ve sektör bazında karşılaştırmalar ve analizler yapılarak kurumun konumunun da etkin bir şekilde değerlendirilmesi söz konusu olur (Erol, 2011, s. 59).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) muhasebe ve denetim standartları ile ilgili çalışmalarını yürüten öncü kuruluş olmuştur. Uluslararası kurumsallaşmanın artması, yükselen küresel ekonomiler ve artan finansal raporlama türleriyle birlikte denetim faaliyeti daha sistematik ve kritik bir husus haline gelmiş ve ortak bir dil ihtiyacı doğmuştur (Kocamaz, 2012, s. 106). Uluslararası ticari faaliyetler, mali krizler, mali piyasalarda karşılaşılan sorunlarla birlikte de bu ihtiyaç daha da elzem hale gelmiş, kamunun aydınlatılması için yoğun çabalar gösterilmeye başlamıştır (Ayboğa, 2003, s. 339). Uluslararası Muhasebe Komitesi bu ortak dilin standartlar başlığı altında toplanması için etkin sonuçlar elde ettiğinde birçok ülke bu standartları esas almaya başlamıştır. Türkiye de bu konuda gerekli adımları atarak yabancı sistemler ile lokal prosedürlerini uygun ve entegre hale getirmiştir. Bu amaçla yapılan değişikliklerde en temel ve önemlilerinden biri 2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'dur. Muhasebe sistemiyle ilgili globalleşme yolunda atılan bu adım ile birlikte muhasebe ve denetim standartları zaruri hale gelmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) da uygulama tarafından sorumlu kurum olarak çalışmalarına devam etmektedir.

Muhasebe ve denetim standartlarında, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Türkçe'ye çevrilerek kullanılmaya başlanmış ve çeviriden kaynaklı sıkıntılar dolayısıyla birkaç kez revize edilmiştir. Uygulamada zaman zaman çeşitli problemler yaşanabilmektedir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 3 ana başlıkta incelenmektedir (Mert, 2014, s. 46).

- Genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve dikkat olarak 3 ana katmandan oluşur.
- Çalışma alanı standartları; gözlem ve planlama, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama olarak yine 3 ana katmandan oluşur.
- Son standart olan raporlama standartları ise; Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık, görüş bildirme ve tam açıklama prensiplerini konu alır.

Standartlar kapsamında gerçekleştirilen denetim faaliyeti 4 aşamalık bir sarmal yapıya sahiptir. Denetim işinin alınması ile başlar, denetim planlaması, yürütme ve tamamlanıp raporlanmasıyla sona erer (Mert, 2014, s. 48). Her denetim faaliyetinde bu yapı üzerinden süreç tamamlanır. Mali tabloların kurumların ihtiyaçlarına cevap verecek seviyede olması gereklidir. Bunu sağlamanın tek yolu mali tabloları anlaşılabilir, mukayese edilebilir ve güvenilir bir şekilde oluşturmaktan geçmektedir. Gerçeğe uygun değer kavramı UMS ve UFRS ile birlikte uluslararası bir çerçeveye alınarak muhasebe ve denetim alanlarında ihtiyaç duyulan ortak dile etkili bir karşılık getirmiştir (Erol, 2017, s. 82).

#### **4. Denetçiler**

Mesleki muhakeme ve bakış açısı yetisi olan, dürüst, güvenilir, ahlaklı, mesleki ve bilgi ve birikim ile birlikte mesleğin gerektirdiği tüm özelliklere sahip, denetim faaliyetini yürüten kişiye denetçi adı verilir.

Denetçiler çalıştıkları alan ve denetim kapsamı bakımından 3 ana gruba ayrılmıştır:

##### **a. Kamu Denetçileri**

Devlet birimlerinin görevlendirdiği, kanunlar uyarınca denetim gerçekleştiren, bunun yanında devletin ekonomi politikası başta olmak üzere spesifik yönetmelik ve örgütsel kurallara bağlı olarak denetim faaliyetleri yürüten kamu görevlileridir.

Devlet denetçilerinin uygulamalarındaki ana odak noktası kamu yararına bağlılığın ölçülmesidir (Başpınar, 2004, s. 42). Örneğin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı bir merci olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görevlendirdiği vergi inceleme elemanları birer devlet denetçisidir. Ayrıca Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu, SPK Denetleme Kurulu gibi kurumlarda görev yapan denetçiler birer devlet denetçisi statüsündedir (Bozkurt, 2018, s. 40).



## **b. İç Denetçiler**

Belirli bir kurumun faaliyet ve uygunluk durumunu teftiş eden, kurum içi düzenlenmiş yönetmelik, tüzük vb. gibi dayanakları esas alarak çalışmalar yapan denetçidir. Üst yönetim ile yakın temas içerisinde çalışan iç denetçilerin ana odak noktası risktir. Kurumun karşılaşacağı olası risklere ilişkin analizler, bu risklere oluşturulacak çözümler ve önlemler iç denetim biriminin kurulması için ana gerekçelerdir. Son yıllarda kurum içi denetim faaliyetleri artırılmış ve iç denetçilerin daha bağımsız çalışabilecekleri alanlar yaratılmaya çalışılmaktadır. Örneğin; çok farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketleri bünyesinde barından bir holdingin, bu kurumlarına ait insan kaynakları, mali işler, finans, gümrük vb. gibi birimlerin holdinge ait yönetmeliğe göre hareket edip etmediğinin teftişiyle görevlendirdiği kişiler birer iç denetçidir. Belirli aralıklarla bu kurumları ziyaret ederek tüm operasyonun denetimini yürütürler ve üst yönetime düzenli olarak raporlarını sunarlar.

## **c. Bağımsız Denetçiler**

Kurumun mali tablolarını bağımsız denetim standartlarına göre denetleyen kişilerdir. Dış denetçi olarak da adlandırılan bağımsız denetçiler, denetimini yürüttükleri kurumun bir çalışanı değil, denetçiliği meslek olarak tercih etmiş ve serbest şekilde yürüten kişilerdir (Mert, 2014, s. 42). Bağımsız denetçiler tüm diğer denetçi türleri gibi mesleki bilgi ve birikimi güçlü, ahlaklı ve tarafsızlığını koruyabilen kişiler olmalıdır. Uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleri de bağımsız denetçilerin uygulama alanlarına dahil olan denetim türleridir (Başpınar, 2004, s. 41).

## **5. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın kurulması, 6223 sayılı Kanun'dan alınan yetki ile 26.09.2011 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından karara bağlanmıştır (Resmi Gazete, 2011). Üst seviyede ve güvenilir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak amacıyla kurulan KGK, finansal raporların uluslararası standartlara uygun şekilde düzenlenmesi ve denetlenmesi için standartlar belirler ve denetimlerde bu standartların uygulanmasını sağlar. Ana odak noktası etkin bir kamu gözetimi sağlamaktır (kgk.gov.tr, 2021).

2013 yılına kadar olan süreçte, bağımsız denetim faaliyetleri ve bu denetime tabi olan kurumlar Sermaye Piyasası Kanunu'na göre belirlenmekteydi. Yapılmış en kapsamlı düzenleme olan “Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yetersiz kaldığında Uluslararası Denetim Standartları 2008 yılında Türkçe'ye çevrilerek yayınlanmış, ancak beklenen sonuçlar elde edilememiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun bağımsız denetim faaliyetini zorunlu hale getirmesiyle birlikte, kapsam büyümüş ve faaliyetlerin özel bir çatı altında birleşerek standartların oluşturulmasına gereksinim duyulmuştur (Sağlar & Yüce, 2015, s. 46). 2011 yılında KGK'nın kurulması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyumlu TFRS'nin kullanılmaya başlanması ile bağımsız denetim faaliyetine kamu gözetimi misyonu eklenmiştir (Sağlar & Yüce, 2015, s. 47).

KGK faaliyetlerini yürütecek kurulun görevleri genel olarak aşağıdaki gibidir (Doğan & Hilal, 2019, s. 694) :

- Finansal tabloların açıklık, güvenilirlik, ihtiyacı karşılayabilme seviyesi, tutarlılık ve anlaşılabilirliğinin sağlanması amacıyla TMS oluşturulması ve yayını
- Finansal tablolarda TMS'lere uyumun gözetilmesi ve uluslararası standartlara uygun denetim standartları oluşturulması ve yayını
- Bağımsız denetçilerle ilgili yetkilendirmeleri gerçekleştirmek ve meslek mensubu sicil kayıtlarını yapmak
- Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim şirketlerinin işleyişini ve standartlara uyum-uygunluğunu gözlemek
- Mevzuat kapsamında denetlenen meslek mensuplarına gerekli durumlarda yaptırım uygulamak, yetkilerini durdurmak veya iptal etmek.

KGK ile birlikte, muhasebe ve denetim faaliyetleri dinamik bir yapıya büründürülmüş, uluslararası mevzuat ve uygulamalar ile uyum içerisinde ortak bir eksen üzerinden sürdürülmeye devam etmektedir. İlgili şartları sağlayan adaylar sınav süreçlerinden geçirilerek bağımsız denetçilik belgelerini aldıktan sonra sahada çalışabilmektedir.

## **6. Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki**

Muhasebe ve denetim kavram ve işleyiş olarak birbiri ile karıştırılabilecek düzeyde kaynaşmış olan iki ayrı süreçtir.

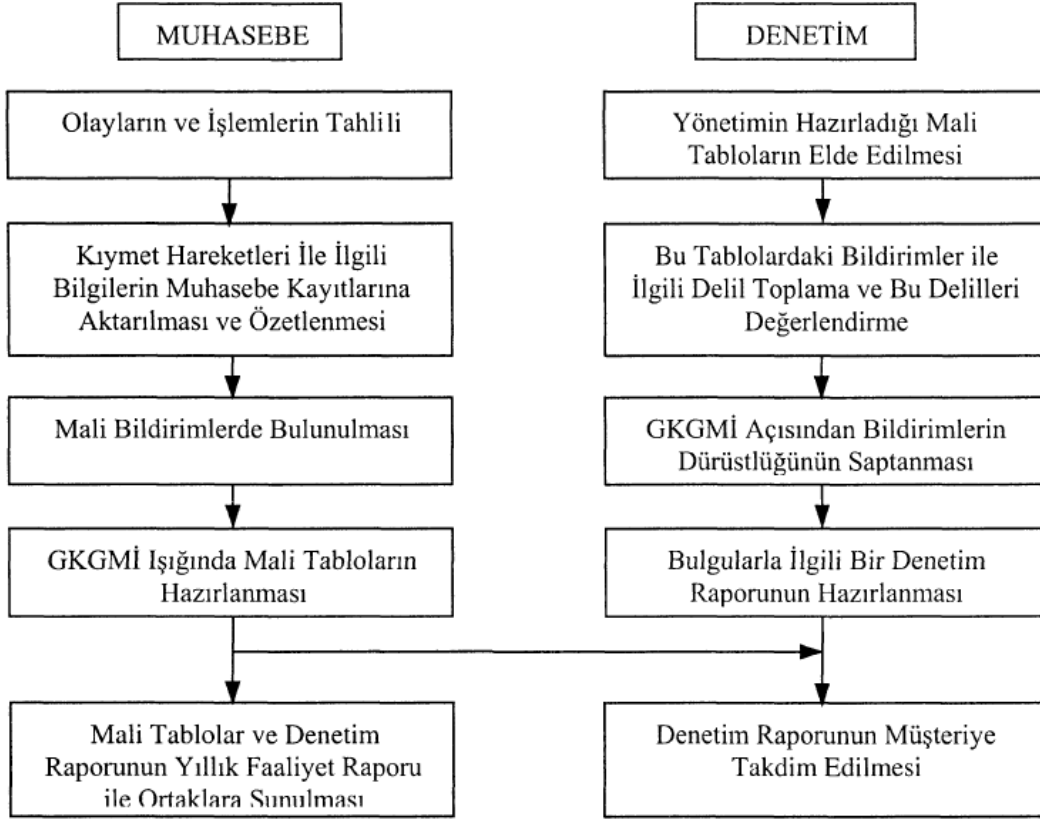
Muhasebenin amacı, bilgi kullanıcılarına mali işlemlere ilişkin kayıt ve sınıflandırmaları yaparak raporlar sunulmasıdır. Muhasebe standartları ve ilgili yönetmelikler kapsamında bu sürecin tamamlanması muhasebecinin sorumluluğudur. Sunulan bilgilerin analiz işleminden geçirilmesiyle bilgi kullanıcılarına fayda sağlaması amaçlanmaktadır. Muhasebe sürecinin sonucunda ortaya çıkan mali tablolar, denetim sürecinin girdilerini oluşturur (Benligiray, Cemalcılar, & Sürmeli, 2002, s. 9).

İyi bir denetçi geniş bir muhasebe bilgisine sahip olmalı ve muhasebecinin yaptığı işlemleri anlayabilmek için bir muhasebeci perspektifiyle de tabloları yorumlayabilmelidir (Köker, 2009, s. 9). Denetim süreci, muhasebenin standartlara ve yönetmeliklere uygun ve bunlarla uyumlu olup olmadığının incelendiği bir süreçtir (Erdoğan, 2002, s. 54).

Denetim, muhasebe süreçlerindeki eksiklik ve aksaklıkları tespit ederek bunların düzeltilmesini talep eder. Muhasebe yaratıcı özelliğe sahip ve faaliyetin içerisinde olan bir süreç iken, denetim bu sürecin tamamlandığı aşamada devreye girerek denetçi görüşünün sunulması ile işlevini tamamlar (Köker, 2009, s. 10). Denetim sürecinin en kritik noktası etkin kanıt ve verinin toplanarak doğru şekilde yorumlanabilmesidir (Benligiray, Cemalcılar, & Sürmeli, 2002, s. 10).

Mali tablolar içerisindeki hata ve hilelerin tespiti ve alınacak önlemler, etkin çalışan bir muhasebe sisteminin yanında doğru bir iç kontrol mekanizması ve ardından bağımsız denetimle mümkün kılınabilir (Erdoğan, 2002, s. 55).

Muhasebe ve denetim arasındaki ilişki Şekil 1’de gösterilmiştir:



Şekil 1 Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki

**Kaynak:** (Erdoğan, 2002, s. 55)

### **III.VERGİ DENETİMİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ**

#### **A. VERGİ DENETİMİ**

Vergi denetimi ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin ayrı başlıklar altında incelenerek değerlendirildiği bu bölümde, öncelikle Türk Vergi Sistemi ve vergi denetimi uygulamalarının ayrıntıları ele alınmıştır.

##### **1. Türkiye’de Vergi Sistemi**

Vergi, devletlerin temel gelir kaynağıdır ve sağlanan kamusal hizmetlerin tümü vergi gelirleri üzerinden karşılanır. Adil, sağlıklı bir hukuki zemine oturtulmuş ve sürdürülebilir bir vergilendirme sisteminin varlığı etkin ve doğru çalışan bir ekonomi için olmazsa olmaz bir unsurdur.

Türkiye’de vergi tarihinin üç ayrı bölümde incelenmesi yerinde olacaktır.

İlk olarak; Osmanlı döneminde, tarım ve hayvancılığa dayalı vergilendirme yaygındı. Cizye, haraç, öşür gibi isimler verilen bu vergilerde zaman içinde oluşan kozmopolit yapı ile birlikte dini ön koşullar da getirilmişti (Entok, 2003, s. 3). Bütçe sistemi de dini esaslara dayanan Osmanlı’da ilk modern bütçe 1846-1847 finansal yılı bütçesidir (Yılmaz, 2019, s. 13). Cumhuriyet döneminde, 1925 yılında Aşar Vergisi’nin kaldırılması ile birlikte reform adımları atılmaya başlamış ve radikal değişimin ilk halkasını bu karar oluşturmuştur. Takip eden yıllarda İkinci Dünya Savaşı’nın patlak vermesiyle birlikte, Varlık Vergisi ve Toprak Mahsulleri Vergisi gibi vergiler ortaya çıkmış, ancak uygulamadaki zorlukları nedeniyle bu vergiler kaldırılmıştı (Entok, 2003, s. 3). Ekonomik göstergeler bu yıllarda ciddi anlamda düşüşe geçmiştir.

1950li yıllardan itibaren vergi reformu hızlanmış, mükellef tabanının genişletilmesi adına Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi gibi mali kavramlar uygulamaya konmaya başlamıştır. Vergi uyumsuzluklarına çözüm oluşturulması için Vergi Usul Kanunu etkin bir rol oynamıştır. İzleyen yıllarda; esnaf

vergisi, istihsal vergisi, otomobil vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi vergiler yürürlüğe konmuş ve Alman sistemi etkileri hissedilir düzeye erişmiştir. Ayrıca, ilerleyen yıllarda amortisman, zirai kazançlar, vergi uzlaşması, yatırım indirimi, değerlendirme gibi konularda etkin çalışmalar yapılmaya başlanmıştır (Taş, 1995, s. 373). Kurumlaşma da hızlanmış, Devlet Planlama Teşkilatı, Vergi Reformu Komisyonu gibi kurumlar etkin çalışmalar yapmışlardır. 5'er yıllık kalkınma planlarının uygulandığı bu yıllarda ekonomik göstergelerde olumlu yönelimler gerçekleşmiştir.

1970-1980 arası dönem ülkedeki siyasi çalkantılar ve huzursuz ortam sebebiyle vergi sisteminin sekteye uğrayarak hasar aldığı yıllar olarak hatırlanmaktadır. 1980 sonrasında yükselen globalleşme trendi ile birlikte, Uluslararası Para Fonu (IMF)'nin belirlediği standartlar çerçevesinde dışa açılma ve uyum prensipleri uygulanmaya başlamıştır. Kontrollü kambiyo rejiminin sona ermesi, tarımsal destek alanlarının daraltılması, Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) fiyatlarının piyasaya denk hale getirilmesi, faiz oranlarının serbestisi gibi konular bu dönemin deregülasyon uygulamalarında önde gelen konulardır (Kargı & Özügürlü, 2007, s. 280).

Serbest piyasa ekonomisinin yaygınlaştırılmaya başladığı bu yıllarda, özellikle 1984 yılında vergilendirme yükünde azalışlar dolaysız vergi oranlarının azaltılmasıyla gerçekleşmiştir (Güngör & Aydın, 2011, s. 70). Bu değişiklikler ile birlikte dolaysız vergiden dolaylı vergiye doğru bir yön değişikliği gözlenmiştir. Türk Vergi Sistemi için dönüm noktası olan hadiselerden biri 1985 yılında gerçekleşmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 25.10.1984 tarihinde yasalaşarak 1985 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Her ülkede farklı oranlar üzerinden uygulanan KDV, harcama esnasında teslim alan merci tarafından ödenen bir vergidir. Ana unsur, oluşan katma değere vergi uygulanmasıdır. Türkiye'de temelde %1, %8 ve %18 olmak üzere 3 oranda uygulanan KDV, dönem ve koşulların gerektirdiği şekilde oran değişiklikleri gösterebilmektedir. KDV uygulamasının başlamasıyla birlikte, dolaylı vergilerin yükü ciddi oranda artmış, Türk Vergi Sistemi'nin Avrupa ülkelerinin vergi sistemiyle uyumuna önemli katkılar sağlanmış ve uluslararası kuruluşlar tarafından gelişmekte olan ülkeler için örnek gösterilmiştir (Güngör & Aydın, 2011, s. 71).

90lı yıllarda Avrupa Birliği'ne uyum süreçleri kapsamında gümrükte yeni uygulamalar, gümrük birliğine katılım, 2000li yıllarda yeni gelişmeler ile birlikte

vergi politikalarının Avrupa'ya daha da yaklaştırılması ile birlikte Türk Vergi Sistemi bugünkü konumuna ulaşmıştır.

### **a. Türkiye'de Vergiler**

Türkiye'de vergi sistemi; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak 3 ana sınıftan oluşur. Gelişmekte olan ülkeler dolaylı vergiler üzerinden bir sistem inşa ederek, ağırlıklı olarak yüksek gelir grupları ve kurumları muafiyet ve istisnalara tabi tutmaktadır (Susam & Oktayer, 2007, s. 113). Türkiye'de de bu kapsamda dolaylı vergilere yönelik bir eğilim oluşmuştur. Günümüzdeki vergi toplama tekniği dolaylı vergilere dayanan yönü ve etkinliği açısından tartışmalı olsa da tarh-tahsil sürecini etkili yöneten ve etkili bir kayıt-belge düzenleme sistemi olan bir yapı üzerinde vergi idaresi faaliyetlerini sürdürmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler dolaysız vergilerdir. Vergi mükellefi vergi sorumluluğunun devrini bu vergi türünde gerçekleştirmez. Dönemsel olarak mükellef için tarh ve tahsil zorunluluğu doğuran bu vergi türünün en genel örnekleri kurumlar vergisi ile gelir vergisi'dir. Servet üzerinden alınan vergiler de dolaysız vergilerin bir alt kırılımıdır. Vergi matrahını servet statüsündeki kalemlerin oluşturduğu bu vergi türüne örnek olarak da emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi verilebilir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergilerdir. Bu vergilerde mükellefiyet devredilebilen, harcamanın gerçekleştiği taraf-kişi tarafından teslim esnasında doğan vergilerdir. En önemli örnekleri, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, özel iletişim vergisi ve damga vergisidir.

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi genel bütçe vergi gelirleri içerisinde en büyük paya sahip 3 ana vergi türüdür. Gelir İdaresi'nin 1988-2019 yılları arasına ait çizdiği istatistiki perspektif de bunu doğrular niteliktedir.

Şekil:2'de gösterilmiştir:

**GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI**  
(1988 - 2019)  
(BİN TL.)

YILLAR	VERGİ	GELİR	VERGİ	KURUMLAR	VERGİ	TOPLAM K.D.V.	VERGİ	GELİR	VERGİ
	GELİRLERİ	VERGİSİ	GELİRLERİ	VERGİSİ	GELİRLERİ		GELİRLERİ	+KURUMLAR	GELİRLERİ
	TAHSİLATI	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ	(BAĞULDE - FİHALDE)	İÇİNDEKİ	+K.D.V	İÇİNDEKİ
			PAYI (%)		PAYI (%)		PAYI (%)	TAHSİLATI	PAYI (%)
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0
1990	45.399	18.609	41,0	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6
1994	534.888 (1)	181.884	34,0	43.976	8,2	176.742	33,0	402.602	75,3
1994	587.760 (2)	181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004 (*)	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0
2005 (*)	119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	38.280.429	32,1	72.409.945	60,8
2005 (**)	131.948.778	26.849.808	20,3	13.583.291	10,3	42.263.650	32,0	82.696.749	62,7
2006 (**)	151.271.701	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7
2007 (**)	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8
2008 (**)	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8
2009 (**)	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6
2010 (**)	235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7
2011 (**)	284.400.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9
2012 (**)	317.218.619	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	204.939.340	64,6
2013 (**)	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7	234.038.952	63,7
2014 (**)	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5	256.765.377	63,9
2015 (**)	465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8,0	153.844.174	33,1	296.249.129	63,7
2016 (**)	529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	168.808.352	31,9	339.392.924	64,1
2017 (**)	626.082.415	143.962.939	23,0	57.868.208	9,2	206.679.678	33,0	408.510.825	65,2
2018 (**)	738.180.401	175.420.074	23,8	84.132.155	11,4	250.661.593	34,0	510.213.822	69,1
2019 (**)	820.148.186	207.849.896	25,3	87.528.217	10,7	270.152.810	32,9	565.530.923	69,0

Şekil 2 Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

**Kaynak:**

([https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_72.xls.htm](https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_72.xls.htm), 2021)

**b. Vergiyi Doğuran Olay**

Vergi Usul Kanunu 19. maddesine göre vergi kanunlarının vergi ile ilişkilendirdiği olayın veya hukuki zeminin olduğu an itibariyle vergi alacağı oluşur (GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu). Vergi alacağı, vergiyi ödeyecek olan mercinin borcunu ifade eder. Mükellef borçlu, kamu otoritesi ise alacaktır. Vergilendirme tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olmak üzere 4 ana aşamada vuku bulur. Vergi yükünün mali idare tarafından hesaplanarak ortaya konması tarh, vergi hükmünün ilgili tarafa bildirilmesi tebliğ, bu iki aşama gerçekleşikten sonra söz konusu vergi



yükünün ödenme safhasına gelmesi tahakkuk ve hukuki zeminin gerektirdiği şekilde ödenmesi tahsil aşamalarını oluşturmaktadır.

### **c. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Mükellefiyet**

Kurumlar Vergisi Kanunu, mükellefleri tam ve dar mükellefler olarak sınıflandırmıştır (GİB, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2021). Kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye sınırları içerisinde olan mükellefler yurtiçi ve yurtdışındaki tüm kazançları için vergilendirilerek tam mükellef statüsünde incelenirler. Kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'deki kazançları için vergilendirilerek dar mükellef statüsünde incelenirler.

## **2. Vergi Denetimi**

Vergiye konu olan etkinliklerin mali idareye beyan edilerek vergi yükünün üstlenilmesi mükellefin asli sorumluluğudur. Bu yüzden vergilendirme sürecinin temel dayanağı beyan esasıdır. Bu süreç içerisindeki en kritik ve önemli unsur gerçeğe uygunluğun sağlanabilmesidir. Mükellefler beyanlarında gerçek işlemler ve miktarları yansıtarak adil ve şeffaf vergilendirmenin gerçekleşmesini sağlamalıdır.

Her dönemde karşılaşılan suistimaller, kötüye kullanım, yanlış beyan, vergi kaçırma, vb. durumlar denetim mekanizmasının önemini defalarca ortaya koymuştur. Vergi denetimi, hem vergi toplayan mali idarenin hem de vergi ödeyen mükelleflerin yasal çerçevede aksiyon alıp almadıklarının belirlenmesi sürecidir (Yılmaz, 2006, s. 3). Ödenecek olan verginin doğruluğu araştırılıp tespit edilerek, hukuki vergi düzenlemelerine bağlılık düzeyinin ölçülmesiyle, mali idarenin ilgili hüküm ve yönetmeliklere göre işlem yapılıp yapılmadığına ilişkin tespitler vergi denetimi ile ortaya konulur (Mert, 2009, s. 5).

Vergi denetimi, beyan sisteminin var olduğu bir düzen içerisinde olmazsa olmaz bir yapıdır. Hem idare hem de mükellef için bir yaptırım aracıdır (Mıdık, 1995, s. 11). Vergi güvenliği ancak etkin bir hukuki temel ve organizasyon yapısına sahip bir vergi idaresi ile sağlanabilir. Kamusal bir denetim fonksiyonu olarak değerlendirilen vergi denetimi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı üzerinden Vergi Daireleri tarafından uygulanmakla birlikte, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yeminli mali müşavirlere yarı

kamu denetmeni statüsü getirilerek ek denetim yetkilendirmesi yapılmıştır (Yunt, 2014, s. 17). Vergi denetimi faaliyetini devlet adına gerçekleştiren vergi inceleme elemanları, mali idare ile mükellef arasında tarafsız bir köprü görevi görerek vergi kanunlarına dayanan yetkilerini her iki tarafın da haklarını korumak için kullanır ve vergi denetimi faaliyeti hata ve yanlışlıkları hem tespit eden hem de engelleyen bir işleve sahiptir (Köse , 2009, s. 62).

Vergi denetimi temelde devlet tabanlı bir denetim türü olsa da, yetkilendirilmiş YMMlerin son yıllarda özel sektöre yönelmesi ve denetim şirketlerinin artması ile birlikte önleyici denetim faaliyetleri artmıştır. Vergi denetimi bu yönüyle, kamusal vergi denetimi ve özel vergi denetimi olarak iki ana başlık üzerinden değerlendirilebilir:

#### **a. Kamusal Vergi Denetimi**

Kamusal vergi denetimi, mali idarenin gerçekleştirdiği ve yaptırımı olan denetim türüdür. Geçtiğimiz 10 yıl içerisinde, Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği, Vergi Denetmenliği Yönetmenliği gibi düzenlemelerin yürürlükten kaldırılması ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun kapatılması ile "Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi, Vergi Denetmeni, Gelirler Kontrolörü" gibi mesleki unvanlar ortadan kalkarak Vergi Müfettişi unvanıyla tek çatı altında toplanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi otoritesi olarak yetkilendirdiği Gelir İdaresi Başkanlığı kontrolünde vergi toplama, Vergi Denetim Kurulu başkanlığı kontrolünde denetim işleri gerçekleştirilmektedir. Vergi düzenlemelerinde vergi denetimi ve alt kolları şeklinde keskin sınırlarla çizilmiş başlıklar bulunmamaktadır. Birçok farklı yazar, akademik çalışmalarında vergi denetimi türlerini farklı ölçütler üzerinden ele alarak değişken alt kollar oluşturmuşlardır. Ancak temelde yine Vergi Usul Kanunu üzerinden ilerlediğimizde, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama faaliyetleri şeklinde değerlendirilebilir (Somuncu, 2014, s. 134).

#### **i. Vergi Denetiminde Yoklama**

Vergi Usul Kanunu'nda yoklama kavramı mükelleflerin ve mükellefiyete dair gerçekleşen maddi hadise ve kayıtların araştırılarak tespit edilmesi olarak açıklanmıştır. Vergi denetiminin etkinliğini artıran yoklama faaliyeti, mükellefi merkezine alan ve kısa sürede sonuç vererek gizlenen yükümlülük ve sorumlulukların (mükellefiyet tesis ettirilmemesi, beyannamelerin beyan süreleri içinde verilmemesi gibi) ortaya çıkarılmasını sağlayan caydırıcı nitelikte bir

faaliyettir (Somuncu, 2014, s. 143). Yoklama faaliyeti özel yoklama yetki belgesi verilmiş görevliler tarafından icra edilir (Erol, 2011, s. 77). Ticari rekabeti daha adil hale getirip kayıtdışılığın azalmasına yardımcı olurken, mükellefiyet kurulumu-kaldırılması, düzeltme, vergi incelemesi, tasfiye veya ceza gibi sonuçlar ortaya koyabilmektedir (Yurteri, 2012, s. 260).

## **ii. Vergi Denetiminde İnceleme**

Vergi Usul Kanunu'nda inceleme kavramı, tahakkuk eden verginin doğruluğunun araştırılarak tespitinin sağlanması olarak açıklanmıştır. Vergi müfettişleri ve vergi idaresinde müdür statüsünde olan kişiler inceleme yetkisine sahiptir. Kayıp ve kaçakların tespiti dışında, incelemeler mükelleflerin vergi beyan sürecinde gerçekleşen hatalarına yönelik eğitim, vergi bilincinin geliştirilmesi, vergi adaletinin güçlendirilerek eşitlik ilkesinin etkisini artırmaya dönük fonksiyonlara da sahiptir (Yunt, 2014, s. 37). İnceleme yetkilileri gerekli gördükleri takdirde, kurumun iktisadi kıymetlerinin sayımının yapıp envanterinin hazırlanmasından beyannamede gösterilecek hususların tespitine ve tetkikine kadar geniş bir perspektifte de bu faaliyetleri gerçekleştirebilir (Tecim, 2008, s. 94). Vergi incelemelerinde özen ve duyarlılığın yanında ilkeli ve adil davranılması mükellef ve idare için kritik düzeyde önem arz etmektedir ve otorite mükellef için asla bir tehdit unsuruna dönüştürülmemelidir (Erol, 2011, s. 78).

Vergi incelemeleri işyeri olarak tanımlanan mükellefin kayıtlı olduğu iş merkezlerinde gerçekleştirilir, istisnai olarak koşulların durumuna göre idari merkezde de gerçekleştirilebilir. İncelemenin süresi, inceleme kapsamı ve incelenen kurumun yapısı ile doğru orantılı olarak belirlenir. Mükelleflere inceleme öncesinde incelemenin gerçekleşeceği zamana yönelik bir bildirimde bulunulma zorunluluğu yoktur. Özellikle son dönemde, geçmiş yıllara dönük detaylı vergi incelemeleri sıklaşmıştır. Etkin bir şekilde gerçekleştirilebilen bir vergi incelemesi, ödenmiş ya da beyan edilmiş verginin doğruluk ve güvenilirliğinin ölçümünde en kullanışlı sonuçların elde edilebileceği bir yöntemdir (Timur, 1998, s. 37).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2019 Faaliyet Raporu'nda, vergi türleri itibarıyla yapılan incelemelerin sonuçları aşağıdaki gibi yer almıştır:

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilen Vergi (TL)	Kesilen		
							Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Vergi Ziyatı Cezası (TL)
Gelir Vergisi	1.623	1.744	125.991.927	78.062.633	19.704.969	19.159.311	3.509	4.643.208	22.313.157
Kurumlar Vergisi	253	256	75.320.837	7.592.812	1.287.175	1.277.128	4.120	1.261.605	1.660.359
KDV	903	1.113	1.290.250.761	135.377.639	65.662.588	60.918.175	11.083	5.234.061	163.315.618
ÖTV	70	73	200.417	2.216.356	1.814.333	1.814.959	565	31.869	1.795.088
Bank. Sig. Mua. Ver.	1	1	-	46.335	8.340	8.340	-	-	8.340
Veraset ve İnt. V.	8	8	-	2.562.653	433.167	433.679	-	490	433.679
Damga V.	40	54	550.322	415.201.886	1.386.862	1.386.862	5.060	14.959	1.404.276
Geçici Vergi	219	358	25.011.900	21.100.888	65.615.975	61.142.782	140	8.800	5.065.689
Diğerleri	1.665	1.690	2.362.314.052	544.687.542	27.678.400	14.949.462	12.897	3.250.855	8.110.347
<b>TOPLAM</b>	<b>4.782</b>	<b>5.297</b>	<b>3.879.640.217</b>	<b>1.206.848.744</b>	<b>183.591.809</b>	<b>161.090.698</b>	<b>37.374</b>	<b>14.445.847</b>	<b>204.106.553</b>

Şekil 3 Vergi Türleri İtibarıyla 2019 Yılı İnceleme Sonuçları, Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Faaliyet Raporu

**Kaynak:** (GİB, 2019)

### iii. Vergi Denetiminde Arama

Vergi Usul Kanunu'na göre, inceleme sonucu veya bir ihbar oluşması durumunda bir mükellefin vergi kaçırıyor olduğu sonucuna varılıyor ise ilgili kişiler için arama faaliyeti gerçekleştirilir. İlgili arama kararının Sulh Mahkemesi tarafından çıkarılmış olması ana gerekliliktir (GİB, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu).

### iv. Vergi Denetiminde Bilgi Toplama

Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme yetkisi olan kişilerin, kurumlardan herhangi bir konuya ilişkin bilgi talep etmeleri durumunda bilgilerin yetkili bu mercilere sunulması zorunludur. Söz veya yazı ile tebligat yapılmaktadır.

Vergi incelemesinin etkinliğini artıran dolaylı bir denetim olan bilgi toplama faaliyeti, mükellefin belge ve defterleri incelenirken yardımcı öğelerle desteklenmesini sağlar ve kamusal denetimde caydırıcılığın etkinleştirilmesinde önemli rol oynar (Timur, 1998, s. 38).

### b. Özel Vergi Denetimi

Türkiye'de vergi denetim mercii Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı alt başkanlık ve müdürlüklerdir. Vergiyi toplayan, denetimini gerçekleştirerek sonuçlara göre yaptırım ve yönlendirmelerde bulunan kurumlar ilgili devlet kurumlarıdır.

80li yıllarda İngiltere başta olmak üzere yabancı kökenli finansal denetim şirketlerinin yüzlerce ülkenin yanında ülkemizde de faaliyet göstermeye

başlamasıyla birlikte, denetim ve danışmanlık hizmetleri ülkemizde hızla yaygınlaşmaya başlamıştır.

Dünya genelinde Big4 (Dört Büyükler) olarak bilinen 4 büyük finansal denetim şirketi ile birlikte yeni kurulan lokal denetim şirketleri; bağımsız denetim başta olmak üzere, vergi denetimi, vergi danışmanlığı, uluslararası vergi, transfer fiyatlandırma, finansal danışmanlık, risk danışmanlığı ve outsource SMMM hizmetleri vermektedir. 2011 yılında kapatılan Hesap Uzmanları Kurulu'nda geçmiş yıllarda görev yapan hesap uzmanları da yeminli mali müşavirlik yetkileri ile bu şirketlerde görev almaya başlamış ve çok sayıda büyük kurumun kurumlar vergisi tam tasdik denetimleri ve KDV iade denetimleri başta olmak üzere vergi denetimi ve danışmanlığı alanlarında hizmet vermektedirler.

Vergi denetimlerinin önemli bölümünü tam tasdik denetimleri oluşturmaktadır. Kurumlar, 3'er aylık vergilendirme dönemlerinde yılda 4 kez bu denetim hizmetini alarak muhasebe kayıtları, beyannameleri ve mali uygulamaları mevzuat ile uyumlu hale getirilerek devletin yetkilendirdiği YMM'nin onayından geçirilmektedir. Bu hizmeti alan kurumların; mali idare tarafından olası bir vergi incelemesi, yoklama veya yoğun bir vergi denetimine alınması durumunda, incelenen her türlü belge ve bilginin güvenilirliği YMM tarafından tasdik edilmiş ve risk oranının ciddi ölçüde azaltılmış olduğu görülecektir.

Tasdik hizmeti, bağımsız denetim faaliyeti gibi zorunlu bir hizmet değildir; ancak büyük kurumların denetim risklerini azaltmak adına son yıllarda yükselen bir grafik ile bu hizmeti tercih ederek danışmanlık ve tasdik uygulamalarının bir parçası olduğu görülmektedir. YMM tarafından sunulan bu tam tasdik denetim hizmeti, vergi sistemimizin önemli bir ayağını oluşturmaktadır (Karvardar, 2016, s. 63). Çok uluslu şirketler, yurtdışı merkezlerinin kararları ile paralel olarak Türkiye'de ağırlıklı dört büyük denetim şirketinden birini bu hizmet için tercih etmektedir. Lokal denetim şirketleri de son yıllarda faaliyetlerini artırarak büyüme eğilimi içerisinde. İktisadi ve idari bilimler fakültesi mezunları başta olmak üzere, bu şirketlerde çok sayıda yeni mezuna istihdam olanağı sağlanmaktadır.

### **3. Vergi Denetiminin Amacı ve Önemi**

Vergi toplama kamusal bir etkinliktir ve bu sürecin idaresi ile denetiminin gerçekleştirilmesi, işlerlik ve sürdürülebilirlik için zaruri bir uygulamadır. Her dönemde ve her coğrafyada suistimal, kötüye kullanma, vergi kayıp ve kaçakları gibi

durumlar oluşmaktadır. Haksız rekabet, adil olmayan bir vergilendirme süreci ve vergi toplama sürecinin zarar görmesi kabul edilemeyecek durumlardır. Vergi denetimi bu olumsuzluklarla mücadele etmek için var olan bir müessesedir ve amaçlarının etkin bir şekilde saptanması gerekmektedir (Çamlıkaya, 2007, s. 6).

Vergi denetiminin ekonomik, sosyal, mali ve hukuki kapsamda birçok amacı vardır. En genel çerçevede ve temel seviyede değerlendirildiğinde vergi denetiminin asli amacı kayıp ve kaçakların azaltılarak minimum seviyeye indirilmesi, vergi erozyonunun oluşumunun engellenmesidir; gelişmiş ülkeler gelişmişlik seviyesini bu yolla muhafaza etmeye çalışırken az gelişmiş ülkeler de gelişmişlik seviyelerini etkin vergi denetim sistemleriyle yükseltirler (Pekşen, 2018, s. 56). Etkin bir şekilde gerçekleştirilebilen vergi denetimi, mükelleflerde hatalara yönelik eğitim ve doğru beyana yönelten bir vergi bilinci oluşturma amacı ve fonksiyonu da taşır (Yener, 2009, s. 22). Mali amaçların başında devlet bütçesine ek gelir sağlanması gelmektedir (Kocamış & Kekeç, 2017, s. 280). Vergi denetimleriyle mevcut olan vergi potansiyeli değerlendirilirken, vergi dışı tutulan kaynaklar ortaya çıkarılarak vergilerin gerçek değerine uygun şekilde toplanması sağlanır ve devlete önemli ölçüde bir mali getiri sağlanmış olur (Koç, 2011, s. 95).

Kayıt dışı ekonomi, devletin gelir kaynaklarına önemli ölçüde zarar veren bir illegal uygulamadır. Devlet bu uygulamalardan doğan bütçe açıklarını giderebilmek adına yeni finansman arayışlarına girmektedir ve devletin iktisadi göstergelerinin dengeli bir grafik çizmesi için olumsuz dış etkilerden uzak şekilde sağlıklı bir vergi denetimi ortamı oluşturulması gereklidir (Pekşen, 2018, s. 57). Mali idare, kayıt dışı ekonomiyi caydırıcı nitelikte kapsamlı inceleme ve bu inceleme sonucundaki cezai yaptırımlarla kontrol altına almak için uzun yıllardır çalışmalarını sürdürmektedir.

Vergi denetiminin hukuki çerçevesi yasalar ile çizilir ve devlet bu yasalar ile mükellef yükümlülüğünün sınırlarını belirlerken, bu yasaların doğru ve tam uygulanmasının da sağlanması gerekmektedir (Timur, 1998, s. 6). Hukuk devletinin bir gereği olarak, vergilendirme tüm yurttaşlar için eşit ve adil koşullar altında sağlanmak zorundadır ve bu hususun ölçütü doğru hazırlanmış ve doğru uygulanmakta olan yasalardır (Pekşen, 2018, s. 58). Etkin bir hukuki zemin içerisinde, mali güce göre vergilendirme ve gelir adaletinin sağlanması verginin sosyal amacını da beraberinde oluşturmaktadır ve bu amaca ancak vergi kanunlarına tam uyum ve denetim süreci ile birlikte ulaşılabilir (Koç, 2011, s. 96).

#### 4. Vergi Denetiminin Etkinliği

Kavramsal olarak etkinlik, bir hedefin hayata geçirilme derecesi olarak ifade edilmekte iken, vergi denetiminde etkinlik mükelleflerin yasal vergi mevzuatına uygun hareket etmelerinin sağlanması için mali idare tarafından gerçekleştirilen vergi denetimlerinin işlerliğini yerine getirmesi olarak tanımlanmaktadır (Uğur, 2016, s. 244). Vergi denetiminde oluşturulacak etkinlik; öngörülen gelirin elde edilmesi, vergi tahsilatında maliyetlerin azalması, makroekonomik hedeflerde vergi uygulamalarına önemli bir rol biçilmesi ve gelir eşitsizliğinin azaltılarak ortadan kaldırılması gibi getiriler ile gerçek bir hedef yakalama eylemi haline gelecektir (Yılmaz, 2019, s. 93).

Yalnızca Türk Vergi Sistemi'nin veya Türkiye ekonomisinin ıslahı için değil, çağdaş bir devlet olmanın önemli şartlarından biri olduğu ve Avrupa Birliği ile mali uyum perspektifinde çok kritik başlıklardan biri olduğu için etkin bir vergi denetimi ortamı sağlanması önemli önceliklerden biridir (Tekin, 2003, s. 73).

Ülkemizde, vergi denetiminde etkinlik bir sorun olarak güncelliğini her dönemde korumaktadır. Mükelleflerdeki vergi bilinci ve yönetime duyulan güven ile birlikte, gelir idaresinin etkinliği açısından bu konu kritik önem taşımaktadır (Acar & Merter, 2004, s. 6). Türkiye'deki bu sorun, denetim sistemi özelinde oluşturulacak çözümlerden ziyade vergi sistemine bir bütün olarak yaklaşılarak ve rasyonel bir etkinlik olarak tanımlanarak ele alınmalıdır (Uğur, 2016, s. 244).

Ülkemizde vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına yönelik önemli adımlar atılmış, denetim yapılanması yeniden ele alınarak vergi müfettişliği müessesesinde toplanmıştır. Vergi denetiminin etkinliğinin bir sorun niteliğinde olmasında çok sayıda alt unsurun etkisi vardır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, denetim elemanı sayısı, organizasyon yapısı, vergi bilincinin oluşturulamamış olmasıyla birlikte mükellef algısındaki eksiklikler, belge düzeni ve teknolojik sorunlar bu unsurlardan önde gelenleridir. Vergi mevzuatımızda sıklıkla yapılan güncellemeler ile birlikte gelen değişiklikler, uygulamaları yoruma açık bir konuma getirerek birtakım boşluklar yaratmakta ve denetim etkinliğini düşürmektedir (Acar & Merter, 2004, s. 8). Bir hususta görüş oluşturulması için kanun, tebliğ, özelge, karar, vb. çok sayıda unsurdan faydalanılabılırken, birtakım geniş kapsamlı ve özellikli konularda karar almada karmaşa ve tutarsızlık oluşturabilmektedir. Mevcut sistem ile vergi denetim

faaliyetinin etkin kılınması için güncel mevzuatın istikrarlı bir biçimde takip edilerek gelişmelerin göz önüne alınması zorunludur.

Denetim elemanları ile ilgili yıllar içerisinde farklı istatistikler ortaya konmuş, çok sınırlı sayıda denetim elemanı ile gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin birçok açıdan etkinliğe zarar verdiği ve verimi düşürdüğü tespit edilmiştir. Vergi denetimi faaliyeti için, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı yetkilendirilmiştir. Yapılanma ile ilgili karışıklıkların giderilmesi adına geçmiş yıllarda önemli adımlar atılmıştır. Denetim faaliyeti tek merkez üzerinden yürütülüyor olsa da; eski dönemlerden gelen taşra-merkez ayrımı halen devam etmekte, yapılanmadaki son değişiklikten önce vergi denetmeni olarak faaliyetlerini gerçekleştiren kişiler 29 ilde “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı” adlı birime bağlı olarak vergi müfettişi sıfatı ile görevlerini sürdürmekte, düzenli olarak çalıştıkları illerin zorunluluk dolayısıyla değiştirilmesi durumu söz konusu olmakta, yapılanma öncesinde hesap uzmanı, gelirler kontrolörleri, maliyet müfettişleri unvanları ile görev yapan ilgililere ise “Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı”, “Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı”, “Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı” isimli birimlerde görev yaptırılarak mecburi il değiştirme durumu bu birimler için söz konusu olmamaktadır (Uğur, 2016, s. 246). Bu durum dolayısıyla bakanlık çok sayıda dava ile muhatap olmak durumunda kalmış, organizasyon yapısı içerisinde huzursuzluğa neden olan bu durumun adil bir şekilde çözümlenmesi vergi denetiminin etkinliğinde önemli katkılar sunacaktır.

Mükelleflerde vergi bilinci ve algısı hiçbir zaman hedeflenen düzeye getirilememiştir. Mükellef için vergi, kaçılması ya da kaçınılması gereken bir yük olarak nitelendirilerek bu bakış açısı ile değerlendirilmektedir. En küçük ölçekli işletmeden büyük kurumlara kadar vergi algısı temelde aynı parametreler ile işlemektedir. Bu noktada idareye düşen görev, vergi gelirlerinin kamuda dönüştüğü getiri ve hizmetlerin mükelleflere etkili bir şekilde sunulması ve toplanan meblağların nasıl değerlendirildiğinin ve katkısının izah edilmesidir. Mükelleflere vergi etiği ile ilgili eğitimler verilerek mali bilincin oluşturulmasına katkıda bulunulabilir.

Mükellefler için faaliyetleri kayıt altında tutma seçeneği, kayıt altında tutmama ile kıyaslandığında ilave maliyetler getireceği için kayıt dışı ekonomi denilen durum oluşmakta ve belge düzenindeki aksaklıkların da temel nedenini beraberinde getirmektedir (Öztürk, 2019, s. 85). Vergi denetimi faaliyetinin vergi kanunlarına



uymayan mükellefler için risk unsuru oluşturduğu gerçeğinin mükellefler tarafından kavranamamış olması, vergi ödemenin değil de vergi ödememenin normal ve olağan sayıldığı düşüncesinin yaygın hale gelmesi ve dönem dönem ortaya çıkan vergi afları ile mükellef bilinci zedelenmekte ve kayıt dışı ekonomiye zemin hazırlanmaktadır (Tekin, 2003, s. 70). Vergi müfettişlerinin denetim esnasında belge ve bilgiye kolaylıkla ve hızlı bir şekilde erişebilmesi için, kurumlar efektif çalışan bir teknolojik altyapı ve kayıt sistemine sahip olmalı, beyan esnasında da sorunlar yaşanmaması için mali idarenin teknolojik altyapısı devamlı olarak kontrol edilerek güçlendirilmelidir. Yalnızca dönemlik vergi beyanlarında değil, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özel kararları kapsamında talep edilen farklı hususlardaki bilgilerin (defter bilgisi, transfer fiyatlandırma hususunda bildirimler ,vb.) tanınan kısa süre zarfında mükellef tarafından sisteme yüklenmesinde sıklıkla sorunla ve sistemsel hatalarla karşı karşıya kalınmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu sorunların çözümü için beyan süresinde esneklik getirirse de, mükellefler için maliyet kaybı yaşanmaktadır.

Son yıllarda vergi denetiminde sıkça tartışma konusu olan ve vergi denetiminin etkinliği ile doğrudan ilişkisi olan bir başka husus da uzlaşma müessesesidir. Mükellefler taraflarına tarh ettirilen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi ve sonrası dönemlerde olmak üzere uzlaşma talep etme hakkına sahiptir (Yıldırım, 2011, s. 6). Gelir İdaresi Başkanlığı'nın önceki yıllardaki faaliyet raporlarında olduğu gibi; son yayınlanan 2019 yılı faaliyet raporunda da Türkiye genelinde tarh edilen yaklaşık 276 milyon TL'lik ceza tutarının, uzlaşma sonucunda yaklaşık 49 milyon TL'lik kısmının geçerli kılındığı anlaşılmaktadır. Bu uygulamalar şekil itibarıyla, mükellef algısında vergilendirmenin ve yaptırım hususlarının caydırıcılığı ile ilgili yanlış saptama ve sonuçlara yol açmaktadır. Etkin vergi denetimi, ayırım gözetmeksizin her vergi mükellefinin denetlenme ihtimali olduğu bilincini ve vergilendirmeye gönüllük esasıyla uyumu teşvik eder (Kılıçoğlu, 2016, s. 5). Etkin vergi denetiminin en büyük getirisi, eşit ve adil koşullarda vergilendirme yapılarak kamuda gelir kaybının önlenmesidir.

## **5. Türkiye'de Vergi Denetimlerinin Tarihsel Süreç İçerisinde İşleyişi**

Ülkemizdeki vergi toplama ve vergi denetimi süreçleri Hazine ve Maliye Bakanlığı himayesinde Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Türkiye'deki vergi denetiminin tarihsel gelişimi

cumhuriyet öncesi, cumhuriyet sonrası ve günümüz uygulamaları incelenerek daha sağlıklı değerlendirilebilir.

### **a. Cumhuriyet Öncesi Dönem**

Şer'i hukuk çerçevesinde şekillenen Osmanlı vergi sisteminde 19. yüzyıla kadar bir denetim mekanizması oluşturulmamış, ilk kez bu yüzyılın sonlarında eksikliklerin giderilmesi ve iyileştirme gerçekleştirmek adına Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi ve Heyet-i Teftiş-i Maliye isimli kurumlar oluşturulmuştur (Bakır, 2009, s. 27). Bu döneme gelene kadar da Fatih Sultan Mehmet döneminde Muhasebe Teşkilatı, 1.Selim döneminde Baki Kullar isimli kurullar oluşturulmuş ve padişahın uyguladığı bir verginin kontrolü kadılar tarafından sağlanıyor olsa da tanzimat ile birlikte gerçek denetim kurulları oluşturularak 20. yüzyıl başlarında görev yapan Mehmet Cavit Bey ve Ziya Paşa gibi maliye nazırlarının getirdiği düzenlemeler de cumhuriyet döneminde devam ettirilmiştir (Yılmaz, 2019, s. 43).

### **b. Cumhuriyet Sonrası Dönem**

Cumhuriyet döneminde vergi denetiminin hissedilir ve en önemli reformlarından olan ilk adımı Aşar Vergisi'nin kaldırılarak Kazanç Vergisi Kanunu'nun 1926'da yürürlüğe girmesiyle atılmış, bu yeni kanun ile beyanname kontrol yetkisi teftiş memurları adı verilen görevlilere verilirken daha sonra bu kadrolar yetersiz kalmış ve yerini hesap mütehassıslarına bırakmıştır (Pekşen, 2018, s. 71).

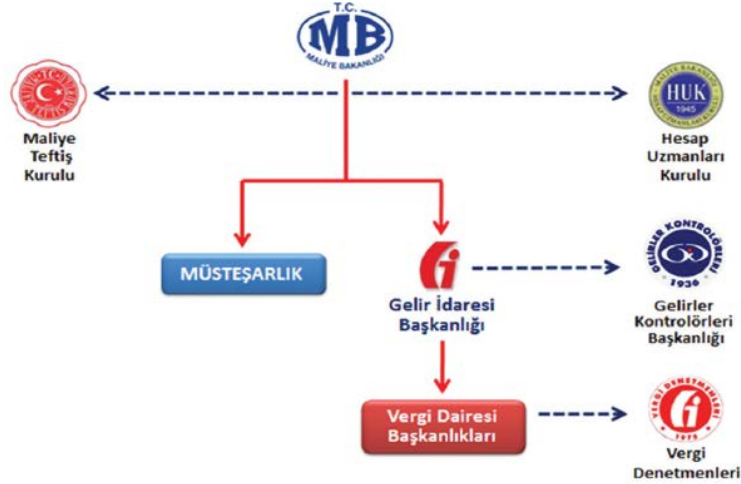
Cumhuriyet sonrası dönemdeki maliye ve denetim yapılanmasındaki önemli hadiseler kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir (Beşel, 2017, s. 72) :

- Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından ilk kanun, 24.04.1920 tarihinde 1 sayılı Ağnam Resmi Kanunu adıyla çıkarılmıştır.
- Maliye Bakanlığı 1923 yılında kurulmuştur.
- Aşar Vergisi kaldırılarak 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur.
- Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun 29.05.1936 tarihinde çıkarılmıştır.
- 4709 sayılı Kanun ile 28.03.1945 tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur.

- Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler genel müdürlükleri kapatılarak, 1946 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur.
- 14.02.1983 tarihli 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile, günümüzdeki Maliye Bakanlığı kurularak yetkilendirme ve organizasyon yapısı oluşturulmuştur.
- Mali Suçları Araştırma Kurulu 1996, Kamu İhale Kurumu 2002 yıllarında kurulmuştur.
- Gelirler Genel Müdürlüğü 2005 yılında kaldırılarak 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun yürürlüğe girmiş, böylelikle Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.
- Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu 2010 yılında kurulmuştur.

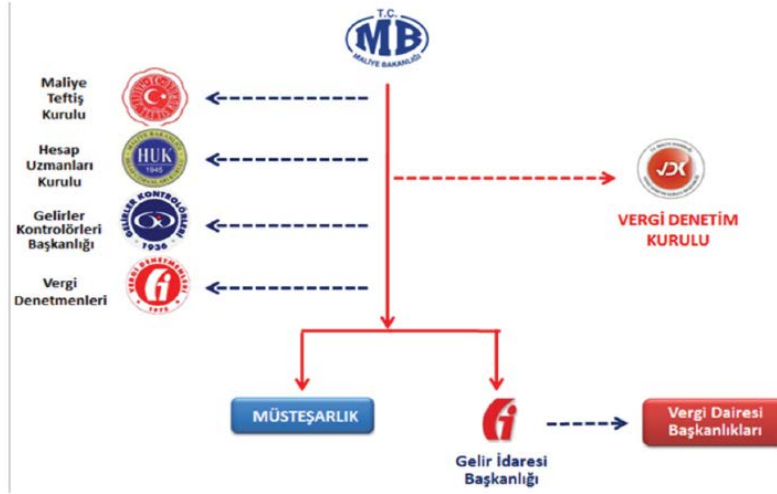
10.07.2011 tarihli 646 sayılı KHK ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve taşra bölgelerde Vergi Dairesi Başkanlıkları çatısı altında görev yapan vergi denetmenlerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde toplanarak Vergi Müfettişi unvanı verilmiştir.

Söz konusu değişiklik, çok farklı akademik ve politik çevrelerde olumlu ve olumsuz şekilde karşılanmış, çok sayıda akademik çalışma yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir. İlgili düzenleme öncesi ve sonrası vergi denetim birimleri Şekil 4 ve Şekil 5'te gösterilmiştir :



Şekil 4 646 Sayılı KHK düzenlemesi öncesinde vergi denetim birimleri

**Kaynak:** (Beşel, 2017, s. 73)



Şekil 5 646 Sayılı KHK düzenlemesi sonrasında vergi denetim birimleri

**Kaynak:** (Beşel, 2017, s. 76)

09.07.2018 tarihli 703 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı ismi Hazine ve Maliye Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

### c. Günümüzde Vergi Denetimi

Ülkemizde devlet kademesinde vergi denetimi şu şekilde sürdürülmektedir (Yılmaz, 2019, s. 45):

Hazine ve Maliye Bakanlığı içerisinde merkez denetçiler vergi idaresi başkanına rapor verirken, denetim faaliyetleri gelir denetleyicileri, il vergi daireleri başkanları, Gelir İdaresi'nin merkez ve taşra birimleri yöneticileri ve vergi denetçileri denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Bu gelir denetleyicileri ve finansal denetçiler dış denetim (vergi denetimi) ve iç denetim (soruşturma) ile yetkilendirilmiştir. İl vergi denetimi kurumu bünyesindeki denetçiler finansal denetçi ve gelir denetçisi yetkisine de sahip iken, dış denetim faaliyetleri ile de yetkilendirilmiştir.

## 6. Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Gelir İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu başkanlıkları, ülkemizde vergi toplama ve vergi denetimi faaliyetlerini yürüten kurumlardır.

### a. Gelir İdaresi Başkanlığı

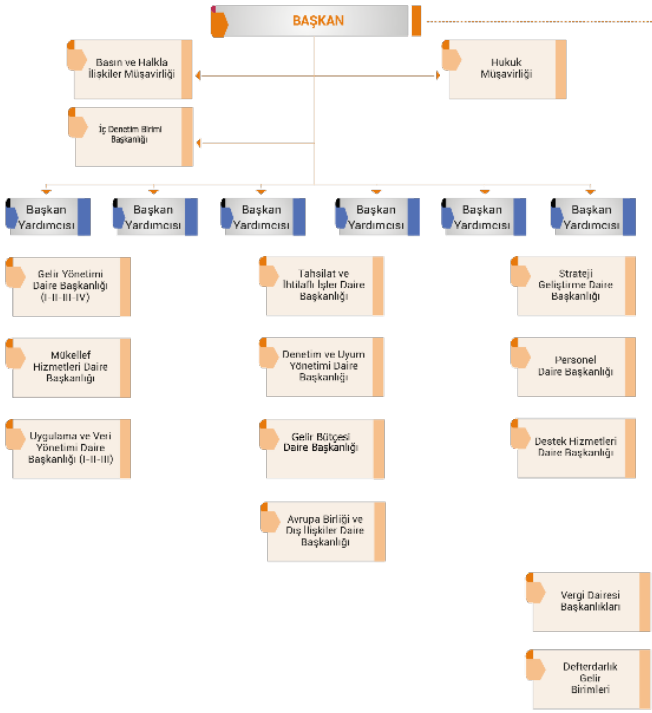
Vergi kültürünün yerleşmesi ve geliştirilmesi için öncelikle mükellef bir diğer deyişle bireye odaklanması gerekmektedir. Mükelleflerin vergi bilincinin

oluşmasında yurttaşlık bilinci, gelenek ve inançları, eğitim düzeyleri, gelir düzeyleri, diğer mükelleflere ilişkin bakış açıları ve kamu tarafından sunulan hizmetlerin mükelleflerin seçimleriyle uyumu öne çıkan etkenlerdendir (Cesur & Çelikkaya, 2014, s. 2). Etkin bir vergi faaliyeti için de sağlıklı bir hukuki temel ile birlikte bu yasal çerçevede faaliyetleri yürütecek bir kurum gereklidir. Bu kapsamda, 05.05.2005 tarihinde 5345 sayılı kabul edilen kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurularak amaç ve görev çerçevesi çizilmiştir. Bu kanuna göre Gelir İdaresi'nin başlıca görevleri arasında (Resmi Gazete, 2005) :

- Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş kamu gelir politikalarının uygulanması
- Mükelleflerin vergi mevzuatından kaynaklanan haklarının korunması, bu hak ve yükümlülüklerle ilişkin bilgilendirme yapılması, vergi uyumu ve algısının içselleştirilmesi için çalışmalar yapılması, vergi kayıp kaçağının engellenmesi
- Kamu alacaklarının tahsil edilmesi, vergisel konularda kanun yazımı çalışmalarına, vergi inceleme ve denetim faaliyetlerine dahil olunması
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin takip eden yıl içerisinde faaliyet raporu adı ile kamuoyuna duyurulması

sıralanabilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı çok sayıda alt birim bulunmaktadır. Görev paylaşımını yapılarak bu alt birimler sürecin birer zinciri olarak çalıştırılmaktadır. Yapılanma çalışmasında, belirli seviyede özerklik ve vergi politikalarını belirleyen ve uygulayan birimlerin ayrı kollara alınması amaçlanmıştır (Güner, 2008, s. 98). Gelir İdaresi Başkanlığı organizasyon şeması Şekil 6'da gösterilmiştir :



Şekil 6 Gelir İdaresi Başkanlığı organizasyon şeması

**Kaynak:** (GİB, 2021)

## b. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

10.07.2011 tarihli 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurularak görev tanımlaması yapılmıştır. Kararnameye göre kurulun başlıca görevleri arasında (Resmi Gazete, 2011) :

- Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlar çerçevesinde vergi inceleme ve vergi denetimi politikalarının belirlenerek uygulama zemininin oluşturulması
- Mükelleflerin sektörel bazda gruplandırılması, etkinlik alanlarına göre analiz ve kategorizasyon yapılarak risk seviyelerinin ölçülmesi
- İnceleme ve denetim sonuçlarının değerlendirilerek istatistiki verilere dönüştürülmesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı ile koordineli çalışılması
- Vergi müfettişlerinin mesleki birikiminin geliştirilmesi, performans değerlendirme sistemlerinin oluşturulması
- Vergi kayıp kaçaklarının ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmaların yürütülmesi

- Bakanlık nezdinde tanımlanan teftiş görevlerinin icra edilmesi sıralanabilir.

Vergi denetim oranlarının hedeflenen düzeyin altında kalması, denetim faaliyetlerinde net stratejiler belirlenememesi, denetçi sayısındaki eksiklikler, etkin vergi denetiminin gerçekleştirilemiyor oluşu, denetim sonrası süreçteki caydırıcılığın yetersizliği, gelir idaresinden ayrı bir yapıya ihtiyaç duyuluyor olması ve planlamadaki aksaklıklar Vergi Denetim Kurulu'nun kuruluşunda önemli rol oynayan gerekçeler olarak sunulmaktadır (Pekşen, 2018, s. 101).

Teşkilat yapısı şu alt birimlere ayrılmıştır :

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

Teşkilat yapısında yapılan bu değişikliğin dayanağı, uygulamanın başlamasından itibaren devamlı bir tartışma maddesi olarak gündemdeki yerini korumuştur. Taşra-büyük şehir ayrımı, taşradaki birimlerde görev yapan müfettişlere düzenli olarak şehir değişikliği zorunluluğu bulundurulurken büyük şehirlerde aynı uygulamanın bulunmaması, yetersiz personel sayısı vb. durumlar çokça tartışılıp eleştiri konusu yapılmaktadır. İdarenin bu konuda etkili çalışmalar yaparak hak kayıplarının ve eşitsizliklerin ortadan kaldırılmasında önemli adımlar atması gerektiği anlaşılmaktadır.

## **B. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin detaylı bir şekilde ele alındığı bu bölümde, mesleğe ilişkin önemli ve güncel konulara değinilmiştir.

### **1. Yeminli Mali Müşavir**

Muhasebecilik ve mali müşavirlik, mesleki bağlamda temellerini 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1989 yılında yürürlüğe konmasından aldığı izlenimi mali çevrelerde hakim olsa da, bu yasadaki çok uzun dönemler öncesinde de saygın bir konumda varlığını sürdürerek kendi işleyiş ve prensiplerini yaratmış, bu tarihte yasal çerçevesi çizilerek mesleki

oda örgütlenmesi ile birlikte Türkiye çapında etkili bir yapılanmaya kavuşmuştur (Çakmak, 1997, s. 15).

Mali müşavirlik genel kapsamda bir mali inceleme ve tarafsız görüş verme faaliyeti olarak tanımlanabilirken; yeminli mali müşavirlik mesleği özelinde, danışmanlık ve denetim ile birlikte mali idarenin denetim faaliyetlerini kolaylaştırma misyonu üstlenerek bir beyan tasdiki yetkisiyle donatılmıştır, yeminli mali müşavirlik ile ilgili en önemli ve kritik hususlar bu yetki içerisinde barınmaktadır (Uçar, 1996, s. 122).

Kurumların ekonomik ve iktisadi açıdan buldukları konuma ilişkin yükümlü oldukları vergiyi muhasebe, standart, uygunluk ve gerçeklikleri çerçevesinde inceleyip değerlendiren ve görüş alınmak istendiği takdirde bağımsız ve tarafsız şekilde görüş sunan meslek mensupları YMM'lerdir (Akpınar, Çavuş, & Keskin, 2019, s. 5).

YMM'lerin beyan tasdiki yetkisinin bir sembolü olan devlet mührü, bir kamu otoritesi olduğunun ve bir yetki devrinin göstergesidir, kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettikleri işletmelerin mali idare tarafından incelemeye tabi tutulma ihtimali ve risklerinin ciddi oranda düşük olduğu gözlenmektedir. Meslek mensubunun onayı ve kontrolü, kamu nezdinde güven tesis eden bir değerdir. Özellikle uluslararası ve lokal denetim şirketlerinde faaliyet gösteren YMM'lerin sunduğu tam tasdik ve KDV iade denetim hizmetlerinin ülkemizdeki büyük şirketlerin yaklaşık %80'in üzerindeki kısmı tarafından tercih edildiği gözlenmiştir. Olası bir inceleme ve devlet denetimi durumunda kurumun yeminli mali müşaviri de müteselsil sorumluluğu kapsamında inceleme elemanları ile görüşerek sürece ilişkin katkılar sunmak durumundadır.

## **2. Yeminli Mali Müşavir Sorumlulukları ve Görev Alanları**

YMMler, yasal çerçevesi belirlenmiş görev alanları ve bu görevlerin beraberinde getirdiği sorumluluklara sahiptirler. Meslek mensupları yasal sorumluluklarını göz önünde bulundurmakla birlikte, kamu görevlisi statüsünde olduklarının bilinci içerisinde meslek ahlakının gerektirdiği şekilde faaliyetlerini icra etmek durumundadır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin yasal çerçevesi 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile çizilmiştir. Bu kapsamda; gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüsler için defter tutulması,



finansal tablo düzenlenmesi, beyannamelerin düzenlenmesi, muhasebe sistemleri kurulması, mali mevzuat müşavirliği yapılması, inceleme, denetim, mali tablo ve beyannameler üzerine görüş beyan edilmesi, bilirkişilik gibi hizmetlerin sunulmasının yanında, yeminli mali müşavirlik özelinde tasdik işlemlerinin gerçekleştirilmesi de sunulacak hizmetler içerisinde yer almaktadır. Tasdik ile kastedilen husus; mali tabloların yanıltıcı olmayacak şekilde düzenlenerek kamuya sunulması, kamunun ve mükellefin yasal hak ve yükümlülüklerinin gözetilmesi ve mali idare ile mükellef arasındaki güven ilişkisinin muhafaza edilmesidir. Ayrıca ilgili konularda belgeler üzerinden tahkim, bilirkişilik gibi faaliyetlerin yanında istisna, indirim, iade, tecil-terkin, zarar mahsubu gibi işlemleri de YMMler yürütebilmektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu). Bu görev alanlarından hareketle, YMMlerin danışmanlık, denetim ve tasdik olmak üzere 3 ana sorumluluk alanı olduğu söylenebilir.

YMMler, görevlerinin bir kamu hizmeti olduğu bilinciyle kanunlara ve meslek ahlakına dürüstlükle uyacaklarına ve bağımsızlıklarını koruyacaklarına yönelik bir yemin ile görevlerine başlar (Veske, 2003, s. 44). Meslek mensupları düzenledikleri raporlarda, tasdikten doğan sorumlulukları dolayısıyla tasdik hizmetinin kapsamını net bir şekilde ortaya koymalıdır (Yetkiner, 2003, s. 65).

YMMlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı başta olmak üzere;

- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- Radyo ve Televizyon Üst Kurulu (RTÜK)
- Tarım ve Orman Bakanlığı
- SPK
- Devlet Malzeme Ofisi
- Sosyal Güvenlik Kurumu
- Tübitak
- Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası
- Sanayi odaları

gibi kurumlardan sunulan işleri yapmalarına imkan tanınmıştır (Çetinoğlu , 2015, s. 78).

Tasdikten doğan YMM sorumlulukları temelinde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Vergi Usul Kanunu

kapsamında değerlendirilmektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu):

**a. 3568 Sayılı Meslek Mevzuatı Kapsamında YMM Sorumluluğu**

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kendi denetim elemanlarıyla paralellik gösteren yetki ve görev tanımlamalarını YMMler için de kabul etmesiyle birlikte YMMlerin kamu görevlisi sıfatı ile mali idarenin faaliyetlerini kolaylaştırdığı ve meslek mensubu tasdiğinden geçen bir hususun geçerli ve uygun kabul edildiği anlayışı hakim olmuş, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre tasdik doğruluğuna ilişkin sorumluluk taşıdıkları için de yapılan tasdik kapsamı içerisinde kalmak koşulu ile oluşacak vergi zıya ve cezalar için müteselsil sorumluluk söz konusu olmuştur (Bekçioğlu & Arslaner, 2010, s. 35).

Tasdik süreçleri içerisinde ilgili belgelerin mevzuat çerçevesinde doğru şekilde defterlere aktararak mali tablolarının hazırlanması, vergi yüklerinin doğru hesaplama ile belirlenmesi ve sürece dair tüm hususlar YMM'lerin sorumluluk alanına dahil olduğu için bu işlemlerdeki herhangi bir yanlışlık veya hata oluştuğu anda YMM'ler için sorumluluk doğmakta ve meslek mensupları için de ilgili yaptırımlar uygulanmaktadır (Aygündüz, 2006, s. 57). Mali tablo tasdiği yapan bir YMM, hesapların ayrı ayrı kontrolünü sağlayarak, envanteri, karşılıkları, amortisman hesaplamalarını, vergi tevkifatlarını, özetle tüm bilanço ve gelir tablosu efekti olan hesapları inceleyerek doğru bir denetim gerçekleştirmek mecburiyetindedir (Erdem, 2015, s. 50).

Sorumluluk kavramı geniş kapsamlı bir kavramdır. YMM'ler mesleklerini icra ederken devlete ve halka karşı sorumludurlar, -bu durum sosyal sorumluluğu-hizmet verdikleri kurumun karar mekanizmalarını doğru ve geçerli bilgilerle beslemesi gerekmektedir, -bu durum kurum sahiplerine karşı sorumluluğu- ve her mesleki faaliyetlerinde mesleki ahlak ve etik kurallarına uyarak her zaman diğer meslektaşlarıyla etkileşim içerisinde olarak eğitimi sürecin bütününe yayması gerekmektedir, bu durum meslektaşlarına karşı sorumluluğu beraberinde getirmektedir (Aygündüz, 2006, s. 60). Bu konuya ilişkin 20390 sayılı 02.01.1990 tarihli ve 20391 sayılı 03.01.1990 tarihli Resmi Gazeteler'de yayınlanan yönetmelikte çalışma usul ve esasları ile birlikte ayrıntılı hükümler ve sorumluluk sınırlamaları mevcuttur (Resmi Gazete, 1990).

Vergisel süreçlerde doğacak olası vergi kayıpları; ülkelerin kamu harcamalarının finanse edilmesinde zorluklar ortaya çıkararak mali zararların yanında sosyal ve siyasi yapıda da önemli sorunlara yol açmaktadır (Çürük & Tüm, 2011, s. 20). Bu sorunların oluşmaması ve YMM özelinde kaynaklanacak olası hatalı uygulamaların sıfırlanması adına çeşitli yaptırımlar uygulanmaktadır. Tasdik yetkisinin gerçeğe uygun olmayacak şekilde kullanıldığı ilk kez belirlenerek belgelenen YMM'ler hakkında mesleki faaliyetlerden alıkonulma, konunun tekrarı ve gerçekleştiğinin mahkemece onanması durumunda “yeminli” unvanlarının kaldırılması, mükellefle işbirliği içerisinde kasıtlı olarak vergi ziyayı oluşturulduğuna ilişkin kanı oluştuğu takdirde ise meslekten çıkarma ve tasdik doğruluğunun oluşmadığı durumlarda ağır para ve hapis cezaları gibi yaptırımların uygulanacağı ilgili kanun maddesinde belirtilmiştir (Çetinoğlu , 2015, s. 79).

#### **b. Vergi Usul Kanunu Kapsamında YMM Sorumluluğu**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu da 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu gibi YMM'lere ait sorumluluğu kapsamına alırken, 4008 sayılı yasa ile VUK'a eklenen 227. maddede vergi beyannameleri ve tasdik raporlarına ilişkin hususlar hüküm altına alınmış, YMM'lerin gerçekleştirdiği tasdik işleri sonucunda tahakkuk edilecek vergi ziyayı veya vergi ziyayı cezası tutarının mükellef tarafından ödenmemesi halinde kamu alacakları müteselsil sorumluluk yoluyla güvence altına alınmıştır (Yılmaz, 2007, s. 122).

İlgili 227.maddedeki düzenleme ile iki ana nokta üzerine sorumluluk kurulmuştur :

- Vergi beyannameleri ve tasdik raporları üzerine doldurulan bilgilerin finansal tablolar ve hesap özetleri de dahil olmak üzere defter kayıtları ile uyumlu olması gerekmektedir (Kolotoğlu, 2014, s. 10).
- İlgili defter kayıtları da dayandırıldıkları belgeler ile uyumlu, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatına uygun şekilde tamamlanmalıdır (Özdemir, 2010, s. 116).

Mali idareye sunulan beyannameden kaynaklı daha sonra oluşacak ikmalen veya re'sen tarhiyatlarda vergi ziyayı tutarı, ceza ve gecikme faizleri YMM'nin sorumluluğudur (Çitil, 2013, s. 352).

### **c. Mesleki Sorumluluk Sigortaları**

YMM'ler tasdik işlerinde müştereken ve müteselsilen sorumluluk taşımaktadırlar. Tasdik sorumlulukları kapsamında oluşabilecek zararların tazmin edilmesi amacıyla mesleki sorumluluk sigortası yaptırma hakları mevcuttur (Demiroğlu, 1998, s. 88). 3 Mayıs 2007 tarihli 26511 sayılı Resmi Gazete'de meslek sorumluluk sigortası genel şartları yürürlüğe girmiş, sözleşme kapsamı baz alınmak üzere meslek mensubunun meslek ifası sırasında neden olduğu zararlara ilişkin ödenecek tazminat belirlenmiştir. Avukatlık bedelleri, yargı giderleri, SGK primleri, söz konusu vergi tutarı, ceza tutarı, gecikme zam ve faizleri sigorta teminatı içerisindedir (Sevim & Dalıklıç, 2009, s. 19).

### **3. Yeminli Mali Müşavirliğin Tarihsel Gelişimi**

Ülkemizde uzun yıllardır hem devlet hem de özel sektör nezdinde sorumluluk alanları ve etkinliğiyle yeminli mali müşavirlik mesleği önemli bir konumda bulunmaktadır. Dünyada ve ülkemizde farklılaşan koşullar ve yeni gelişmeler ile birlikte yeminli mali müşavirlik de kendi içerisinde bir mesleki dönüşüm süreci içerisine girmiştir.

#### **a. Düünden Bugüne Yeminli Mali Müşavirlik**

Yeminli mali müşavirlik, uzmanlık gerektiren ve uzun bir eğitim-deneyim süreci sonucunda edinilebilecek bir meslek, bir unvandır. Türkiye'de modern muhasebe eğitim uygulaması, 1859 yılında Mülkiye Mektebi'nin kurulmasıyla başlamış, 1883 yılında Yüksek Ticaret Mektebi ve cumhuriyetin ilanı sonrasında kurulan üniversiteler ile birlikte devam etmiştir (Yıldız, 1998, s. 22). 1930lu yıllarda ekonomik kalkınma çalışmalarının başlaması ile birlikte 1932 yılında muhasebe uzmanlığını mesleki olarak değerlendiren bir kanun hazırlanmış ancak yürürlüğe girmemiş, bir benzeri 1938 yılında Avukatlık Yasası ile birlikte hazırlanmış ve yine kabul edilmeyerek benzer girişimlerin 1949 ve 1955 yıllarında da başarısızlıkla sonuçlandığı görülmüştür (Akkuş, 1987, s. 38).

1950li yıllardan itibaren serbest piyasa ekonomisinin ülkemizde hakim olmaya başlaması ile birlikte beyana dayanan vergi toplama sistemi ve vergi denetimleri önemli bir konuma gelmiştir (Karasioğlu & Öztemiz, 2020, s. 4). Bu dönemde ciddi seviyede bir özel sektör varlığı olmaması ve devlet eliyle yönetilen kurumlar da muhasebe denetiminin gerektirdiği açıklık, kamu aydınlatma gibi hususların üzerinde

durmadığı için bir denetim ve onay mekanizmasına ihtiyaç duyulmamış, denetim faaliyeti mahkemelerdeki bilirkişilik uygulamalarıyla devam etmiş, ancak 1980li yıllara gelindiğinde Türkiye'deki işletmelerin sayı olarak artması, hacim ve işlem yoğunlukları, vergi denetimi elemanlarının yetersiz sayıda olması, vergi kayıp-kaçaklarının artması denetim-inceleme oranlarının görece düşük olması, vergi mevzuatındaki değişiklik ve güncellemelerin müşavirlik ve danışmanlık gerektirmesi neticesinde alternatif arayışları oluşmuş ve hukuki zemin hazırlanıp mesleğin yasal çerçevesinin çizilmesi ve meslek örgütlerinin oluşturulması yolundaki en önemli adım olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu oluşturulmuştur (Çetinoğlu , 2015, s. 77).

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu oluşturulması öncesinde, aslında 1981 yılından itibaren vergi kanunlarında önemli değişiklikler gerçekleştirilmeye başlamış, gelişen uluslararası ekonomik ilişkiler ve güven ihtiyacına yönelik yasal bir aksiyon alınmak için 1985 yılında da bir girişim gerçekleşmiş ancak önceki girişimler gibi başarısızlıkla sonuçlanmıştır (Akkuş, 1987, s. 40). Meslek mevzuatı yürürlüğe girdiğinden itibaren geçen 32 yıllık süreçte hem SMMM hem de YMM mesleği için en temel ve en kapsamlı rehber niteliğindedir. Meslek mensubu olma şartları, mesleğin getirdiği sorumluluklar, cezai yaptırımlar ve birçok hususa yönelik açıklamalar mevcuttur.

İlk yıllarda mesleğin kamu görevliliği statüsü özelinde; mesleğe duyulan ihtiyaç, serbest müşavirlik, denetim ve tasdiğin gerekliliği konuları üzerine birçok görüş ortaya atılmıştır (Gülerman, 2003, s. 4). Yıllar içerisinde mesleğin kamudaki önemli bir ihtiyaca cevap verdiği ve vergi gelirlerinin toplanmasında kritik bir rol oynadığı görülmüş, özel sektörde devlet kökenli YMM anlayışı yıkılarak YMM sınav süreçlerine katılan ve başarılı olan özel sektör kökenli yöneticiler ve meslek mensuplarının sayıları hızla yükselmeye başlamıştır.

## **b. Yıl Bazlı İstatistik Veriler**

TÜRMOB'un yayınladığı 2019 faaliyet raporundaki bilgilere göre :

- Ülkemiz genelinde toplamda 85 meslek odası bulunmakta, bunlardan 77'si SMMM, 8'i YMM odasıdır.
- 85 meslek odasında kayıtlı toplamda 115.108 ruhsatlı meslek mensubu görev yapmaktadır. Unvana göre dağılımları Şekil 7'de gösterilmiştir :

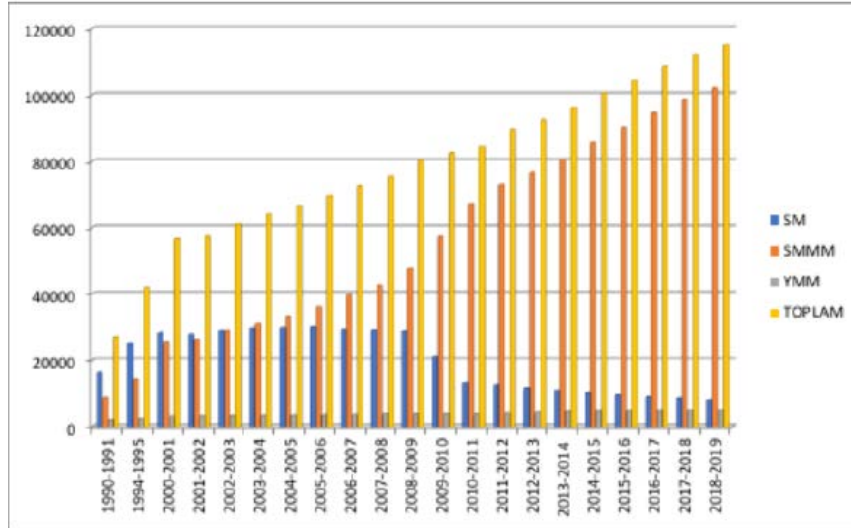
ÜN VAN I	BA Ğ I M L I	S E R B E S T	T O P L A M
SM	5209	2933	8142
SMMM	55428	46755	102183
YMM	2102	2681	4783
<b>T O P L A M</b>	<b>62739</b>	<b>52369</b>	<b>115108</b>

Şekil 7 Meslek Mensupları Unvan Dağılımı

**Kaynak:** (TÜRMOB, 2019)

Şekil 7’deki dağılımdan, görev yapan YMM’lerin SMMM’lere oranla çok daha az sayıda oldukları anlaşılmaktadır. YMM’liğin gerektirdiği mesleki tecrübe, sınav şartları vb. unsurlar burada en büyük etkenlerin başında gelmektedir.

- TÜRMOB’un 2019 faaliyet raporundaki bilgilere göre 1990-1991 yılları arasında 1.887 YMM mevcut iken, bu sayının 1996-1997 yılları arasında 2.553’e, 2016 Temmuz ayı itibariyle 4.687’ye ve 2019 Aralık itibariyle de 4.783’e yükseldiği görülmektedir. Yine bu istatistikten hareketle, YMM sayısındaki artışın diğer hiçbir meslek grubunda görülmeyecek şekilde durağan bir hızda devam ettiği anlaşılmaktadır. SMMM sayısında ciddi bir yükseliş gözlenmektedir. Şekil 8’de yıllar içindeki değişim grafiksel dağılım olarak gösterilmiştir :



Şekil 8 Meslek Mensubu Sayısındaki Yıl Bazlı Değişimler

**Kaynak:** (TÜRMOB, 2019)

- 4.783 meslek mensubunun ağırlıklı olarak İstanbul ve Ankara YMM odalarına kayıtlı oldukları görülmektedir. Şekil 9’da detayı gösterilmiştir :

ODA ADI	BAĞIMLI	SERBEST	TOPLAM
ADANA	57	116	170
ANKARA	864	598	1459
ANTALYA	25	55	80
BURSA	63	117	180
ESKİŞEHİR	34	31	65
GAZİANTEP	39	103	140
İSTANBUL	837	1409	2251
İZMİR	183	252	432
<b>TOPLAM</b>	<b>2102</b>	<b>2681</b>	<b>4783</b>

Şekil 9 YMM Oda Dağılımı

**Kaynak:** (TÜRMOB, 2019)

- Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri değerlendirildiğinde, SMMM ve YMM'ler içerisinde ağırlıklı düzeyin lisans seviyesinde olduğu görülmekte, SMMM'lerde 5786 sayılı yasa ile SM'den SMMM'ye sınav ile geçiş hakkı verildiği için temel ve orta düzey eğitimli meslek mensubu sayısı lisans mezunlarından sonra ikinci sırada gelmektedir. YMM'lerde sayı olarak lisans mezunlarını yüksek lisans ve doktora mezunları takip etmektedir. Şekil 10'da detayları gösterilmiştir.

OKUL TÜRÜ	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
Temel Eğitim ve Lise	4550	7804	0	12354
Ön Lisans	1158	2451	0	3609
Lisans	2390	83276	3719	89385
Yüksek Lisans	44	8475	740	9259
Doktora	0	177	324	501
<b>TOPLAM</b>	<b>8142</b>	<b>102183</b>	<b>4783</b>	<b>115108</b>

Şekil 10 Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

**Kaynak:** (TÜRMOB, 2019)

Meslek mensupları cinsiyet dağılımı bazında değerlendirildiğinde erkek oranının 3 meslek grubunda da kadın oranına göre oldukça fazla olduğu gözlenmiştir. Özellikle YMM sayıları değerlendirildiğinde bu oran daha da dikkat çekmektedir.

CİNSİYET	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
KADIN	1442	31464	388	33294
ERKEK	6700	70719	4395	81814

Şekil 11 Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımı

**Kaynak:** (TÜRMOB, 2019)

TÜRMOB'un yayınladığı raporda YMM özelinde dikkat çeken diğer hususlar şu şekilde sıralanabilir :

- 2019 yılı içerisinde 28 YMM'lik başvurusu yapılmış, bunların içerisinde 26'sı olumlu, 1'i olumsuz sonuçlanmış, 1'i de incelemeye bırakılmıştır.
- 2019 yılında mevcut 4.783 meslek mensubundan 2.681'i aktif olarak çalışan kütüğüne kayıtlıdır ve mesleğini icra etmektedir. Kalan 2.102 mühür sahibi aktif olarak çalışmamaktadır.
- Yaş dağılımı incelendiğinde YMM'lerin yaklaşık %25'lik bölümünün 71 yaş ve üzerinde olduğu, 41-60 yaş arası kesimin de %50 civarında oranı temsil ettiği görülmektedir. Meslek mensubu olma şartları ve devlet kökenli ileri yaştaki meslek üstatlarının bu oranda etkisi görülür düzeydedir.

#### 4. Meslek Mevzuatı – 3568 Sayılı Kanun

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1989'da yürürlüğe girmiş, meslek mensupları ve mesleki faaliyetleri için temel bir rehber niteliğinde, geçen 30 yılı aşkın süre zarfında etkin bir şekilde istifade edilmektedir.

Meslek mevzuatı 4 ana bölümden oluşmaktadır :

İlk bölümde; genel hükümler, mesleğin konusu, meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartları, yemin metni ve tasdik sorumlulukları,

İkinci bölümde; meslek odaları, oda kurma şartları, oda gelirleri, oda organları, genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve oda denetleme kurulu görev-seçim şartları,

Üçüncü bölümde; TÜRMOB görevleri, gelir kaynakları, yönetim organ ve kurulları,

Son bölümde; oda ve birlik birimlerinin seçim esasları, denetimleri, mesleki sıv prensipleri, mesleki geliştirme eğitimleri, yasaklar, ücret esasları, suçlar, cezai yaptırımlar yönetmelikler kapsamında açıklanmıştır.



Meslek mevzuatının yürürlüğe girmesi, meslek birliklerinin yapılanmasını hızlandırarak düzen içerisinde bir sistem oluşturmuş ve tek düzen hesap planı da bu yasanın yürürlüğe girmesiyle kullanılmaya başlamıştır (Güvemli, 2005, s. 24). Yasal çerçeve meslek gruplarını 3 ana meslek mensupluğu ve 3 ana görev tanımı ile gruplandırmıştır :

Meslek Unvanı	Görevi
Serbest Muhasebeci	Muhasebe kaydını yürütmek
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Denetlemek ve muhasebe kaydını yürütmek
Yeminli Mali Müşavir	Tasdik yapmak ve denetlemek

Şekil 12 Meslek Unvanı ve Görevi

**Kaynak:** (Güvemli, 2009, s. 8)

Bu gruplandırma ile birlikte, her unvanın asli bir görev tanımı olduğu vurgulanarak net bir ayırım ortaya konmuş ve yasanın önemli getirilerinden biri olarak meslek mensupları için önemli bir perspektif çizmiştir (Güvemli, 2009, s. 8). Ayrıca SM'lerin görevlerini SMMM ve YMM'ler de icra edebilmektedir. Her dönemde eleştirilen ve tartışılan bir husus olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Türkiye'deki muhasebe anlayışını modernleştirmiş, mesleğin saygınlık ve kamu nezdindeki kabul edilebilirliğini artırmış, uygulamaların kalitesini yükseltmiş ve mesleği çok önemli bir konuma ulaştırmıştır. (Güvemli, 2009, s. 16)

## 5. Yeminli Mali Müşavir Ruhsatı

YMM'lerin meslek faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri ve kurumlaşabilmeleri için ruhsat belgesine sahip olmaları gerekmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda ruhsat sahibi olmanın genel ve özel şartları sıralanmıştır.

### Genel Şartlar

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak ve medeni haklarını kullanabilme ehliyeti
- Herhangi bir disiplin veya cezai soruşturma sonucunda memuriyetten çıkarılmamış olmak

- Kamu haklarına sahip olmak
- Hapis cezasına çarptırılmış olursa bile, devletin güvenliğini tehdit eden suçlar başta olmak üzere dolandırıcılık, zimmet, fesat karıştırma vb. gibi yüz kızartıcı suçlardan mahkumiyetin bulunmaması
- Meslek haysiyet ve onuruna uygun olmayan durumların var olmaması

genel şartlar olarak sıralanmıştır. Genel şartlar tüm meslek mensupları için ortak bir payda içerisinde ve eşit önem düzeyindedir.

#### Özel Şartlar

- SMMM olarak en az 10 yıl süreyle faaliyet yürütmek
- Yeminli mali müşavir sınavını başarıyla tamamlamış olmak
- Sınavın tamamlanması sonrasında ilgili resmi süreçleri tamamlayarak ruhsat belgesinin alınması
- Yemin edilmesi

özel şartlar olarak sıralanmıştır. Sınav, meslek birliği tarafından yazılı formatta gerçekleştirilen ve biri sınav komisyon başkanı olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi denetçileri ve akademisyenlerden oluşan toplamda 7 kişilik kurul tarafından değerlendirilen bir ölçme ve değerlendirme sınavıdır.

Muhasebe ve ilgili alanlarda akademik düzeyde profesörlük unvanı bulunan akademisyenlere de sınav şartı aranmadan ruhsat alma hakkı sunulmuştur (Gündoğdu, 2005, s. 88).

Meslek mensuplarının yasal süreç ve gereklilikleri sağlamaları yanında; iletişim ve entelektüel becerileri yüksek, ekonomi-matematik-psikoloji-istatistik-sanat-edebiyat gibi alanlarda genel bilgi sahibi, işletme ve organizasyon yapısını bilen, etkin muhasebe bilgisi olan, dürüst, sosyal sorumluluk bilincine sahip ve bağımsız kişiler olmaları mesleğin imajını ve konumunu kritik düzeyde etkisi altına alabilecek olumlu noktalardır (Özyürek, 2012, s. 147).

## 6. Etik ve Mesleki Etik Kavramları

### a. Etik

Etik, sözcük kökeni olarak Yunanca “Ethikos” veya “Ethos” kelimelerinden gelmekte, bir insanın davranışlarında istifade ettiği ahlaki prensipler bütünü anlamına gelmektedir (Kutlu, 2008, s. 146). Hem ülkemizde hem de dünyada sıklıkla gündeme gelen bir olgu olan etik, en genel perspektifte iyi-kötü, doğru-yanlış kavramlarını

ahlaki açıdan ele alarak bireylerin veya grupların davranışlarında pozitif-negatif ayrımını, günlük yaşamda uygulanan kişisel kararların bir toplamı olarak bir değerler sistemi içerisinde belirleyip ortaya koyar (Sakarya & Kara , 2010, s. 57).

Etik ve ahlak kavramları, sıklıkla birbirlerinin yerine ve yanlış anlamlarda kullanılabilir. Bu kavramlar tamamen örtüşmemekte, ahlak davranış şekline ilişkin yazılı olmayan standartlar bütünü iken, etik bu standartları değerlendirerek yazılı bir sistem yaratmakta ve genel anlamda ahlak konusundaki disiplinleri belirlemektedir (Kutlu, 2008, s. 146).

### **b. Mesleki Etik**

Mesleki etik, temel dayanağı insan ilişkileri olan, mesleki faaliyet yerine getirilirken toplumun çıkarlarının göz önüne alınarak uyulması gereken davranış temelli kurallardır (Tuğay & Kılıç, 2017, s. 761). İş hayatındaki uygulamaların iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklılık ekseninde incelenmesi meslek etiği ile ilgilidir ve bu uygulamalar güven, dürüst yaklaşım, saygılı ve adaletli yaklaşımı, topluma desteği ancak meslek etiği söz konusu ise içerebilir. Gizlilik, dürüstlük, mesleki özen, tarafsızlık kavramları muhasebe meslek mensupları için göz önüne alınması gereken mesleki etik kavramlarıdır (Misican & Üstün, 2019, s. 273).

Ülkemizde 3568 sayılı meslek mevzuatı ile birlikte TÜRMOB başta olmak üzere; Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) gibi kurumlar yönetmelik ve düzenlemelerimize ilişkin dayanak oluşturmaları anlamında sürekli şekilde takip edilmektedir (Misican & Üstün, 2019, s. 274). Günümüz dünyasında etik değerleri olmayan bir meslek grubu kurgusal olarak bile mümkün bulunmamaktadır, mesleğe kişilik kazandıran, sağlıklı ilişkiler oluşturan ve belirli değerler üzerine inşasını sağlayan unsur etik kurallardır. Mesleğe duyulacak güven için bu etik kuralların yazılı ve kalıcı hale getirilmesi kritik düzeyde önem arz etmektedir (Tuğay & Kılıç, 2017, s. 763).

### **7. Mesleki Sorunlar**

Her meslek grubunda olduğu gibi YMM meslek mensupları da çeşitli mesleki sorunlar ile karşılaşmaktadır. Mesleki sorunlara istinaden yıllar içerisinde süregelen tartışmalar ve yorumlar çok fazladır. Sorunların temelinde etik kuralların ve etik

değerlerin ihlal edilmesi, yok sayılması ve etik ikilem yatmaktadır. Etik dışı davranışları herhangi bir zemine oturtarak haklı gösterme çabası; “bunu çoğu insan yapıyor”, “legal ise ahlakidir”, “ortaya çıkmaz, cezalandırma söz konusu olmaz” gibi cümlelere yansıyan fikirlerle kendini gösterebilmektedir ve etik düzlemin dışına çıkılırken temelde hissedilen bir baskı, fırsat ve etik dışı davranışı etik kurallarla uyumlu olarak hayata geçirme yolu mevcuttur (Kutlu, 2008, s. 151). Meslek mensubu başta olmak üzere; karşılaşılan durum, ekonomik koşullar, söz konusu kurum ve kişiler bu sorunların temel değişkenleridir. En genel çerçevede, 4 ana başlık altında toplamak mümkündür :

#### **a. Mükellefler**

YMM’ler kamu otoritesi olmalarının yanında mali idare ve mükellefler arasında bir köprü görevi görmektedir. Bu aracılık süreci içerisinde mükelleften kaynaklı çokça sorun ortaya çıkabilmektedir (Akgün, 2018, s. 20) :

- Mükelleflerden eksiksiz bilgi-belge temini ve ücretlerin tahsilinde yaşanan sıkıntılar
- Kayıt ve mali tablolarda değişiklik isteği
- Meslek mensubuna güven ve saygı duyulmaması

#### **b. Vergi Beyanında Kayıp ve Kaçaklar**

Temelinde mükelleften kaynaklı bir sorun olan vergi kayıp-kaçakları, daha az vergi ödemek için kayıt dışı ekonomiye başvurulması sonucu ortaya çıkar. Meslek ahlakını zedeleyici tavır ve anlayışı bir alışkanlık haline getirmiş meslek mensupları da müşterilerden bu şekilde gelen talepleri normal bir durum gibi karşılayarak bu suça müteselsil sorumlulukları kapsamında ortak olmuş olurlar. Vergi kaçakçılığı suçuna YMM’nin de iştiraki sonucunda oluşan tasdik yanlışlığı ve vergi ziyayı, cezai yaptırımlarla sonuçlanır; vergi düzeni ve vergi gelirlerinin muhafazasını amaçlayan mali idare vergi yükümlüsü ile birlikte meslek mensubunu da tüm eylemden sorumlu tutmaktadır (Çürük & Tüm, 2011, s. 62).

#### **c. Unvan Sorunu**

Meslek mensubu olmadığı halde, bir aile üyesinin veya yakınının ruhsatını kullanarak işletme açıp faaliyetlerini yürüten kişiler SMMM’ler ağırlıkta olmak üzere YMM’lerde de çok fazladır. Profesyonel meslekler içerisindeki en önemli konu, mesleki yeterlilik şartlarının sağlanarak meslek belgesinin alınması ve bu

belgeye sahip kişilerin mesleği icra edebilmesi olduğu için meslek unvanlarının kullanımı şartlara bağlanmış ve yasal olmayan davranışlar için cezai sorumluluk oluşturulmuştur (Akgün, 2018, s. 19). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile birlikte, haksız meslek unvanı kullanımında sorumluluk meslek odalarına tanımlanmış, odalar da bu durumları Cumhuriyet Savcılığı'na bildirme hakkına ve zorunluluğuna sahiptirler (Aykın, 2015, s. 2).

#### **d. Haksız Rekabet**

Her meslek grubunda olduğu gibi muhasebe mesleği de kendi içerisinde rekabeti barındıran, dinamik bir meslektir. Muhasebe mesleğinde yasal zemin ve etik ilkeler çerçevesinde gerçekleşen rekabet; verimliliği artırır, müşterilerin aldığı hizmetin kalitesini yükseltir, tekelciliği önleyerek kurumsal yapıyı geliştirir (Arslan & Kılıç, 2020, s. 206).

Etik ilkelerin yok sayılması, yasalara aykırı biçimde hareket edilmesi haksız rekabeti ortaya çıkarır. Ücret tarifesine uyulmaması, müşteri ile menfaate dayanan ilişkiler, meslek mensupları ile ilgili asılsız ihbarlarda bulunmak, sahip olunmayan mesleki unvanların kullanılması, reklam yasağı dışına çıkılması, kayıtdışı bürolar, kiralık ruhsat kullanımı, ayırım yapılmadan kabul edilen muhasebe faaliyetleri, odaların etkisiz kalması gibi hususlar haksız rekabete yol açmaktadır (Sak, 2013, s. 12). Haksız rekabet, meslek mensupları ve toplum için tahribat yaratan bir durum olmakla birlikte; meslek mensupları uyarma cezasından meslekten men cezasına kadar geniş bir yaptırım zinciri ile karşı karşıya kalmakta, iş kaybına uğrayan diğer meslek mensubu da sosyal ve ekonomik kayıplara uğramakta, meslek hakkında olumsuz bir yargı oluşarak meslek vizyon ve misyonu zarara uğratılmakta, meslek mensupları arasındaki sosyal ve mesleki işbirliğini sekteye uğratarak meslek odalarının prestij kaybına ve kamu düzeninin bozulmasına sebebiyet vermektedir (Arslan & Kılıç, 2020, s. 206).

2020 yılında Öğr. Gör. Ünal Arslan ve Doç.Dr Metin Kılıç tarafından yapılan yeni bir araştırma, haksız rekabet olgusu ile ilgili olarak tahsilat sorunları, büro standartları, etik eğitimi, oda denetimleri, ücret tarifesine uyum, hizmet kalitesi ve meslek mensuplarının sayıca artışının piyasadaki iş hacmi ile paralel düzenlenmesi gibi konuların düzenlenmelerine yönelik ağırlıklı öneriler getirildiğini ortaya koymuştur (Arslan & Kılıç, 2020, s. 216). Haksız rekabet, iş tatminsizliği ve

bağımsızlık sorununu da kapsayarak aslında mesleki sorunların büyük kısmını kapsayan sonuçlar oluşturmaktadır. Mesleki süreçlerin içerisinde bulunan tüm birim ve bireyler sürecin daha olumlu bir noktaya evrilmesi için etkin çalışmalar yürütmek zorundadır.

## **8. Dünyadan Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Bakış**

### **a. İngiltere Örneği**

İngiltere’de muhasebe konusunda önce dernek ve birlik şeklinde örgütlenildikten sonra tabanda yaratılan baskılar neticesinde yasal zemin oluşturulmuş ve kraliyet fermanı ile dört mesleki kuruluş ortaya çıkmıştır (Ertürk, 2007, s. 43) :

- İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü
- Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği
- Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü

1900 yılında yürürlüğe giren yasa ile kurumlara denetim zorunluluğu şartı konulmuş, yeminli mali müşavirlik ve kamu muhasebesi mesleklerinin yaratıldığı ülke İngiltere olmuştur (Çetinoğlu , 2015, s. 75).

### **b. Fransa Örneği**

Fransa’da uzman ve yetkili muhasebeci olarak “expert comptable ve comptable agree” unvanları 1945 yılında yasalaşmış, ileri muhasebe mezunlarının 2 yıl iş tecrübesi edinme şartı ile expert comptable olmaları hakkı tanınmıştır (Yıldız, 1998, s. 16). Bu uzmanlar, finansal analiz, finansal tablo kontrol ve denetimini yürüten, görüş bildiren ve bağımsız faaliyet gösteren kişilerdir (Çetinoğlu , 2015, s. 75).

### **c. Almanya Örneği**

Almanya’da muhasebe denetçiliği, 1897 Prusya Ticaret Odası Yasası temel alınarak yeminli ticaret bilirkişisi olarak görev düzenlemesi yapılan 30.01.1900 tarihli Meslek Örgütü Yönetmeliği ile hayata geçmiştir (Ertürk, 2007, s. 52). Vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık gibi faaliyetleri de yürütebilen yeminli denetçilerin faaliyetleri 1928 yılında kurulmuş olan Yeminli Denetçiler Odası tarafından takip edilmektedir (Çetinoğlu , 2015, s. 75).

#### **d. Amerika Birleşik Devletleri Örneği**

Amerika Birleşik Devletleri'nde yeminli muhasebe ve muhasebe yönetimi uzmanları tarafından yürütülen faaliyetlere ilişkin ilk çalışma izni 1896'da New York'ta yürürlüğe giren bir yasa ile çıkarılmış, mesleki faaliyetler aşağıdaki profesyonel organizasyonların çalışmaları çerçevesinde yürütülmektedir (Ertürk, 2007, s. 49) :

- Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA)
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
- Ulusal Muhasebeciler Derneği
- Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Dernekleri

AICPA, bu kurumlar içerisindeki faaliyetleri en efektif muhasebe organizasyonu olarak çalışmaktadır. Yeminli uzmanların çalışmaları vergi uygulamaları ile iç içe ilerlemekle birlikte, vergi uygulamalarının dışına çıkılan durumlar için yasal zeminde caydırıcı ve engelleyici önemli yaptırımlar bulunmaktadır (Ertürk, 2007, s. 51).





## **IV. TAM TASDİK DENETİMLERİ, TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALAR VE ÖRNEK DENETİM ÇALIŞMASI**

### **A. TAM TASDİK DENETİMLERİ**

Tam tasdik denetimi Kurumlar Vergisi beyannamesinin tasdik edilmesi için gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini kapsar.

Bu bölümde tam tasdik denetimleri öncesi, uygulama dönemi ve takip eden dönemler üzerinde durularak uygulamalı bir denetim sahası çalışması ile denetçilerin müşteri ofisinde fiilen bulunurken uyguladıkları denetim metotları, denetimin işleyişi ve sonlandırılmasındaki adımlar açıklanmıştır. Son bölümde denetim saha çalışması içerisinde karşılaşılan ve ortaya konan tam tasdik tabanlı YMM faaliyetlerine ait sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

#### **1. Geçici Vergi ve Kurumlar Vergisi**

##### **a. Geçici Vergi**

Gelir üzerinden hesaplanan bir vergi olan geçici vergi, cari dönem gelirlerine istinaden önceden hesaplanıp tahsili gerçekleştirilen bir peşin vergidir (Bitkin, 2011, s. 3). Yıl içerisinde 3'er aylık 4 ayrı döneme istinaden hesaplanan ve ödenen geçici vergi, kurumlar vergisinden mahsup edilir. Kurumların gelirinin olduğu dönemde tahsil edilerek enflasyon etkisinin azaltılması ve kamu gelirlerini artırma amacı taşıyan, 2020 yılı için kurumlar vergisi oranında (%22) tahsil edilen bir vergidir.

Geçici vergi, Türkiye'de ilk kez 1981 yılında "peşin ödeme" adıyla uygulanmaya başlamıştır. Enflasyonda 3 haneli oranların görüldüğü bu yıllarda vergi gelirlerinde zaman aralığı kaynaklı oluşan reel kayıplar geçici vergi uygulamasını ortaya çıkarmış ve yıllar içerisinde farklı yasal düzenlemeler çerçevesinde günümüzdeki uygulama şartlarında devam etmektedir (Öz, 2012, s. 114).

## **b. Kurumlar Vergisi**

Kurumların gelirlerinin sabit bir oran üzerinden yıllık olarak vergilendirilmesi kurumlar vergisi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Batı ülkelerinde 1.Dünya Savaşı'ndan sonraki süreçte yaygın bir biçimde uygulanmaya başlayan kurumlar vergisi ülkemizde 1949 yılındaki vergi reformu ile Alman ekolünden yararlanılarak hazırlanmış, 1950 yılından itibaren kurum kazançları için uygulamaya konmuştur (Armağan, 2007, s. 230).

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, iş ortaklıkları ve dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti taşıyan taraflardır (GİB, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2021). Yıllar içerisinde oranları dinamik şekilde değiştirilen kurumlar vergisi; 2018, 2019 ve 2020 yılları için %22 oranında uygulandıktan sonra 2021 yılı için %20 oranı üzerinden hesaplanmaya devam edecektir.

## **2. Tam Tasdik Hizmeti**

3568 sayılı meslek mevzuatının 12.maddesinde YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluğu ayrıntıları ile açıklanmıştır. Kurumların mali tabloları ile beyannamelerinin mevzuat ve standartlara uygunluğuna ilişkin verilecek olan onay tasdik sürecini ve müteselsil sorumluluğu beraberinde getirir. Geçici vergi beyannamelerinin verilme sıklığı çerçevesinde 3'er aylık dönemlerde gerçekleştirilen tam tasdik denetim hizmeti, bağlı süreçlere ilişkin kontrol ve danışmanlıkları da kapsar, kurumlar vergisi beyannamesi hesaplama sürecini de içine alarak her yıl Haziran ayı sonuna kadar verilmesi gereken tam tasdik raporunun hazırlanıp teslim edilmesi ile ilgili yıl için sonlanmış olur.

YMM tasdiğine ilişkin usul ve esaslar yönetmeliği 2 Ocak 1990 tarihli 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

## **3. Tam Tasdik Denetimlerinin Amacı, Kapsamı ve Yararları**

Tam tasdik denetimleri, mükellef ve mali idare açısından önemli getiriler sunan mesleki bir faaliyettir.

Tasdik yönetmeliği içerisinde; Kurumlar Vergisi yönünden tasdik kapsamı, yıllık beyanname ve bağlı ek mali tablo ve bildirimleri, KVK 24.madde çerçevesindeki muhtasar beyannameler, KVK 22.madde çerçevesindeki özel

beyannameler ve geçici vergi bildirimleri olarak belirtilmiştir. Yatırım indirimi, istisnalar, yeniden değerlemeler de kapsam içerisinde değerlendirilmektedir.

Mükellef açısından, 3'er aylık periyotlar halinde finansal tabloların kontrol edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve uygun şekilde yapılması, gelir ve vergi kaybı oluşturmayacak gelir-gider-tahakkuk kayıtları atılması, vergisel tüm süreçlerin etkin takibi ve doğru vergi rakamının hesaplanarak bir vergi ziyayı riski oluşturulmamasına olanak sağlar. Denetim dışı dönemde de hizmetin danışmanlık boyutu devreye girerek, mükelleflerin ilgili meslek mensupları (YMM) ile vergisel ve mali süreçleri ile ilgili soruları ve özel durumları paylaşarak en doğru bilgi ile uygulamalarını güncel mevzuata uygun şekilde yürütmeleri imkanı oluşur. Olası vergi inceleme-denetim durumlarında riski minimum seviyeye indirir.

Mükelleflerin talepleri hızlı bir şekilde karşılanarak hakları ve faydaları gözetilir, mali idare ile mükellef arası ilişkide güven tesis edilir (Çelebi, 2002, s. 67). Mali idare açısından; güvenli ve doğru nitelikleri sağlanan finansal tablolar ve bu tablolardan oluşan vergi beyanının tasdiki devlet nezdindeki vergi denetimine yardımcı olur, vergi mevzuatı ile mükellef uygulamaları arasındaki uyumsuzlukları yok denecek seviyeye indirir, mali idarenin denetim-inceleme süreçlerinde yaşayabileceği olası sıkıntılar açısından etkin şekilde örgütlenmiş ve kamu ile uyumlu bir tam tasdik denetimi devlet denetimine alternatif oluşturarak hesap dönemi sonlarında yazılan tam tasdik raporları ile vergi incelemecilerin denetim yükünü ve zaman kaybını azaltır (Çürük & Tüm, 2011, s. 27). Mali idarenin, son yıllarda YMM onayından geçmiş olan hesap dönemleri için çok daha seyrek sıklıkta vergi incelemesi yaptığı gözlenmiştir. YMM'lere verilen kamu otoritesi vasfı bu hususta büyük bir etkiye sahiptir.

Ayrıca YMM'lerin taşıdığı müteselsil sorumluluk, vergi kaçıran mükelleflerin uğratacağı olası vergi ziyayı durumları için meslek mensubunu daha titiz ve dikkatli bir çalışmaya sevk etmektedir. Bu yönüyle de tam tasdik hizmeti kamusal bir yarara sahiptir (Çürük & Tüm, 2011, s. 28). Tam tasdik denetimleri tek düzen hesap planı üzerinde tüm hesapların örneklem kayıt ve belge seçimi ile incelenmesi, KDV, muhtasar beyannamelerinin kontrolü ile birlikte sektöre ve kuruma göre değişkenlik gösteren ek incelemeler ile 3 aylık geçici vergi dönemleri çerçevesinde yılda 4 kez gerçekleşir. Dönem içerisinde çeşitli durumlarda envanter sayımı ve incelemesi de gerçekleştirilebilmektedir. Hesap dönemi itibarıyla mizan ve 3 aylık muavin

dökümleri denetimde kullanılan ana elementlerdir. Ödenecek-iade geçici vergi tutarının doğru şekilde hesaplanması ile denetim sona erdirilir.

#### **4. Tam Tasdik Denetimi Uygulaması İçin Gerekli Süreçler**

Tam tasdik denetimi sürecinin başlatılması öncesinde gerçekleşecek belirli aşama ve süreçler mevcuttur :

##### **a. İlgili Kurumdan Gelen Hizmet Talebi**

Tam tasdik denetim süreci için ilk adım, tasdik denetim hizmeti verilecek olan kurumdan hizmet talebi gelmesidir. Hizmeti alacak olan kurum, tasdik mercii olan meslek mensubunun mesleki birikim ve bilgi düzeyini göz önüne alarak tercihini yapmalıdır. Ücret hususları yaygın şekilde haksız rekabete neden olmakta, baz alınması gereken ücret tarifesinin dikkate alınmaması ücret hususunu da süreç içerisinde farklı bir noktaya taşımaktadır.

##### **b. Denetim Mercii Tarafından Yapılan Kurum Ön İncelemesi ve Kabulü**

Hizmet talebi iletilen meslek mensubu açısından, ilgili mükellef etkin bir şekilde araştırılmalı, risk düzeyleri belirlenmeli, gerektiği takdirde önceki hesap dönemlerinde sorumlu olan YMM ile görüşülerek bilgi alınmalı ve geçmiş dönem beyanname ve çalışma kağıtları incelenerek kabul veya ret cevabı ivedilikle sunulmalıdır.

##### **c. Tam Tasdik Sözleşmesi Hazırlanması ve Ücret Tarifesi**

Tasdik yönetmeliğine göre tasdik sözleşmesi içerisinde; tasdik amacı, tasdik kapsamı, ücret bilgisi, hizmetin süresi ve nitelikleri, taraflara yüklenen sorumluluklar gibi verilerin bulundurulması gerekmektedir. YMM odası başta olmak üzere ilgili kurumlara sözleşmenin örneğinin gönderilmesi gerekmektedir. Sözleşme feshi hakkı yazılı bir mazeret sunulması durumunda geçerlidir.

Genel uygulamalarda Ocak-Şubat dönemi yoğunlukla tam tasdik sözleşmelerinin yapıldığı dönemlerdir. Nisan ayında 1.geçici vergi dönemine istinaden denetimi gerçekleştirilecek, takvim yılı esası ile hesap dönemini takip eden bir mükellef kurum için Şubat ayı sonuna kadar bu süreçler tamamlanmış olmak zorundadır.

#### **d. Firma İle İlgili Gerekli Bilgilerin Toplanması ve Denetim İçin Ön Hazırlık Evresi**

Hizmet talebi kabul edilen kurum için, denetim öncesindeki süreçte tasdik yönetmeliğine göre; kurumun iş akışları, örgüt yapısı, muhasebe prensipleri, iç denetim ve kontrol mekanizmaları ve sektörel bazda araştırmalar yapılarak önceki dönemlere ait finansal tablo ve denetim çalışma kağıtlarının incelenmesi, kurumun denetimi gerçekleştirilmeden önce ilgili birim (mali işler, finans, muhasebe gibi) çalışanları ile tanışılarak veri akışları ile fikir alışverişinde bulunulması ve denetim planının hazırlanması gerekmektedir.

Tam tasdik hizmetinde bağımsız denetim hizmetinde olduğu gibi bir hizmet dönem sınırlaması olmaması dolayısıyla, YMM ve denetçi ekibi uzun yıllar aynı kurumlar ve ilgili kişiler ile muhatap şekilde beraber çalışmakta, yakın kişisel ilişkiler ve tarafsızlığın kaybı gibi durumlar oluşabilmekte, denetimin kalitesi ve doğruluğu tahrip edilmektedir. Bu nedenle hizmete uzun yıllar devam edilse bile tarafsızlık ve iş etiği çizgisi muhafaza edilmelidir.

#### **5. Tam Tasdik Denetim Uygulama Süreci**

Tam tasdik denetim süreci belirli adımlar takip edilerek tamamlanır :

##### **a. Delil Toplanması**

Delil, kanıt, bulgu gibi kavramlar denetimin üzerine inşa edildiği ana unsurlardır. Denetim bir “delil tespiti” faaliyetidir. Kurumun işlemleri incelenerek mevzuat ve standartlarla uyumu gözetilir, yanlış, eksik, hatalı bir uygulama tespit edilmesi durumunda bunların değerlendirilerek düzeltilmesi ve yanlışlığın ortadan kaldırılması amaçlanır. Tasdik yönetmeliğinde belirtildiği üzere, ilgili delillerin nitelik, nicelik ve güvenilirlik durumu öncelikli olarak gözetilmelidir. Ana amaç, varlık ve borçların gerçekliği, finansal tablolara bu gerçeklik çerçevesinde yansıtılarak kayıtlara alınıp alınmadığının ve değerlemesinin yapıp yapılmadığının tespitidir.

##### **b. Hesap İncelemeleri-Çalışma Kağıtları**

Denetim süreci içerisinde, tek düzen hesap planı içerisindeki hesaplar incelenerek geçmiş dönemlerle bakiye değişimleri, artış azalışlar, giriş çıkışlar başta olmak üzere detaylı bir analiz yapılır. Denetimi yapılan işletmenin büyüklüğü ve

işlem hacmi ile doğru orantılı olarak örneklem kayıt ve belge seçimiyle inceleme sürdürülür.

Tüm bu çalışmalar çalışma kağıtlarına belirli bir sistem içerisinde kaydedilmelidir. Kurum ve meslek mensubuna göre bu kağıtların yapı ve düzeni değişkenlik gösterebilmektedir. Ancak tasdik yönetmeliğine göre asgari seviye içerisinde çalışma kağıtları şu bilgi ve nitelikleri içermek durumundadır :

- Denetleme dönemi, kağıt konusu ve YMM bilgileri
- Denetim içerisinde izlenen metoda atıfta bulunacak sembol ve işaret açıklamaları
- İncelenen finansal tabloların mevzuat ve standartlara uygun hazırlandığının izahını içeren bir açıklık

Vergi Usul Kanunu'na göre 5, Türk Ticaret Kanunu'na göre 10 yıl geriye dönük sorumluluk taşınmaktadır. Çalışma kağıtları bu nedenle sistematik bir düzen içerisinde saklanmalıdır.

#### **c. Denetim Tespitleri-Bilgi Notu Hazırlanması**

Hesap ve usul incelemelerinin tamamlanması ile denetim tespitleri ortaya konur, müşteri ile görüşülerek ek bilgi alınacak ve düzeltilecek hususlar değerlendirilir. Tespitler ve yorumlar bir bilgi notu şeklinde belirli formatlarda hazırlanarak müşteriye sunulur, müşteri de risk oluşturabilecek hususları ön safta tutarak gerekli düzeltme ve eklemeleri tamamlar. Meslek mensubu, çalışılan firma hacmi, denetim ekibi yapısına göre değişkenlik gösteren bu adımlara, zaman zaman spesifik konularda vergisel risklerin yüksek ve yorumlanarak değerlendirilmesi gereken konularda YMM'lerin de katılımıyla gerçekleştirilen toplantılar eklenebilmektedir.

#### **d. Denetimin Sonuçlandırılması ve Beyanname Onayı**

Tespitlere istinaden hazırlanan bilgi notları kapsamında, müşteriden gerekli düzeltmeleri ve iyileştirmeleri tamamlaması beklenir. Denetimdeki düzeltmelerle eklenen ve yenilenen kayıtlar çerçevesinde vergi hesabına esas mizan ortaya çıkar. Bu mizan üzerinden vergi hesaplaması yapılarak yine YMM-denetim ekibinden onay beklenir, denetimde görüşülen ve revize edilmesi gereken hususlara ilişkin bir pürüz olmadığı takdirde kontroller tamamlanarak beyanname onayı gerçekleştirilir.

Son yıllarda geçici vergi dönemlerine ilişkin tam tasdik denetimleri YMM'nin oluşturduğu ve büyük kısmı SMMM ve meslek stajyeri kişilerden oluşan geniş ekipler tarafından gerçekleştirilmektedir. Ağırlıklı olarak iktisadi ve idari bilimler fakültesi mezunu olan bu kişiler, mesleği sahada farklı sektör ve kurumlardaki çeşitli uygulama ve işlemlerle etkin bir biçimde içselleştirebilmektedir. Özellikle Big4 adı verilen yabancı kökenli 4 büyük denetim şirketi Türkiye'deki yaklaşık %80'lik dilimin tam tasdik denetimlerini gerçekleştirmekte, iş yükü ve zaman kısıtı göz önüne alındığında yoğun mesailer içerisinde denetim faaliyetlerini yürütmektedirler.

#### **e. Tam Tasdik Raporu**

4 Geçici vergi döneminin tamamlanması ile cari dönemi takip eden 4. ayın sonunda kurumlar vergisi beyannamesi verilir. Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı takip eden 2.ayın sonunda da ilgili hesap dönemine ait tam tasdik raporu yazımının tamamlanması gerekmektedir. Örneğin; 31.12.2020 tarihinde 2020 hesap dönemi sona eren bir kurumun 4.geçici vergi beyannamesini 17 Şubat 2021 tarihine kadar, kurumlar vergisi beyannamesini 2021 Nisan ayının son gününe kadar, 2020 yılı tam tasdik raporunu ise 2021 Haziran ayının son gününe kadar tamamlaması gerekmektedir.

Her bir sayfası için YMM mührü ve ıslak imza-paraf uygulanan raporlar geçmiş yıllarda YMM odalarına-vergi dairelerine teslim ediliyor ve süreç bu şekilde tamamlanıyor idi, ancak 1 Haziran 2019 tarihli 30791 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Sayılı Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında başlıklı genel tebliğ ile tam tasdik raporlarının elektronik ortamda elektronik imza ile teslim edilmesi hükmü getirilmiştir. Önemli ölçüde zaman ve iş gücü tasarrufu sağlayan bu uygulama ilk kez 2019 tam tasdik raporları için uygulanmıştır. Rapor eklerinin bir kısmı da elektronik ortamda gönderilebilmekte, bir kısmı vergi dairelerine kağıt ortamında mühür ve imza eklenerek gönderilmektedir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında 30.07.1995 tarihinde 18 Sıra No ile yayınlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde rapor düzenine ilişkin açıklamalar sunulmuş, rapor bölümleri genel hatları ile belirtilmiştir (Resmi Gazete, 1995).

Rapor; giriş, genel bilgi, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, sonuç ve ekler olmak üzere 6 ana bölümden oluşmaktadır.

Giriş; rapor sayısı, YMM, mükellef bilgileri, işgal konusu, sözleşme genel bilgileri gibi hususlardan oluşmaktadır.

Genel bilgi; mükellef genel bilgileri, iletişim bilgileri (varsa şube, fabrika vb. ile birlikte), ortaklık yapısı, sermayeye dayanan hareketler, iş hacmi, ay bazında personel sayıları, varsa yatırım teşvik-kapasite raporu-sanayi sicili gibi belgelere ait bilgiler, bilanço ve gelir tablosu bilgileri, kullanılan kredilerin detayı, muhasebe yetkilisi bilgileri (varsa meslek ruhsatı da dahil olmak üzere) ve varsa diğer ilgili hususlardan oluşmaktadır.

Usul incelemeleri, şu hususların değerlendirildiği bölümlerden oluşmaktadır: Belgelerin kayıt düzenine ilişkin olarak defter tasdik bilgileri, belgelerin VUK 227.maddesi kapsamına uygun belgeler olup olmadığının değerlendirilmesi, defter kayıtlarının VUK 215 ve 219.maddeleri kapsamına uygun olup olmadığı, KDV-muhtasar-geçici vergi beyannamelerinin vergi mevzuatına uyumu, denetim planının ilgili yönetmelik ile uyumu, denetim planlamasında yapılan çalışmalar, kanıt toplamada uygulanan teknikler ve denetim tarihleri (ayrılan saat sayıları ile birlikte).

Hesap incelemelerinde incelenen hesaplar gruplandırılmış olarak değerlendirilerek, vergi hesaplaması dahil olmak üzere açıklanmalı, farklı bir husus varsa bu bölümde belirtilmek zorundadır. Önceki bölümlerden farklı olarak rapor sisteminde bu bölümde girilecek alanlar bulunmamakta, YMM'den kendi hazırladığı hesap incelemeleri dosyasını yüklemesi beklenmektedir.

Sonuç içerisinde bir onay ekranı ve açıklamalar bölümü mevcuttur. Onay ekranında, defter kayıtlarına dayanak durumda olan belgelerin usulüne uygunluğu, kayıt düzeninin Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile uyumluluğu, istisna ve indirim tutarlarının doğru hesaplandığı ve ticari kar-mali kar geçişinde mevzuat hükümlere uygunluğu hususlarında onay verilmesi beklenmektedir.

Açıklamalarda ise ilgili yılın kurumlar vergisi matrahı, hesaplanan kurumlar vergisi tutarı, kesinti yolu ile ödenen vergiler, ödenen geçici vergi tutarı ve sonucunda ödenecek-iade vs. durumları değerlendirilerek kurumlar vergisi tutarı belirtilir.

Ekler kapsamında, kurumlar vergisi beyannamesi, tam tasdik denetimi sözleşmesi ve YMM faaliyet belgesi elektronik ortamda sunulur iken, banka tevkifat



dökümleri, geçici vergi ödeme dekontu-mahsup dilekçeleri, iletişim araçları listeleri, var ise sanayi sicil belgesi, kapasite raporları, yatırım teşvik belgeleri ve Ar-Ge'ye istinaden ek belgeler kurumun vergi dairesine dilekçe ile birlikte fiilen gönderilir.

Tam tasdik raporunun mali idareye ibrazı ve müşteriye gönderilmesi ile birlikte ilgili yıla istinaden yapılan tam tasdik sözleşmesinin yükümlülükleri yerine getirilmiş ve hizmet sona ermiş olacaktır.

## **B. ÖRNEK 3 AYLIK GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİ TAM TASDİK DENETİMİ UYGULAMASI SAHA ÇALIŞMASI**

3 Aylık geçici vergi dönemine ilişkin gerçekleştirilen iki farklı tam tasdik denetiminde oluşturulan saha çalışması notları bu bölümde aktarılmıştır. İlk saha çalışmasında genel denetim süreçlerinin işleyişi, sahadaki denetim ekiplerinin çalışma metotları ve denetimi sonlandırırken hazırladıkları bilgi notu üzerinde durulurken, ikinci saha çalışmasını takiben ayrı bir bölüm içerisinde denetim sürecindeki gözlemlere dayanılarak tam tasdik denetimi tabanlı YMM mesleğinin sorunları ve çözüm önerileri ortaya konmuştur.

### **1. Tek Düzen Hesap Planı Bazında Geçici Vergi Tam Tasdik Denetim Süreci Saha Çalışması 1 (Denetim Sürecinin Denetim Ekibi İle Birlikte Sahada İzlenmesi)**

Tam tasdik denetimleri metot ve kapsam olarak denetim şirketi, YMM, ekip ve müşteri faktörleri ile değişkenlik gösterebilmektedir.

Bu bölümde; orta ölçekli bir anonim şirketin tam tasdik ve denetim hizmeti aldığı vergi denetimi ekibi ile birlikte 4.geçici vergi dönemine ait tam tasdik denetiminin aşamaları, denetim süreci ve sonuçlandırılmasına ilişkin notlar aktarılacaktır. Gizlilik çerçevesinde, denetim şirketi, denetçi şahıs isimleri, müşteri bilgileri ve gerçek rakamsal ifadeler çalışma içerisinde yer almayacaktır. Müşteri ABC A.Ş. olarak adlandırılacaktır.

31 Aralık tarihi itibari ile kapanan 4.dönem, denetim şirketleri tarafından Ocak ayı başından itibaren incelenmeye başlayıp beyannamenin verilmesi gereken son gün olan 17 Şubat tarihine kadar denetim faaliyetleri devam etmektedir. Bu kapsamda denetim ekibi müşteriler ile ayrı ayrı görüşerek denetim planlaması yapmış ve ilgili günlerde müşteri ofislerine gidilerek denetim faaliyetleri yürütülmüştür.

ABC A.Ş. için denetim planlamasında 4 gün ayrılmış, 1'i yönetici 4 denetçiden oluşan ekip müşteri ofisinde bu zaman dilimi içerisinde denetim faaliyetlerini tamamlamak üzere çalışmaya başlamıştır.

Mizan bakiyelerini incelerken daima dönemler arası karşılaştırma yaparak değerlendirdiklerini belirten denetçiler 1.gün müşteri ofisine giderek 31 Aralık tarihi itibari ile hesap bakiyelerini kontrol edebilecekleri mizan dosyası ve Ekim, Kasım, Aralık aylarına ait 3 aylık muavin kayıtlarını muhasebe-mali işler biriminden talep etmiş, ancak denetim ekibi gelmeden denetim hazırlığını tamamlamamış olan birim mizan-muavin ve ilgili belgelerin teminini geç sağlayarak denetim planının aksamasına yol açmıştır.

Denetçiler arasında iş paylaşımını sağladıktan sonra muavin kayıtlarını da inceleyen ekip yöneticisi, bilanço hesapları için dikkat çeken ve açıklaması belirsizlik taşıyan örnek kayıtlar ve gelir tablosu hesapları için belge incelemesi yapılması adına örnek kayıtlar seçmiştir ve belge temininin sağlanması için müşteri firmanın muhasebe-mali işler birimlerine bu örneklem seçimleri iletmiştir. Denetime başlangıç sürecinde 3 önemli husus dikkat çekmektedir :

- Müşteri firmanın büyüklüğü, işlem hacmi ve hesabın çalıştırılma sıklığına göre seçilen belge örneklem oranı %10'dan %100'e kadar değişkenlik gösterebilmektedir. Denetim faaliyetinde tüm ekibin titizlikle üzerinde durduğu nokta; benzer işlemler ve konularda tekrarlanan kayıt ve belge incelemesi yapılmaması, mümkün olduğunca çeşitlendirilerek konu ve bakiye bazında değerlendirme yapılmasıdır.
- İlgili denetim ekibinin hesap incelemelerinde atlanan bir husus oluşmaması adına bir checklist (kontrol listesi) oluşturduğu ve kontrollerinde bu listeden birebir istifade ettikleri gözlenmiştir.
- 3 Günlük süreç içerisinde denetçiler hesap bazında denetimlerini her hesap için ayrı düzenledikleri çalışma kağıtları üzerinde gerçekleştirmişlerdir.

#### **a. Bilanço Hesaplarının Denetimi**

- 100 Kasa, 101 Alınan Çekler, 102 Bankalar, 103 Verilen Çekler, 108 Diğer Hazır Değerler ve 121 Alacak Senetleri gibi hesaplarda maddi doğruluk testi uygulayan denetçiler muavin kayıtlarından örneklem seçerek belgelerini talep etmiş, kasa tutanağı, banka ekstresi, çek listeleri gibi resmi belgelerin kayıtlar ile uyumluluğunu gözetmişlerdir. Dövizli her hesap için değerlendirme ve kur

kontrolü yapan denetçiler hesaplarda takip edilen işlemlere göre incelemelerini farklılaştırabilmektedir.

- Cari bilanço hesaplarında büyük oranda aynı prosedürlerden yararlanılmaktadır. Hesapta takip edilen içerik ve dönemselliğe göre metotlarda farklılaşmalar oluşturulmaktadır. 120 Alıcılar, 320 Satıcılar, 336 Diğer Çeşitli Borçlar hesaplarında geçmiş dönem bakiyesi ile aradaki değişimlerin cari bazında alt kırılımlar ile kontrol edildiği gözlemlenmiş, önemli oranda değişiklik veya hareketsiz bakiye olması durumunda denetçilerin muhasebe yetkilisinden cari bazında hareket detaylarını öğrendiği görülmüştür. Alıcılar hesabındaki hareketsiz bakiyeler, bir diğer ifade ile alacak tutarlarında değişim olmaması bir şüpheli ticari alacak ihtimali, satıcı carilerinde ise ilişkili firmalarla yapılan işlem hacimleri örtülü sermaye riski oluşturabileceği için ek prosedür olarak bu testler yapılmış ve risk unsuruna rastlanmamıştır.
- Yüksek tutarlı cari bakiyelerine ilişkin örnek firma mutabakatları temin ederek incelemiştir. Döviz değerlemelerinin ilgili dönem sonu kuru ile yapıp yapılmadığı da her hesapta olduğu gibi bir diğer önemli konu olarak denetçilerin değerlendirdiği hususlardandır. Cari bilanço hesaplarında benzer sistematik yöntemler kullanılmakta, 126 Depozito ve Teminatlar hesabında da 195-196 avanslar hesabında da mizan ile mutabık listeler temin edilerek hesaptaki değişimler, değerlendirme kontrolleri ve avanslarda nitelik ve adet hesaplamaları temelinde kontroller gerçekleştirilmektedir. Dövizli depozitoların değerlemeleri güncel kur ile kontrol edilmiş, fark bulunmuştur.
- 128-129 Şüpheli Ticari Alacaklar hesaplarında bakiye kontrolü yapılmış, alacaklarda karşılık ayrılması için hukuki süreç başlatılma şartı gözetilerek dava yazıları ve ilgili dönem avukat raporları ilgili hukuk biriminden talep edilmiş ancak temin edilememiştir. Tahsilatların takip edildiği 644 ve ayrılan karşılıkların takip edildiği 654 hesaplar ile 129 bakiyesinin toplamı dipte sıfır olmalıdır, bakiyeleri kontrol eden denetçiler fark olmadığını tespit etmişlerdir
- 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı da 108 hesapta olduğu gibi farklı hususların izlenebileceği bir hesap olmakla birlikte, ABC A.Ş.'de vergi dairesi alacaklarının takibinde kullanılmaktadır. İlgili hesapta geçen döneme göre önemli oranda bakiye artışı gözlemleyen denetçiler, muavin kayıtları

kontrollerinde yeni dönem vergi alacaklarının bu hesaba eklendiği, aynı zamanda da vergi mahsubu işlemi yapıldığını tespit etmiş ve tüm mahsuplar için mahsup dilekçelerini temin ederek kontrolleri sağlamıştır.

- 180-280 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabında firmanın ay bazında giderleşen kalemleri bulunmaktadır. Denetçiler önceki dönemlerden takip edilen belirli giderlerin giderleşme tutarlarının kontrolünü bu dönemde de sürdürmüş, cari dönemde hesaba giren sigorta, lisans gibi bedellerden örneklem seçerek giderleşme hesaplama kontrolleri yapmışlardır.
- 181 Gelir Tahakkukları hesabında takip edilen fatura tahakkuku olup olmadığını kontrol eden denetçiler, 102 hesapta kontrol edilen vadeli mevduat gelir tahakkuku hesaplamasını teyit etmişlerdir.
- 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında vadeli mevduatlardan elde edilen faiz gelirlerine istinaden kesilen banka stopaj tutarları takip edilmektedir. Finans departmanından temin ettikleri yıllık banka stopaj yazıları ile bakiyeyi kontrol eden denetçiler stopaj rakamları ile bakiyenin birebir uyumlu olduğunu saptamışlardır. Beyanname üzerinde tevkif yoluyla ödenen vergi olarak geçici vergi rakamından indirilen tutarlar olduğu için kritik düzeyde önem arz etmektedir.
- Sabit kıymet hesaplarında mizan ile mutabık sabit kıymet listesini temin eden denetçiler, aktife yeni alınan kıymetlerin amortisman oranlarını, 12 aylık amortisman hesaplaması ile giderleşmenin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol ederek, fark çıkan kıymetleri ayrı bir çalışma kağıdında göstermişlerdir. Yıl sonu olması sebebiyle itfa olması gereken kıymetleri de ayrıca kontrol eden denetçiler, hesaplamaların doğru yapıldığını gözlemlemişlerdir.
- 300-400 Banka Kredileri hesabında müşterinin kullandığı kısa ve uzun vadeli krediler izlenmektedir. Bakiye bulunmadığını tespit eden denetçiler kredilerin dönem içinde kısa vadelerle kullanılarak kapatıldığını hem muavin kayıtları hem finans biriminden teyit etmiştir. Büyük ana para ve faiz ödemelerine ait dekontları talep etmiş, kredilerin faiz oranlarını piyasadaki genel faiz oranları ile karşılaştırmışlardır.

Kayıt sistemi aşağıdaki gibidir :

Kredi kullanıldığında :

-----/-----	
102 Bankalar	250.000,00
300 Banka Kredileri	250.000,00
-----/-----	

Kredi ödemesi gerçekleştiğinde (Faiz Oranı %10 varsayılarak) :

300 Banka Kredileri	250.000,00
780 Finansman Giderleri	25.000,00
102 Bankalar	275.000,00
-----/-----	

- 335 Personele Borçlar hesabında ücret ödemeleri izlenmektedir. Personele önceki dönemler ile karşılaştırıldığında sağlanan ek bir menfaat olup olmadığını sorgulayan denetçiler, 3 aylık bordro icmallerini temin ederek muavin kayıtlarındaki tutarlarla kontrolünü sağlamışlardır. Dönem içerisinde çok sayıda işten çıkarılan personel olduğu bilgisini alan denetçiler, muhasebe biriminden ilgili dönem içerisinde gerçekleştirilen çıkışlara ilişkin örneklem kıdem tazminatı tutarlarını kendi hesaplamaları ile karşılaştırarak tutarın doğruluğunu sorgulamışlardır. Kıdem tazminatları ve prim tahakkuku gibi hususlarda ödendiği ayda gider yazılma şartı vardır, ödenmeyip gider hesabına alınan bir kalem olmaması adına ilgili örneklerin bankadan temin edilen ödeme dekontlarını da incelemişlerdir. Personel primi tahakkuklarının yüksek tutarda bir bakiye girişi olduğunu gözlemleyen denetçiler prim ödemesinin henüz gerçekleşmediği bilgisini almışlardır.
- 379 ve 381 Gider Tahakkukları hesabında faturası henüz gelmemiş, beklenmekte olan tutarı belirlenmiş giderler için atılmış gider karşılıkları izlenmektedir. Denetçiler bu hesap ile ilgili çalışmalarını geçici vergi beyanı döneminde netleştirebildiklerini ifade etmişlerdir. Faturası beyanname tarihine kadar gelmemiş olan kalemlerin gider etkisi sıfırlanmak üzere KKEG olarak değerlendirilerek matraha eklendiği bilgisi alınmıştır.
- Özkaynaklar hesaplarında, örtülü sermaye ve teknik iflas testlerini tamamlayan denetçiler, risk olmadığını saptamıştır. Dönem sonu olması sebebiyle kar dağıtımı hususunda bilgi alan denetçiler onay süreçleri devam

ettiği için henüz kar dağıtım kararının alınmadığı bilgisini edinmişlerdir. %25 Oranına göre taslak kar dağıtım ve stopaj hesaplaması yapmışlar, müşterinin bu hesaplama üzerinden tutar ve kayıtları oluşturup kar dağıtım ödemesi yapacağını teyit etmişlerdir. Dönem içerisinde sermaye artırımını azaltımını olmadığını saptamışlardır.

#### **b. Gelir Tablosu Hesaplarının Denetimi**

Gelir tablosu hesaplarında denetçilerin önceliği belge incelemesidir. Örneklem gelir-gider kayıtlarını belirleyen denetçiler bu kayıtlara ait belgeleri temin ederek tutar ve içerik eşleştirmesi yapmışlardır.

- 600 Yurtiçi Satışlar, 601 Yurtdışı Satışlar, 602 Diğer Gelirler, 610 Satıştan İadeler, 611 Satış İskontoları, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar, 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar ve 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesaplarında ana odak noktası belge incelemesidir. İçerik ve detay sorgulayan denetçiler aldıkları bilgiler ışığında çalışma kağıtlarını düzenlemiş ve denetim bilgi notuna eklenecek hususları ayrı bir dosya üzerinde toplamışlardır. Değerleme, KDV oranı, iade sebepleri, iskonto oranlarının belirleyici faktörleri gibi hususları denetim çalışmalarında kontrol ve teyit etmişlerdir.
- 642 Faiz Gelirleri hesabını inceleyen denetçiler hesap içerisinde vadeli mevduat faiz gelirleri ve müşterilere kesilen vade farkı gelirleri olduğunu saptamışlardır. 193 hesap kontrolleri esnasında çapraz kontrol ile bu hesaptaki tutarları da banka yazıları ile teyit eden denetçiler, vade farkı faturalarından örneklem kontrol ederek gün bazında hesaplama kontrolü de yapmıştır.
- 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabında şüpheli ticari alacak tahsilatlarını takip eden müşterinin muavin kayıtlarını inceleyen denetçiler onlarca tahsilat olduğunu gözlemlemiş, en yüksek tutarlı olanlardan örneklem seçerek tahsilat dekontlarını temin etmiş ve tutarlar ile eşleştirilmiştir. Çek ile şüpheli ticari alacak tahsilatı olup olmadığı konusunda denetçiler sözlü olarak bu şekilde bir işleyiş olmadığı bilgisini almıştır.
- 646 Kambiyo Karları – 656 Kambiyo Zararları hesaplarında örneklem kur farkı faturaları seçerek kayıtlardan örnek hesaplamaları kontrol ederek doğruluğunu ölçümleyen denetçiler işleyişin doğru olduğunu saptamıştır.
- Çek ve senet hesaplarında bakiye olmadığı için reeskont hesaplanmayacaktır.

- 654 Karşılık Giderleri hesabında şüpheli ticari alacak karşılıkları ve kıdem tazminatı karşılıkları takip edildiği mizan kırılımları üzerinden görülmüş, şüpheli dengesinde fark bulunmamış, ancak dava karşılıklarına ait dava yazıları temin edilememiştir.
- 730 Genel Üretim Giderleri, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve 770 Genel Yönetim Giderleri hesapları kurumların temel gider hesaplarıdır, yoğun işlem ağırlığı bulunmakla birlikte çok sayıda alt kırılıma sahiptir. Denetim notlarında en çok değinilen, atıfta bulunulan ve vergi hesaplamasını etkileyen hesaplar gider hesaplarıdır.

Gider hesaplarında nitelik ve nicelik yönünden titiz bir inceleme yapan denetçiler geçen yılın aynı dönemine göre ve bir önceki geçici vergi dönemine göre önemli bakiye değişimlerini de diğer hesaplarda olduğu gibi kontrol etmektedir.

Ayrıca, yurtdışından gelen yabancı faturalarda fatura içeriği, SSKDV ve stopaj karşısındaki durumları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) kapsamında değerlendirilmekte, dönem içerisinde bağış ve yardım yapılmışsa ilgili mevzuat hükümleri kapsamında olup olmadığı değerlendirilerek tüm bağış makbuzlarının temini söz konusu olmaktadır. Her kaydın karşı hesabını da inceleyen denetçiler, belge incelemelerini çalışma kağıtlarına yansıtarak her bir gider kalemi için gerekli soruları ertesi gün muhasebe birimine ayrı ayrı sorulmak üzere hazırlamıştır.

Gider hesaplarına ait çalışma kağıdında denetçiler tarafından kullanılan örnek format aşağıda sunulmuştur. Seçilen örnekle tüm kayıtlar için gelir tablosu hesaplarında bu şekilde bir işleyiş yürütülmektedir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Kayıt Tarihi	Belge Tarihi	Fiş No	Belge Açıklaması	Tutar TL
770	Sarf Malzeme	1.12.2020	30.11.2020	100	Ofis Malzemesi	10.000,00

Şekil 13 Muavin Kayıt Örneği

Çalışma kağıdının bu bölümüne incelenen muavin kaydındaki bilgiler girilmektedir.

Belge Türü Vuk'a uygun mu	Belge no	Belge Tarihi Dönem İçerisinde mi	Açıklamalar	Belge Tutarı	KDV	Firma	Ülke	FARK	NOTLAR	Ref:
Evet(e-Fatura)	123	14.12.2020	Kırtasiye Malzemesi	10.000,00	1.800,00	XYZ A.Ş.	Türkiye	0,00	Ofis için alınan kırtasiye malzemelerine ait bedeller olduğu bilgisi alınmıştır.	<b>Faturanın bir kopyası referans olarak alınmıştır.</b>

#### Şekil 14 Çalışma Kağıdı Örneği

Çalışma kağıdının bu bölümünde ise muavin kaydına istinaden temin edilen belge üzerindeki bilgiler eklenmektedir. İncelenen kayıt ile belge tutarı arasında fark varsa, müşteriye sorulacak bir husus varsa bu bölümlere ilgili notlar alınarak birimler ile görüşmeler esnasında denetçi tarafından sorular yöneltilmektedir.

- 780 Finansman Giderleri hesabında kredi faizleri ve çeşitli finansal masraf yansıtılmaları takip edilirken, kredi faizleri ayrı ayrı hesaplanarak denetçiler tarafından kontrol edilmiş, firma kayıtları ile teyit edilmiştir.
- KDV beyannamelerinin kontrolünde denetçiler, istisnaların türlerini, aylar itibariyle dikkat çeken azalış ve artışları, beyan edilen oranlardaki mal ve hizmet detaylarını, tahakkuk ve ödeme tarihlerini, muavin kayıtları ile beyanname üzerindeki rakamları; muhtasar beyannamelerinin kontrolünde de dikkat çeken artış ve azalışları, her dönem aynı kişiden gelen gider pusulası olup olmadığını, tahakkuk ve ödeme tarihlerinin kontrolünü ve muavin kayıtları ile beyanname üzerindeki rakamları kontrol etmişlerdir. Damga vergisinde çok sayıda beyan olduğunu saptayan denetçiler de örneklem 3 sözleşme inceleyerek damga vergisi hesaplamalarının kontrolünü sağlamışlardır.

Denetim süreci içerisinde ABC A.Ş.'nin denetim işlemleri dışında, birtakım farklı hususlar da saha notlarında önemli ölçüde dikkat çekmektedir. Denetim ekibi denetim faaliyetleri esnasında; yeni hesap dönemi için müşteriler ile sözleşme yenileme döneminde oldukları, YMM ücret tarifesi dolayısıyla tahsil edilecek yıllık



ücret tutarının yüksek olmasının müşteriler için sorun yarattığı, anlaşma süreçlerinin belirsizliğe girdiği hususlarında ve bu müşteri kurumlardan bazılarının YMM'leriyle olan yakın ilişkileri dolayısıyla da meslek mensubu üzerinde müşteri tarafından baskı oluşturulduğu konularında fikirler ortaya koymuştur.

Süreç boyunca dikkat çeken hususlardan bir diğeri de, denetim ekibinin bir başka müşteri kurumdan gelen bir mali işleyiş sorusuna danışmanlık hizmetleri kapsamında cevap hazırlarken, Gelir İdaresi Başkanlığı sisteminde ve İSMMMO'nun mali sözlük uygulamasında özelge ve soru-cevap araştırması yapması, bulgular üzerindeki çelişkiler sebebiyle de tüm ekip üyelerinin derinlemesine tartışıp yorum yaparak bu yolla müşteriye cevap hazırlamalarıdır. Mali mevzuatın yoruma açık ve sürekli güncellenen dinamik yapısı karşılaşılan bu durum içerisinde net olarak ortaya konmuştur.

Denetim sürecini içerisinde meslek mensuplarından alınan görüşlerde de bu sorunlar öne çıkmıştır.

Denetim faaliyetlerini 3.günün sonunda bu işlemlerle tamamlayan denetim ekibi son denetim günü denetim notlarını derlemek üzere müşteri ofisinde bir araya gelmiştir.

### **c. Denetim Esnasında Karşılaşılan Durumlara İlişkin Analiz ve Denetim Bulgularının Değerlendirilerek Müşteriye Bilgi Notu Hazırlanması (Denetimin Sonuçlandırılması Saha Takibi)**

Denetimin 4. ve son günü müşteri ofisinde bir araya gelen denetçiler, hesap incelemelerinde karşılaştıkları durum ve tespitlerini sıralayarak değerlendirmiş, ardından müşteriye sunulmak üzere bilgi notu hazırlamıştır. Denetçiler :

- Mizan-muavin dosyalarını ve temini istenen belgeleri hızlı bir şekilde temin edememişlerdir.
- Verilen depozito ve teminatlar hesabında kur değerlemesinden kaynaklı fark mevcuttur.
- Şüpheli ticari alacak hesapları incelenirken dönem içerisinde açılan davalara ait yazıları ve toplu avukat raporlarını temin edememişlerdir.
- Sabit kıymet hesaplarında amortisman giderleşmelerinde hatalı tutarlar mevcuttur.

Muhasebe kaydı bazında aşağıdaki bulgular dikkat çekmektedir :

İncelenen dönem içerisinde satın alınan 50.000,00 TL'lik bir makinenin 10 yıl faydalı ömrü üzerinden bu yıl için  $50.000,00 / 10 = 5.000$  TL amortisman gideri hesaplanarak, aşağıdaki muhasebe kaydı atılmalıdır :

-----/-----		
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		5.000,00
-----/-----		

- Personele Borçlar hesabında henüz ödenmemiş ve ilerleyen aylarda ödeneceği bilgisi alınan yüklü tutarda personel primi vardır, ödenmeden gider olarak kayıtlara girmiştir.

Tek düzen hesap planı doğrultusunda, atılan prim tahakkukunun 1.000.000,00 TL olduğu göz önüne alınarak aşağıdaki 2 kayıttan ilki atılmış, ödeme gerçekleştirilmediği için gerekli diğer kayıt henüz yapılmamıştır :

Tahakkuk kaydı :

-----/-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	1.000.000,00	
335 Personele Borçlar		1.000.000,00
-----/-----		

Prim ödemesi yapılarak tahakkukun kapatılmasına ilişkin kayıt :

-----/-----		
335 Personele Borçlar	1.000.000,00	
102 Bankalar		1.000.000,00
-----/-----		

- Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında kaydedilen hurda satışlarına ait KDV tutarı, KDV beyannamesi üzerinde “İlave Edilecek KDV” sütununda gösterilmelidir.
- Gider hesaplarında denetim notuna eklenmesi gereken çeşitli hususlar mevcuttur.

Yukarıdaki hususları sıraladıktan sonra YMM ile de görüşerek denetim konuları ile ilgili bilgi aktaran ekip yöneticisi, YMM'nin de onayı ile denetim bilgi notlarını aşağıdaki formatta e-posta ile gönderilmek üzere hazırlamıştır :

1. 126 Hesap içerisinde yer alan ... açıklamalı kalemin değerlemesi hatalı kur üzerinden yapıldığı için ... TL eksik gelir yazıldığı tespit edilmiştir. Gözden kaçan bir husus olmaması adına sizlerin de kontrol etmenizi rica ederiz.
2. Denetim süresi içerisinde temin edilemeyen, 129 hesapta ayrılan karşılıklara ait dava yazıları ve avukat raporlarının temini konusunda yardımınızı rica ederiz.
3. Sabit kıymet hesapları içerisindeki amortisman kontrollerimizde, ... .. kodlu kıymetlerin amortisman hesaplamalarında ... TL fazla gider kaydedildiği anlaşılmaktadır. Hesaplama çalışmamızı mail ekinde bulabilirsiniz, sizlerin de kontrolünüzü rica ederiz.
4. 335 Hesabın ... TL'lik bakiyesi içerisinde tahakkuk atılan ancak henüz ödemesi yapılmayan personel primi tahakkukları olduğu bilgisi alınmıştır. Ödemenin ilerleyen aylarda yapılacağı belirtilmiştir, bildiğiniz üzere geçici vergi beyannamesi zamanına kadar ödeme olmaması durumunda ilgili tutarın KKEG olarak dikkate alınması gerekeceğini belirtmek isteriz.
5. 649 Hesapta .... Fiş numaralı “Hurda satışı” açıklamalı kayda ait fatura incelendiğinde hurda teslimi gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Söz konusu hurda satışlarında yüklenilen KDV'nin ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi ve kısmi istisna kapsamına giren işlemler bölümünde 231 17/4-g Metal, Plastik, Kauçuk, Lastik, Cam Hurda, Kağıt ve Atıklarının Teslimi satırında beyan edilmesi gerekmektedir. Farklı bir durum söz konusu ise bilgi verilmesini rica ederiz.
6. 730 Hesapta ... fiş numaralı kaydın faturası incelendiğinde, 2021 yılına ait araç kiralama bedelleri olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu faturanın dönemsel olarak tüm yılı kapsadığı için direkt giderleştirilmek yerine 180-280 hesaplarda ay bazında giderleştirilmesi uygun olacaktır.

Araç kiralama bedelinin 120.000,00 TL olduğu göz önüne alınarak yapılması gereken doğru kayıt şu şekildedir :

Öncelikle bu tutar 180 hesaba kaydedilmelidir :

-----/-----  
180 Gelecek Aylara Ait Giderler 120.000,00  
102 Bankalar 120.000,00  
-----/-----

Ardından,  $120.000,00 / 12 = 10.000,00$  TL olarak ay bazında gider hesaplarına gitmesi gereken tutar hesaplanır. İlgili yıl boyunca her ay aşağıdaki kayıt atılır ve ilgili tutarın giderleşmesi aylar içerisinde eşit tutarlarda gerçekleşir :

-----/-----	
730 Genel Üretim Giderleri	10.000,00
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	10.000,00
-----/-----	

7. 760 Hesapta ... fiş numaralı kaydın faturası incelendiğinde, personele hediye olarak dağıtılan gömlek bedelleri olduğu anlaşılmaktadır. Personele sağlanan menfaatler ücret olarak nitelendirilerek KDV dahil olmak üzere bordrolaştırılması gerekmektedir.
8. 760 Hesapta ... fiş numaralı, aidatlar hesabına kayıtlı giderin ... dernek aidatı olduğu anlaşılmıştır. Faaliyetinizin devamı için üyeliği zorunlu olmayan dernek, vakıf gibi kurumlara ödenen aidat bedellerinin olası bir incelemede KKEG olarak eleştirilebileceğini hatırlatmak isteriz.
9. 770 Hesapta ...fiş numaralı kayda ait fatura incelenmiş, reklam filmi bedeli olduğu anlaşılmıştır. Söz konusu reklam filmi içeriği 1 yıl üzeri süre ile kullanılacaksa sabit kıymet olarak değerlendirilerek faydalı ömrü üzerinden amortisman ayrılması uygun olacaktır.

İlgili notları ABC A.Ş. muhasebe-mali işler birimi ile paylaşan denetçiler, müşteri yetkilileri ile görüşerek notlar üzerinden geçmişler, gerekli düzeltmelerin yapılacağı hususunda mutabık kalarak müşteri ofisinden ayrılmışlardır.

Denetim verilerinin geç temin edilmesi ve denetimin aksaması ile ilgili hem YMM hem müşteri yetkililerine durumu aktaran ekip yöneticisi bir sonraki denetim dönemi için daha özenli olunacağı hususunda yetkililerden dönüş almıştır.

Beyanname döneminde final mizan ile kontroller sağlanarak rakamlar revize edilmiş, talep edilen gerekli düzeltmeler teyit edildikten sonra vergi hesabı çıkarılarak beyanname onayı sağlanmıştır. Denetçiler çalışma kağıtlarında aşağıdaki hesaplama tablosu üzerinden ödenecek geçici vergi rakamına ulaşılmaktadır :

Ticari Kar	4.000.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Faturası Gelmeyen Karşılık ve Ödenmeyen Personel Prim Tahakkukları (+))	2.000.000,00
Matrah	6.000.000,00
Hesaplanan Geçici Vergi(%22 oranında)	1.320.000,00
Mahsup-Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi (-)	750.000,00
Mahsup-Banka Tevkifatları (-)	3.555,99
Ödenecek Geçici Vergi(Hesaplanan Geçici Vergi rakamından mahsuplar toplamı çıkarılmaktadır.)	566.444,01

### Şekil 15 Vergi Hesaplama Örneği

Denetçiler, geçen yıla ait bir tasdik raporu örneğini de paylaşmış ve rapor içeriğine ilişkin bilgiler paylaşmışlardır.

- Kapak sayfası için aşağıdaki bölümler yer almalıdır :

<b>Kapak Sayfası</b>	
<b>a) Yeminli Mali Müşavirlik Tam Tasdik Raporu Bölümü</b>	
	Beyannameye Yer Alan Matrah
	Olması Gereken Matrah
	Rapor Sayısı
	Vergi Dairesi Gelen Evrak Sayısı
	İnceleme Dönemi
<b>b) İncelemeyi Yapan Yeminli Mali Müşavir Bilgisi</b>	
	T.C. Kimlik Numarası
	YMM Şirketi Vergi Kimlik Numarası
	YMM Şirketi Ünvanı
	Mühür No
	Adı-Soyadı
	Bağlı Olduğu Oda
	Büro Adresi*
	Telefon Numarası*
<b>c) Mükellef Bilgisi</b>	
	Adı-Soyadı / Ünvanı
	Adresi*
	İşİ*
	Telefon Numarası
	Vergi Kimlik Numarası

	Vergi Dairesi
<b>d) Dayanak Sözleşmesi ve Sonuç Bilgisi</b>	
	Dayanak Sözleşmesinin Sayısı
	Dayanak Sözleşmesinin Günü
	Sonuç

Şekil 16 Rapor Kapak Bilgileri

Giriş bölümü aşağıdaki verilerin bulunduğu mükellef bilgileri ile başlar :

Mükellef Vergi No / T.C. Kimlik No
Mükellefin Adı-Soyadı / Unvanı
Vergi Dairesi
Ticaret Sicil Kaydı ve Numarası
Bağlı Bulunduğu Mesleki Birlik
Son Ticaret Sicil Gazetesinin Tarih ve Sayısı
Faaliyet Kodu
Ana İştigal Konusu
Şube Sayısı
Diğer (İmalathane, Depo vs.) Sayısı
İş Yerinin Durumu
Açıklama

Şekil 17 Rapor Giriş Bölümü

- Genel bilgi bölümü yukarıdaki tabloya ek olarak mükellef iletişim bilgileri, ortaklık bilgileri, sermaye tablosu, iş hacmi bilgileri, ay bazında personel sayıları, varsa yatırım teşvik, kapasite raporu ve sanayi sicil bilgileri ile tasdik dönemi içerisinde kullanılmış olan kredi bilgileri ve muhasebe yetkili bilgileri girilerek tamamlanır.
- Usul incelemeleri bölümü aşağıdaki bilgileri kapsar :

-Defter Tasdik Bilgileri-

Defterin Türü	Dönem	Tasdik Tarihi	Tasdik Mercii	Tasdik Numarası / Berat Numarası	Açılış Tarihi	Kapanış Tarihi	Açıklama

Şekil 18 Defter Tasdik Bilgileri Ekranı

Devam eden bölümde mevzuat açısından uygunluk bulunan tam tasdik raporlarında aşağıdaki ortak ifadeler kullanılabilir :

**-Defter Kayıtlarındaki Belgelerin Usule Uygunluğu-**

Kurum ... hesap dönemi defter kayıtlarını Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesi uyarınca yine aynı Kanun'un ilgili maddelerinde tanımlanan belgelerle tevsik etmektedir. Yapılan incelemeler sonucunda tevsik edici belgelerin gerçeği yansıttığı kanaati oluşmuş bulunmaktadır.

**-Bilanço Kalemlerinin Defter Kayıtlarını Tam ve Doğru Şekilde Yansıtması- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Uygunluk-**

Tasdik çalışmaları sırasında defter kayıtlarının Vergi Usul Kanunu'nun 215. ile 219. Maddeleri arasında belirtilmiş olan kayıt düzenine, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Genel Muhasebe kurallarına uygun olduğu tespit edilmiş bulunmaktadır.

- Usul İncelemeleri bölümü; beyannamelerin zamanında beyan ve ödeme durumları eklenerek, denetim planlaması işletme organizasyon yapısı, önceki döneme ait raporların gözden geçirilmesi, kanıt toplama teknikleri ve denetim tarihlerine değinilerek tamamlanmaktadır.
- Hesap İncelemeleri bölümünde YMM kendi hazırladığı çalışmada; Mal-hizmet alım ve satımında düzenlenen faturaların gerçek işlemleri yansıtması, nakit-borç-alacak hareketlerinin VUK 257.maddesi ile uyumluluğu, banka ve finans kurumlarıyla gerçekleşen işlemler, bilanço kalemlerinin doğruluğu ve tek düzen hesap planı ile uyumluluğu, çek-senet reeskontları, menkul kıymet-vadeli mevduat, şüpheli ticari alacak, amortisman gideri, borç-gider-kıdem tazminatı karşılığı, stoklar gibi bilanço kalemlerinin detayları ve doğru hesaplandığının tespiti, gelir tablosuna ilişkin satılan ticari mal-hizmet maliyeti, KKEG detayları, var ise götürü gider, Ar-Ge indirimi, geçici vergi tutar detayları, iktisadi kıymetlerin değerlendirme yöntemleri, ticari kardan mali kara geçiş vergi hesabı gösterimi, var ise istisnalar ve indirimlerin detayları (yurtiçi iştirak kazançları ya da bağış yardım gibi), var ise kar dağıtım bilgileri ve tevkif yoluyla ödenen vergi detayı verilerini bulundurmak zorundadır.

- Sonuç bölümünde şu şekilde bir ifadenin yer alması mali idare tarafından yeterli ve uygun bulunacaktır:

“ABC A.Ş’ nin ... hesap dönemi işlemlerinin Kurumlar Vergisi kapsamında incelenmesinde;

Kurumun ... hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının ... TL ve bu tutar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ... olduğu,

Kurumun ... hesap dönemi içerisinde kesinti yoluyla ödediği toplam vergi tutarının ... TL, ödenen geçici vergi tutarı toplamının ... TL olduğu, buna göre ... hesap dönemine ilişkin olarak ödenmesi gereken kurumlar vergisinin bulunmadığı,

Yukarıda açıklanan matrah ve vergi hesaplamalarının ilgili mevzuata uygun olduğu sonucuna varılmış bulunmaktadır.”

## 2. Geçici Vergi Tam Tasdik Denetim Süreci Saha Çalışması 2

Denetim ekibi, ABC A.Ş. denetimi sonrasında yine aynı geçici vergi dönemi içerisinde bir başka orta ölçekli anonim şirket olan XYZ A.Ş. için denetim faaliyetlerini yürütmüştür. Denetim planlamasında 3 gün ayrılan bu kurum için ilgili süreç boyunca bir önceki denetim faaliyetinde uygulanan tüm işlem ve metotlar aynı şekilde tekrarlanmıştır.

Muhasebe-mali işler biriminden talep edilen mizan ve muavin hızlı bir şekilde temin edildikten sonra denetim ekibi tarafından bir önceki geçici vergi dönemi ile birlikte değerlendirilmesi açısından bakiye karşılaştırması yapılmıştır. Mizan görüntüsü aşağıdaki gibidir :

Hesap Kodu	Hesap Adı	31.12.2020	30.09.2020	Değişim
100	Kasa	8.003,44	6.997,69	1.005,75
101	Alınan Çekler	0,00	0,00	0,00
102	Bankalar	9.011.853,80	8.546.524,47	465.329,33
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	0,00	0,00	0,00
108	Diğer Hazır Değerler	0,00	0,00	0,00
120	Alıcılar	36.788.703,76	25.707.231,00	11.081.472,76
121	Alacak Senetleri	0,00	46.076,98	-46.076,98
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,00	0,00	0,00
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	4.800,29	4.800,29	0,00
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	1.939.451,34	1.853.037,92	86.413,42
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-1.939.451,34	-1.853.037,92	-86.413,42
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	970.293,17	29.729,17	940.564,00
157	Diğer Stoklar	0,00	0,00	0,00



159	Verilen Sipariş Avansları	0,00	2.010,22	-2.010,22
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	204.310,99	214.051,30	-9.740,31
181	Gelir Tahakkukları	1.653.221,97	1.497.423,03	155.798,94
190	Devreden Katma Değer Vergisi	1.523.195,67	2.495.991,32	-972.795,65
191	İndirilecek Katma Değer Vergisi	505.839,02	2.154.119,36	-1.648.280,34
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	8.740,06	5.184,07	3.555,99
195	İş Avansları	30.819,70	17.344,82	13.474,88
196	Personel Avansları	141.652,58	263.913,41	-122.260,83
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	108,88	108,88	0,00
253	Tesis Makine ve Cihazlar	1.940.820,43	1.915.018,67	25.801,76
254	Taşıtlar	1.442.804,04	1.474.684,14	-31.880,10
255	Demirbaşlar	4.490.382,32	4.432.445,04	57.937,28
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-5.490.256,19	-5.321.427,23	-168.828,96
264	Özel Maliyetler	4.836.251,46	4.815.603,56	20.647,90
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	661.522,04	659.922,04	1.600,00
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	-3.865.310,54	-3.674.673,33	-190.637,21
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	0,00	0,00	0,00
300	Banka Kredileri	0,00	0,00	0,00
320	Satıcılar	-12.334.362,34	-11.941.187,43	-393.174,91
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00	0,00	0,00
326	Alınan Depozito ve Teminatlar	-330.543,47	-325.474,03	-5.069,44
335	Personele Borçlar	-1.500.000,00	-16.972,49	-1.483.027,51
336	Diğer Borçlar	0,00	0,00	0,00
340	Alınan Sipariş Avansları	0,00	0,00	0,00
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	-1.981.765,20	-877.982,92	-1.103.782,28
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	-1.051.427,94	-1.009.227,58	-42.200,36
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	-2.016.617,94	-712.717,56	-1.303.900,38
371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	1.908.213,04	604.312,66	1.303.900,38
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	-1.241.940,24	-945.059,46	-296.880,78
381	Gider Tahakkukları	-6.482.211,12	-4.043.272,53	-2.438.938,59
391	Hesaplanan KDV	-640.602,59	-2.179.942,93	1.539.340,34
500	Sermaye	-1.110.525,23	-1.110.525,23	0,00
540	Yasal Yedekler	-2.023.020,23	-2.023.020,23	0,00
542	Olağanüstü Yedekler	-16.348.258,72	-16.348.258,72	0,00
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00	0,00	0,00
590	Dönem Net Karı	-3.711.449,20	-3.711.449,20	0,00
600	Yurtiçi Satışlar	-95.934.446,97	-58.461.312,42	-37.473.134,55
601	Yurtdışı Satışlar	-37.112.618,09	-22.264.703,85	-14.847.914,24
602	Diğer Gelirler	-2.170.947,39	-1.771.197,56	-399.749,83
610	Satıştan İadeler	2.018.541,47	1.692.197,19	326.344,28
611	Satış İskontoları	2.500.000,00	1.500.000,00	1.000.000,00
642	Faiz Gelirleri	-55.389,94	-31.699,77	-23.690,17
644	Konusu Olmayan Karşılıklar	-131.201,33	-115.226,16	-15.975,17
646	Kambiyo Karları	-10.522.993,90	-4.980.679,38	-5.542.314,52

647	Reeskont Faiz Gelirleri	0,00	0,00	0,00
649	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	-55.137,26	-55.137,26	0,00
654	Karşılık Giderleri	168.681,57	66.292,99	102.388,58
656	Kambiyo Zararları	5.061.442,42	2.756.187,50	2.305.254,92
657	Reeskont Faiz Giderleri	0,00	0,00	0,00
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	-843.538,10	-612.888,98	-230.649,12
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	527.780,11	464.163,85	63.616,26
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	0,00	0,00	0,00
730	Genel Üretim Giderleri	89.489.511,26	56.712.917,49	32.776.593,77
760	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	7.912.170,31	4.458.353,81	3.453.816,50
770	Genel Yönetim Giderleri	31.540.793,59	19.724.421,61	11.816.371,98
780	Finansman Giderleri	1.604.106,54	266.009,69	1.338.096,85

### Şekil 19 Denetim Mizanı

Hesap incelemelerini bilanço ve gelir tablosu bazında ayrı ayrı değerlendiren ve hazırladıkları checklist üzerinden yürüten denetim ekibi, gelir tablosundaki bakiye değişikliklerine dikkat çekerek birim yetkililerinden hesaplardaki değişimlere ilişkin bilgi almıştır. Muavin kayıtları üzerinden seçilen faturalar başta olmak üzere tüm belgeleri hızlı ve etkin bir şekilde temin eden denetim ekibi, bir önceki denetimde yaşadığı muhasebe birimi kaynaklı sorunlar ile bu denetimin saha sürecinde karşılaşmamıştır. Denetime ayrılan süreyi etkin bir şekilde kullanabilme fırsatını yakalayan denetim ekibi ikinci denetim gününün ikinci yarısında hesap incelemeleri sonucundaki tespit ve denetim notlarını oluşturmaya başlamıştır. Ekibin notları şu şekilde sıralanmıştır :

1. 120 Alıcılar hesabı içerisinde yer alan 1994 Yapı Denetim A.Ş. isimli carinin döviz değerlemesinde 5.000,00 TL fazla hesaplama yapıldığı saptanmıştır. İlgili hesaplamaların kontrol edilerek düzeltilmesi uygun olacaktır.
2. 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabında dönem içi girişi yapılan 100.000,00 TL'lik sigorta poliçesi belgeleri görülememiştir. Belgenin bir nüshasının tarafımıza gönderilmesini rica ederiz.
3. 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında banka stopaj yazıları ile 22,00 TL'lik fark mevcuttur. Beyanname üzerinde kesinti yoluyla ödenen vergiler bölümünde doğru tutar baz alınıyor olsa dahi, mizan bakiyesinin de banka stopaj yazıları ile mutabık hale getirilmesi uygun olacaktır.

4. Sabit kıymet hesapları içerisindeki amortisman kontrollerimizde, 345 kodlu Baskı Makinesi isimli kıymetin giderleşmesinde 29.350,00 TL fazla hesaplama yapılarak gider hesaplarına intikal ettirildiği tespit edilmiştir. İlgili farkın kayıtlarda düzeltilmesi uygun olacaktır.
5. 300 Banka Kredileri hesabında dönem içinde kullanılıp 1 gün içerisinde kapatılan, vergi ödemeleri için kullanılan faizsiz kredi kayıtları görülmüştür. Örnek seçili kayıtlara ait banka dekont ve yazılarının temini konusunda yardımınızı rica ederiz.
6. 379 ve 381 Gider Tahakkuk hesaplarında ayrılan satış personeli prim karşılıkları ve fatura karşılıklarının dönem içerisinde ödenmemesi ve belgelerinin ulaşmaması durumunda KKEG olarak değerlendirilerek gider etkisinin sıfırlanması uygun olacaktır. Ödeme dönemleri ile ilgili bilgi rica ederiz.
7. 611 Satış İskontoları hesaplarında fatura üzeri iskonto ve fiyat farkı bedellerinin takip edildiği bilinmektedir. İskonto oranlarına ilişkin firma bazlı bir çalışma yaparak tarafımıza ulaştırabilirseniz çok seviniriz. Ortalama iskonto oranlarınız %12 olarak saptanmıştır.
8. 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında gider kaydedilen 19.925,00 TL'lik, Kamu Yararına Çalışan Dernekler listesinde bulunan çeşitli derneklere yapılan bağış tutarına ait makbuzların ve ilgili belgelerin tarafımıza ulaştırılmasını rica ederiz. Makbuz başta olmak üzere tevsik edici belgesi bulunmayan tutarların indirim konusu yapılmaması uygun olacaktır.
9. 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında gider kaydedilen, yurtdışı ilişkili firmanızdan tarafınıza yansıtılan "management fee" açıklamalı faturadaki 12.000,00 USD'lik bedelin brüt tutarı üzerinden sorumlu sıfatı ile KDV ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilerek %10 oranında stopaj hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

İlgili değişiklikler gerçekleştirildikten sonra final mizan ve vergi hesaplama çalışmasına ilişkin diğer verilerin tarafımıza en kısa sürede ulaştırılması gerekmektedir.

Denetim ekibi beyan döneminin son günü final mizan ve ilgili hesaplamaları kurumdan temin edebilmiştir. Ayrıca XYZ A.Ş. muhasebe biriminin, denetim notlarında talep edilen ve denetim esnasında sözlü olarak da teyit edilen, gelir-gider

etkisi olmayan bazı değişiklikleri gerçekleştiremeyeceğini, bu konuda gerekli risklerin sorumluluğunu aldığı yazılı bir beyanla denetim ekibi ve YMM'ye ileterek bilgi vermesi süreç içerisindeki dikkat çeken hususlardan biridir. Tam tasdik denetçilerinin yaptırım yetkisi olmaması ve hizmetin zorunlu olmaması durumu bu tutumdaki kilit nokta olarak anlaşılabilir. Mali idare açısından vergi kayıp ve ziyayı oluşturabilecek tüm aksaklık ve eksiklikleri ayrı ayrı yeniden belirterek bakiye düzeltmelerinin uygulanmasını sağlayan denetçiler vergi hesaplaması ve taslak beyanname üzerinden kontrollerini tamamlamışlardır. Vergi hesaplaması şu şekilde ortaya çıkmıştır :

Ticari Kar	6.095.152,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Faturası Gelmeyen Karşılık ve Ödenmeyen Satış Personeli Prim Tahakkukları (+))	550.000,00
Diğer İndirimler(-)	19.925,00
Matrah	6.625.227,00
Hesaplanan Geçici Vergi(%22 oranında)	1.457.549,94
Mahsup-Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi (-)	902.342,00
Mahsup-Banka Tevkifatları (-)	8.762,06
Ödenecek Geçici Vergi (Hesaplanan Geçici Vergi rakamından mahsuplar toplamı çıkarılmaktadır.)	546.445,88

Şekil 20 Vergi Hesaplaması

### 3. Tam Tasdik Denetim Faaliyetlerinde Oluşan Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri

Yeminli mali müşavirlik ve tam tasdik temelinde yıllar içerisinde çok sayıda yasal düzenleme, akademik çalışma ve araştırma gerçekleştirilmiştir.

Denetim saha sürecinden derlenmiş olan öne çıkan hususlar bu bölümde aktarılmaktadır.

Meslek özelinde ve tam tasdik denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunlar mali idare, mükellef ve meslek mensupları açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Bu kapsamda; müşterilerin meslek mensubu ile yakın ilişki içerisinde olması, yerel ve global şirketlerde üst yönetimden gelen baskı ve yaptırımlar, sürekli olarak

değişen ve güncellenen mali mevzuat, denetim döneminde müşterinin süreci kasıtlı veya sehven yavaşlatarak denetçiden bilgi gizlemesi gibi sorunlar tam tasdik denetimi saha çalışmasında karşılaşılan ve dikkat çeken hususlar olarak öne çıkmaktadır.

- Müşterilerin meslek mensubu ile yakın ilişkiler içerisinde olması, denetim faaliyeti başta olmak üzere YMM'nin yürüteceği diğer tüm faaliyetler için oldukça uygunsuz bir durumdur. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesini doğrudan zedeleyen bu durum, denetim faaliyetlerinde müşterinin gerçeğe uygunluk ilkesine aykırı işlemleri varsa bunların göz ardı edilmesi vb. talepleri söz konusu olabilmekte, vergi kayıp ve kaçaklarına sebebiyet verecek işlemler gerçekleştirilebilmektedir. Sağlıklı bir denetim faaliyeti yürütülmesine olanak vermeyen bu durum, YMM'lerin tam tasdik hizmeti veya müşteri için yazacağı özel amaçlı bir rapor için sözleşme görüşmelerinde müşterilerin bu yakın ilişkiye dayanarak ücret pazarlığı ve indirim talebinde buldukları da sıklıkla görülmektedir. Bu hususlarda en etkili çözüm, YMM'lerin yakın çevreleri veya aralarında bir bağ bulunan kişilerin çalıştığı kurumları müşteri olarak kabul etmemeleri, başka bir YMM'ye yönlendirmeleridir. Akrabalık bağları için YMM ve ekip yöneticileri nezdinde düzenlenen ve hizmet verilmesine olanak tanımayan yasal sınırlamalar da halihazırda mevcuttur. Bireysel YMM ofislerinde hizmet veren YMM'lerin müşterileriyle ücret alışverişini bir aracı birim olmadan doğrudan gerçekleştirmesi bazı müşteri gruplarında farklı algılara neden olmakta, YMM'lere karşı bir baskı ve avantaj unsuru olarak kullanılmaya çalışılabilmektedir. Ayrıca tam tasdik denetimi hizmetinde bağımsız denetimde olduğu gibi bir hizmet yılı sınırı bulunmadığı için, uzun yıllardır hizmet verilen müşteriler ile ilişkiler belirli bir sınır ve yakınlıkta tutulmalıdır. Yasal düzenlemeler ile bağımsız denetimde olduğu gibi bir hizmet süresi kısıtının ortaya konması da önemli bir çözüm seçeneği olacaktır. Saha çalışmasında aynı meslek mensubu - denetçi ekip tarafından aynı kurumlara uzun yıllar boyunca tam tasdik denetimi hizmeti verildiği görülmüştür.
- Yerel ve global şirketlere bağlı olarak çalışan YMM'lerin, kendi ekip ve yöneticileri olsa da bağlı buldukları kurumun politika ve prensiplerine uygun bir tutum içerisinde olmaları beklenmektedir. Kurumların iç prosedür ve uygulamaları çok çeşitli şekillerde değişkenlik göstermekle birlikte, çok

sayıda birime ait personel çalıştırıldığı için yoğunlukla devam eden süreçleri mevcuttur. YMM'ler ve bağlı bulunan ekip çalışanları özellikle denetim dönemlerinde kurum içi süreçler ile önemli zaman ve iş gücü kaybı yaşamaktadır. Denetim ekibine yoğun bir iş yükü ve sıkışık bir denetim takvimi oluşturulduğu görülmüştür. Tasdik dışında danışmanlık vb. işleri de üstlenen ekiplerin ve meslek mensuplarının iş yükünün bu denli yüksek olması hizmet kalitesini de olumsuz etkilemektedir. Saha çalışmasında da görüldüğü üzere, yoğun bir denetim takvimi ile birlikte motivasyon ve iş tatminini ortadan kaldıran bu uygulama yerine teknik prosedürlerin azaltılarak, gerekirse ayrı bir birim ve çalışanların bu uygulamalar için görevlendirilerek sürecin yürütülmesi de yerinde olacaktır.

- Tam tasdik denetimleri için ana odak noktası mali mevzuattır. Mali mevzuat, vergi kanunları başta olmak üzere tebliğ, yönetmelik, genelge, sirküler, özelge gibi çok sayıda aracı içerisinde barındırmaktadır. Mevzuatın süreklilik içerisinde güncellenerek değişmesi ve kapsamında genellikle yoruma açık hususlar bulundurması meslek mensupları ve bağlı bulunan ekipleri için uygulamada güçlükler yaratmaktadır. Tam tasdik denetim faaliyet sahası içerisinde müşteri sorularına mali açıdan görüş oluşturan denetim ekibi mali mevzuatın yoruma açık ve birbiri ile çelişen hususları dolayısıyla araştırmalarında ve cevap hazırlamada zorluk yaşamışlardır. Mevzuatın bu dinamik yapısı stabilize edilerek asgari seviyede yıllık planlamalar ve düzenlemeler yapılması meslek mensupları ve uygulayıcı mükellefler için etkin bir gelişme olacaktır. Mevzuat metinlerinin görece uzun, mükellef ve meslek mensuplarınca anlaşılması zor ve yoruma açık olması da Hazine ve Maliye Bakanlığı başta olmak üzere mali idarenin kontrolünde değerlendirilmesi gereken bir başka husustur. Mevzuat hükümleri yoruma açık olmak yerine net, her mükellef grubu ve meslek mensubu tarafından aynı açıdan değerlendirilerek uygulanabilir olmalıdır.
- Tam tasdik denetim dönemlerinde denetçiler müşteri ofislerinde muhasebe, mali işler ve finans departmanlarıyla dirsek teması içerisinde çalışarak faaliyetlerini yürütür. Denetçilerin ihtiyaç duyduğu her tür veri, kayıt açıklaması, belge temini vb. hususlar tamamen bu birimler kanalıyla tamamlanabilmektedir. Denetim saha çalışmasında gözlemlendiği üzere, muhasebe birimi bazı veri ve bilgilerin teminini geç sağlayarak denetim

planının aksamasına ve personelin fazladan mesai yapmasına sebebiyet vermiştir. Müşteri ofislerinde bu gibi durumların sıklıkla yaşandığı bilinmekle birlikte, müşteri yetkilileri bu durumu kimi zaman kasten kimi zaman da sehven gerçekleştirmektedir. İlgili birimler zaman zaman denetçinin bilgi almak istediği bazı hususları şirket gizliliği çerçevesinde saklamak, gizlemek gibi tercihlerde bulunabilmektedir. Bu gibi durumlarda kurum ile yapılan gizlilik sözleşmesi hatırlatılmalı, gerektiği takdirde ilgili YMM de sürece dahil olarak denetçilerin taleplerinin gerçekleştirilmesinin önü açılmalıdır. Hacim ve işlem yoğunluğu olarak büyük olan kimi müşterilerde de tam tasdik denetçileri için takvimde ayrılan denetim haftasında eş zamanlı olarak bağımsız denetçiler ve / veya holding yönetimi denetçilerinin bulundurulduğu gözlenmektedir. Eş zamanlı olarak birden fazla denetçi grubunun müşteri ofislerinde bulunması dolayısıyla müşteri yetkilileri, holding denetçileri ve bağımsız denetçilerini genel olarak tam tasdik denetçilerine göre öncelikli tutmaktadırlar. Bu durumun kaynaklanmasında, tam tasdik hizmetinin diğer hizmetler gibi zorunlu olmaması büyük etkenler arasındadır. Sıklıkla karşılaşılan bu sorunun çözümü için YMM'ler müşteri kurumun üst yönetimiyle görüşerek denetim planı ve programlanmasının bu hususlar göz önüne alınarak düzenlenmesi gerektiğini vurgulamalıdır. Müşteri kurum bu konuda büyük sorumluluk taşımaktadır.





## V. SONUÇ VE ÖNERİLER

21.Yüzyıl dünyasında, globalleşmenin etkisinde yoğun bir kurumsallaşma hakim konuma gelmiştir. Devletler mali yönetimlerini değişen ve dönüşen ekonomik düzen ve altyapılara uyumlu hale getirerek dinamik bir yapıya kavuşturmaktadır. Devletler için temel ve asli gelir olan vergilerin toplanması bu dinamik yapı içerisinde önde gelen aşamalardan biridir.

15. Yüzyılda ortaya çıkan muhasebe kavramı yıllar içinde ihtiyaçlara daha etkin cevap verebilmesi adına uzun revizyon dönemleri geçirmiştir. Ülkemiz özelinde 1989 yılında meslek mevzuatının kabul edilmesi ve tek düzen hesap sistemine geçilmesi ile birlikte muhasebe mesleği ve uygulamalarında yasal çerçeve çizilmiş, örgütlenme hızlı bir biçimde oluşturularak meslek oda ve birlikleri hayata geçmiştir.

Muhasebe kavramı ile birlikte denetim hususları, dünyada olduğu gibi ülkemizde de önemli bir yere sahiptir. Dünyada, özellikle 2002'deki Enron vakası ile birlikte kontrol ve denetim mekanizmaları yeniden değerlendirilerek SOX yasası başta olmak üzere bir dizi yasal değişiklik gözlenmiştir. Bu değişiklikler sonucunda oluşan model ve sistemleri ülkemiz de esas alarak kullanmaya başlamıştır.

Vergi toplama faaliyetleri ülkemizdeki mükellef çeşitliliği ve hacim bazında değerlendirildiğinde etkin bir denetim uygulaması gerektirmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasıyla faaliyetlerin kontrol ve idaresi organizasyonel bir yapı içerisine dahil edilmiştir.

Vergi denetimi faaliyetleri etkin şekilde ve uzun vadeli ekonomik hedeflere entegre edilmiş bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Devlet kademelerinde vergi denetimleri vergi müfettişleri tarafından yürütülürken, özel denetim şirketleri YMMler aracılığıyla beyan tasdiki yetkisi kullanılarak farklı sektörlerden kuruluşlara hizmet vermektedir.

3568 Sayılı meslek mevzuatı YMM mesleğinin sınırlarını ve görev alanlarını belirlemiş, VUK ile birlikte mesleğin sorumluluk kapsamını müteselsilen ortaya

koymuştur. Beyan tasdiki yetkisi öne çıkan ve kritik sorumlulukların başında gelmektedir.

YMM'lerin mesleki faaliyetlerini meslek ahlakı ve etik prensipler dahilinde yürüterek kamu yararını gözetmeleri mesleki bir sorumluluk olma yanında yasal zeminde temel bir zorunluluktur. Vergi toplamada kayıp ve kaçaklar başta olmak üzere birçok sorun ve olumsuz durum ortaya çıkmakta, birtakım mükellef ve meslek mensupları mesleğin gerektirdiği ilke ve davranış biçimleri dahilinde hareket etmeyi reddederek kamusal zarara yol açabilmektedir. Tam tasdik denetimi hizmeti ile tanınan beyan tasdiki yetkisi, vergi toplamada mükelleflerin mevzuata ve yasal prosedürlere uygun mali işlemler gerçekleştirmesi ve kamusal zararların oluşmasının önüne geçilmesi için YMM'lere verilen bir kamu otoritesi yetkisidir. Yıl içerisinde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri ile mükelleflerin geçici vergi ve kurumlar vergisinin tasdik edilerek mevzuat ile uyumlu işlemler yürütmesi amaçlanmaktadır.

Denetim saha faaliyetleri süresince; tam tasdik denetim faaliyetinin her aşaması titizlikle incelenerek Türkiye'deki denetim yapısına ve faaliyet perspektifine önemli bir örnek oluşturulmuştur, denetçilerin belirli bir sistematik içerisinde hesap bazlı, oldukça detaylı ve incelikli bir denetim yürüttükleri görülmüş ve bu aşamalar ayrıntıları ile saha çalışması bölümünde aktarılmış, denetim sahasında ekip içerisindeki görev dağılım yapısı ve yöneticilerin sorumlulukları öne çıkmış, YMM'lerin denetim saha süreçlerine doğrudan dahil olmak yerine bu süreçte dolaylı yoldan destekleyici bir birim olarak görev aldıkları saptanmıştır. Müşteri muhasebe birimleri tam tasdik denetçilerinin denetim sürecini yavaşlatarak, denetim verilerini denetim takvimini aksatacak şekilde geç teslim etmiştir. Tam tasdik denetim hizmetinin zorunlu bir hizmet olmaması sebebi ile birçok farklı müşteri ofisinde bu yönde çeşitli sıkıntılarla karşılaşıldığını aktaran denetçiler ve bu denetim ekipleri ile koordineli şekilde tam tasdik denetimlerini yürüten YMM'ler her meslek grubunda olduğu gibi, faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları tüm sorunların mükellefler, kurum yönetimleri ve mali idare kaynaklı olabildiğini vurgulamışlardır. Bu yönüyle de süreç içerisindeki en önemli çıktılardan biri, müşteri kurumun bir diğer deyişle mükellefin bu zincirde belirleyici bir konumda bulunduğuudur.

Öneriler bölümünde de ayrıntılarıyla aktarılan ve saha çalışması süresince görülen diğer hususlar; aynı müşteri ile sürekli ve uzun dönemler çalışmaktan kaynaklanarak bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine zarar veren müşteri - denetçi yakın ilişkileri, şirket iç prosedürlerinin yoğunluğu ile iç süreçlerin denetim kalitesini

olumsuz yönde etkilemesi, mali mevzuatın dinamik ve yoruma açık yapısının tasdik faaliyetinde denetçilerin görüş bildirmesini güçleştirmesi olarak sıralanmaktadır.

Tam tasdik denetim faaliyeti, vergi sistemimizde önemli bir konumda yer almakla birlikte, saha çalışması ile sunulan sorunlar ve denetçi-denetlenen müşteri kurum bazında değişkenlik gösteren başka sorunlar ile birlikte her mesleki faaliyette olduğu gibi çözülmesi gereken birçok hususu bünyesinde barındırmaktadır. Bu sorunların çözümünde meslek mensupları, meslek birlikleri, mali idare ve mükellefler aynı ortak payda üzerinde çalışmalıdır. Mükellef algısının değiştirilmesinde mesleki faaliyetlerin daha yaygın ve etkin şekilde tanıtılması, süreçlerin şeffaf şekilde açıklanarak hizmet kapsamının anlaşılması önemli rol oynayacaktır. Denetim şirketleri tam tasdik faaliyetlerinin sağlıklı ve sürdürülebilir bir ortamda yürütülmesi için iç prosedür ve süreçlerini yeniden gözden geçirerek denetçi ve meslek mensupları üzerindeki baskıyı minimize etmelidir. Mali süreçlerin temeli olan mali mevzuatı oluşturan kanun, tebliğ, özelge, yönetmelik, vb. gibi ana elementler yeniden gözden geçirilerek değişken ve dinamik yapıları daha stabil hale getirilmeli, mevzuat metinleri daha açık ve anlaşılır ifadeler içermelidir. Tam tasdik faaliyeti ve bağlı danışmanlık hizmetleri bu yolla daha efektif şekilde yürütülebilecektir. Öneri bölümünde ve takiben yukarıda aktarılan tüm sorunların ortak çözüm yolu bir standart getirilmesi ve ortak bir algı oluşturulmasıdır.

Özetle, ülke ekonomisinin etkin şekilde geliştirilerek büyümesi, kamu hizmetlerinin aksamadan gerçekleştirilmesi ve sürdürülebilir bir kalkınma hedefi için vergi toplama ve vergi denetim faaliyetleri adil ve tutarlı bir yasal zemine dayanan uygulamalar ile icra edilmek zorundadır.



## VI. KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

AKPINAR, R., ÇAVUŞ, Ö., , KESKİN, R. MİYNAT, M, ÖZDİL, T., YALÇINKAYA, M., ÇILBANT, C.(2019) **Yeni Nesil Girişimcilik ve Ekonomi**, Bursa, Ekin Basım Yayın.

ATAMAN, Ü.(2003) **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

BOZKURT, N.(2018) **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım Yayın.

CEMALCILAR, G. , BENLİGİRAY, Y., SÜRMEİ, F.(2002) **Genel Muhasebe**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

ÇÖMLEKÇİ, F., YILANCI, M., ERDOĞAN, N., ÖNCE, S., SELİMOĞLU, S., KAYA, E.(2004), **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

EROL, A. (2011), **Vergi Felsefesi(Devlet ve Vergi)**, İstanbul, İSMMMMO Yayınları.

GÜNEŞ, N.H.(2008), **Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması**, İstanbul, İSMMMMO Yayınları.

GÜVEMLİ, O.(2000), **Muhasebe Tarihi**, Cilt 1, İstanbul, Süryay.

HAFTACI, V.(2014), **Temel Muhasebe**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları.

KARTAL, A., SEVİM, A., GÜNDÜZ, H. (2004), **Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

KAVUT, L., TAŞ, O., ŞAVLI, T.(2009), **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMMO Yayınları.

KNECHEL, W.R., SALTERIO, S.E.(2017) , **Auditing, Assurance and Risk** , 4th Edition, Routledge, A.B.D.

SANAL, R.(2002), **Türkiye’de Yönetmel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, 314, Ankara, Today Yayınları.

SOLTANI, B.(2007), **Auditing An International Approach** , Prentice Hall, İngiltere, Harlow.

ÜNKAYA, G., ASLAN, S.(2009), **Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe**, İstanbul, Beta Basım Yayım.

## **MAKALELER**

ACAR, İ., MERTER, M. (2004). “Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, ss.5-27.

AKBULUT, Y. (1999). “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı 1.

AKKUŞ, E. (1987). “Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 3, ss.35-46.

AKYEL, R. , KÖSE, Ö. (2010). “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliği”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 466, ss.9-45.

ARMAĞAN, R. (2007). “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Sayı 3, ss.227-252.

ARSLAN, Ü., KILIÇ, M. (2020). “Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma”, **Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, ss.205-218.

AYBOĞA, H. (2008). “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**.

AYBOĞA, H. (2003). “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, ss.327-359.

- AYKIN, H. (2015). “Meslek Mensuplarının Sorunlu Unvan Kullanımları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 268, ss.1-4.
- BAŞPINAR, A. (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı 146, ss.35-62.
- BEKÇİOĞLU, S., ARSLANER, H. (2010). “Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Sınırı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, ss.29-52.
- BEŞEL, F. (2017). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 107, ss.65-98.
- BOZKURT, P. (2013). “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, **Denetim Dergisi**, Sayı 12, ss.56-62.
- CESUR, A., ÇELİKKAYA, A. (2014). “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, **AKÜ İİBF Dergisi**, Cilt 16, Sayı 2, ss.1-14.
- ÇAKMAK, Ş. (1997). “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 194, s.15-22.
- ÇETİNOĞLU, T. (2015). “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 45, ss.73-85.
- ÇİTİL, B. (2013). “Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 106, ss.345-356
- ÇÜRÜK, T., TÜM, K. (2011). “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, ss.19-57.
- ÇÜRÜK, T., TÜM, K. (2011). “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 20, Sayı 3, ss.59-76.
- DEMİROĞLU, M. (1998). “Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 207, ss.77-89.

- DİNÇ, E. , ATASEL, O. (2016). “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, **KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 12, ss.267-283.
- DOĞAN, F. (2011). “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gider ve Maliyet Hesaplarına Eleştirel Yaklaşım”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 13, sayı 2, ss.131-151.
- DOĞAN, B. , HİLAL, E. (2019). “Bağımsız Denetçilerin KGK’nın Görev ve Yetkilerinin Kapsamı Üzerine Bir Araştırma”, **2. Uluslararası Erciyes Bilimsel Araştırmalar Kongresi Tam Metin Kitabı, Eylül 2019 Kayseri**.
- ERDEM, T. (2015). “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluklarına İlişkin Yeni Düzenleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, ss.45-53.
- ERDOĞAN, M. (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1.
- EROL, M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı 12, ss.55-86.
- GÜLERMAN, A (2003). “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Anatomisi ve Gelişme Süreci”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 3.
- GÜNDOĞDU, B. (2005). “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Öneriler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 290, ss.87-93.
- GÜNGÖR, G. , AYDIN, A. (2011). “Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 3, No 2, ss.69-78.
- GÜVEMLİ, O. , AYTULUN,A. (2013). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi (MFTAD)**, sayı 4, ss.19-49.
- GÜVEMLİ, O. (2011). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi”, **MUFTAV Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss.129-145.



- GÜVEMLİ, O. (2005). “3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın 15. Yılı Üzerine”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25, ss.24-29.
- GÜVEMLİ, O. (2009). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20.Yılı-Bir Değerlendirme-“, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 44, ss.6-16.
- KARASİOĞLU, F., ÖZTEMİZ, D. (2020). “İç Denetimin Etkinliğini Arttırmada Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü”, **Selçuk Üniversitesi Sos.Bil.Ens.Dergisi**, Sayı 44, ss.1-12.
- KARGI, V. , ÖZUĞURLU, H. (2007). “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1. ss.275-291.
- KARVARDAR, A. (2016). “Tam Tasdik ve Vergi Denetimleri İçin Denetim Riski Ölçümleme Modeli”, **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**, ss.49-67.
- KILIÇOĞLU, M. (2016). “Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Etiği”, **e-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 285.
- KOCAMAZ, H. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 2, ss.105-120.
- KOCAMIŞ, T. , KEKEÇ, H. (2017). “Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, **International Conference on Eurasian Economies 2017**.
- KOLOTOĞLU, O. (2014). “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Savunma Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 314.
- KUTLU, H. (2008). “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 63, Sayı 2, ss.143-170.
- LAUWERS,L. , WILLEKENS, M. (1994), **Tijdschrift voor Economie en Management**, vol.39,3.

- MİSİCAN, D., ÜSTÜN, A. (2019). “Muhasebe Mesleğinde Etik ve İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma”, **8th International Vocational Schools Symposium UMYOS’19 Sinop**.
- ÖZ, S. (2012). “Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt 18, Sayı 18, ss.105-132.
- ÖZDEMİR, S. (2010). “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Sorumluluğu ve Özellik Arzeden Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 256, s.111-122.
- ÖZYÜREK, H. (2012). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 4, No 1, ss.139-148.
- PEKDEMİR, R. (2011). “TMS-TFRS Diye Diye...”, **Mali Çözüm Dergisi**, ss.117-128.
- SABUNCU, B. (2017). “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 18, Sayı 2, ss.161-174.
- SAĞLAR, J. , YÜCE, D. (2015). “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı: 8.
- SAKARYA, Ş., KARA, S. (2010). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 2020, Sayı 1, ss.57-72.
- SEVİM, Ş., DALIKILIÇ, N. (2009). “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleki Sorumluluk Sigortaları: Türkiye’de Gelişmeler ve Geleceği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 96, ss.15-33.
- SOMUNCU, A. (2014). “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 43, ss.133-173.

- SUSAM, N. , OKTAYER, N. (2007). “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergileri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005), **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 21, Sayı 2, ss.105-123.
- TAŞ, R. (1995). “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 50, Sayı 1, ss.355-382.
- TEKİN, S. (2003). “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 181, ss.66-73.
- TETİK, N. (1997). “Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, ss.147-160.
- TUĞAY, O. , KILIÇ, M. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenirlilik Çalışması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 19(3), ss.760-780.
- UÇAR, M. (1996). “Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 39, ss.120-128.
- UĞUR, A. (2016). “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, **International Journal of Public Finance**, Cilt 1, Sayı 2. ss.243-266.
- UTKU, M., KURTCEBE, E. (2019). “Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye’deki Tarihi ve TÜRMOB’un Mesleki Eğitimdeki Yeri, 40 Yıllık Muhasebesi ve Hayallerimiz”, **38. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**.
- VESKE, E. (2003). “Kamu Mali Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 175.
- YETKİNER, E. (2003). “YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 246, ss.63-69.

YILDIRIM, A. (2011). “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 271.

YILMAZ, Y. (2019). “Osmanlı Devleti’nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Raporu**, Sayı 232, ss.11-22.

YURTERİ, İ. (2012). “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **TBB Dergisi**, ss.255-270.

## **ELEKTRONİK KAYNAKLAR**

1. [www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr)
2. [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)
3. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

## **TEZLER**

AKGÜN, B. (2018). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adıyaman Üniversitesi, Adıyaman.

AYGÜNDÜZ, H. (2006). “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

BAKIR, G. (2009). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

BİTKİN, A. (2011). “Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulaması”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon.

ÇAMLIKAYA, Ö. (2007). “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

ÇELEBİ, A. (2002). “Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- ENTOK, H. (2003). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi ve Muhasebenin Rolü”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- ERTÜRK, S. (2007). “1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- GÜNER, Ü. (2008). “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- KAYA, A. (2009). “1949 Yılı Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler Ve Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamaları-1923-1960”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- KOÇ, M. (2011). “Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, (Doktora Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- KÖKER, Z. (2009). “Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- KÖROĞLU, B. (2011). “Döner Sermaye İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması” (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul.
- KÖSE, B. (2009). “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- MERT, C. (2009). “Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.

- MERT, V. (2014). “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tasdik Denetimi ile Karşılaştırılması” (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- MIDİK, A. (1995). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- ÖZTÜRK, S. (2019). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Belge Düzeni”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- PEKŞEN, F. (2018). “Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi”, (Doktora Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- SAK, E. (2013). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Atılım Üniversitesi, Ankara.
- TECİM, B. (2008). “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- TİMUR, S. (1998). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- YENER, A. (2009). “Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- YILDIZ, H. (1998). “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi, Bugünkü Konumu, Uygulama Alanları, Örnekler”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- YILMAZ, A. (2019). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maltepe Üniversitesi, İstanbul.
- YILMAZ, İ. (2006). “Hesap İncelemeleri Yoluyla Vergi Denetimi”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

YILMAZ, Ö. (2007). “Vergi Suçlarının Önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul.

YUNT, A. (2014). “İşletmelerde Vergi Denetimi Sonucunun Finansal Raporlara Yansıtılması”, (Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

## **DIĞER KAYNAKLAR**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No.1

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

2019 TÜRMOB Faaliyet Raporu

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

646 Sayılı KHK

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

30.07.1995 tarihli Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:18)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname KHK/660





## ÖZGEÇMİŞ

**Hüseyin Kaan YURTTAŞ**

### EĞİTİM

**Lisans:** İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret (İngilizce) %100 Burslu, Yüksek Onur Mezunlu, 3,81 GNO, 2017.

**Lisans:** İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, İşletme, 2021.

**Lise:** Gaziosmanpaşa Anadolu Lisesi (Almanca) , 2012.

**İlköğretim:** Gaziosmanpaşa İlköğretim Okulu, 2008.

### YABANCI DİL

İngilizce: Upper Intermediate.

Almanca: Intermediate.

### STAJLAR VE İŞ DENEYİMİ

Satın alma ve finans alanlarında üniversite öğrenim dönemlerimde stajlarımı tamamladım, 4 yıldır uluslararası bir finansal denetim şirketinde vergi denetmeni olarak görev yapmaktayım.