

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/358040226>

# VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI İLE MÜCADELEDE BAĞIMSIZ DENETİM MÜESSESESİ: TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME

Chapter · January 2022

CITATIONS

0

READS

201

1 author:



Mutlu Yoruldu

Balıkesir University

57 PUBLICATIONS 73 CITATIONS

SEE PROFILE

## VII. BÖLÜM

# VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI İLE MÜCADELEDE BAĞIMSIZ DENETİM MÜESSESESİ: TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA BİR DEĞERLENDİRME<sup>1</sup>

*Mutlu YORULDU<sup>2</sup>*

(iThenticate Benzerlik Oranı: %17)

---

<sup>1</sup> Bu kitap bölümü, 2019 yılında kabul edilen “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği” başlıklı doktora tezinin bir bölümünün gözden geçirilmiş, güncel literatür ve diğer kaynaklarla geliştirilmiş halinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mutluyoruldu@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1010-2938.

## I. GİRİŞ

Çağdaş devlet yapılarının en önemli gelir kaynakları vergilerdir. Vergi gelirleri, kamusal mal ve hizmet üretiminin genel finansman aracı olarak kullanılmaktadır. Devletlerin bütçe planlamaları içinde, büyüklüleri itibariyle özel yeri olan vergilerin, dönemsel olarak planlandıkları gibi tahsil edilmeleri durumunda devletin mali fonksiyonlarının etkinliğini artırır. Ekonomide özellikle kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi sistemindeki karmaşıklık, vergi yükünün ve vergi oranlarının yüksekliği ve toplumsal vergi ahlâk ve bilincinin düzeyinin yeterli kadar gelişmemiş olması gibi nedenlerle vergi kayıp ve kaçakları oluşmakta ve bu nedenler devlet hazinesini vergi kaybına uğratmaktadır. Belirtilen ve benzer nedenlerle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakları, kamu finansman açığına yol açarak devletin potansiyel vergi kapasitesine ulaşabilmesini zorlaştırmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve kişilerin neden oldukları vergi kayıp ve kaçaklarının telafi edilebilmesi için kişilere imkân tanınması, vergi denetiminin ve vergi denetim tekniklerinin etkinliği ile doğrudan ilişkilidir. Türk vergi sisteminde yer alan klasik vergi denetim yolları olarak kabul edilen, yoklama, vergi incelemesi, aramalı inceleme ve bilgi toplama araçlarının etkinliklerinin yanı sıra 3568 sayılı kanuna tabi olarak faaliyette bulunan meslek mensuplarının fonksiyonları da son derece önemlidir. Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetki belgesini almış meslek mensuplarının yaptıkları bağımsız denetim, klasik denetim yollarına bir alternatif olmamakla birlikte söz konusu denetim yollarının etkinliğini arttırabilmekte ve vergi kayıp ve kaçak düzeyinin azaltılabilmesine dolaylı yoldan katkı sağlayabilmektedir. Vergi denetimi gibi bir dış denetim tekniği olan bağımsız denetim; bir işletmenin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, denetim standartları çerçevesinde, gerçeğe uygunluğunun, yeterli ve uygun kanıtları toplamak ve değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilen bir denetim sürecidir. Bağımsız denetim sürecinin etkin biçimde yürütülmesi ve sonuçlandırılması, vergi beyannamelerinin ve bu beyannamelerde gösterilen vergi matrahlarının doğru ve tam olarak oluşturulmasına zemin hazırlayabilmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetim müessesesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin bir yardımcı yol olarak faydalanılabilmektedir. Bu çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden betimsel araştırma tekniğinden yararlanılmaktadır. Betimsel araştırma, araştırma konusu olan olay, olgu veya problemi, unsurları arasında ilişki kurarak, detaylı bir biçimde tanımlamak, açıklamak ve yorumlamak için araştırmacılar tarafından sık tercih edilen nitel bir araştırma tekniğidir. Çalışmanın amacı ise; bağımsız denetim müessesesinin, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede etkinliğini ortaya koymaktır.

## II. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI KAVRAMI VE NEDENLERİ

Vergi, devletin ve yetkili kurumlarının, egemenlik gücüne dayanarak, kamusal giderlerin finansmanında kullanılmak üzere, gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu ve karşılıksız olarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlere denilmektedir (Sağbaşı ve Saruç, 2021: 6). Bir başka tanımlamaya göre, vergi, devleti yönetenlerin, kanunlar tarafından belirlenen, gerçek ve tüzel kişilere ait ekonomik değerler üzerinden talep edilen parasal tutarlardır (Gür ve Yıldız, 2017: 82).

Verginin önemi, çağdaş ve demokratik devlet anlayışlarında, kamusal mal ve hizmet finansmanı için kullanılan en büyük ve genel kaynak olmasından doğmaktadır. Başka bir deyişle vergiler, devletlerin bütçelerinin finansmanında kullanılan ana gelir kaynağını oluşturur. Aynı zamanda vergilerin, devletin halktan tahsil ettiği parasal kaynaklar olması ve karşılıksız olarak tahsil edilmesi, devletin öz gelir kaynağı olmasını sağlamakta ve devletin finansman maliyetlerini azaltmaktadır. Vergilerin, en önemli kamusal gelir olması, vergi tabanının geniş tutulmasını ve verginin tarh, tahakkuk ve tahsili süreçlerinin tam ve doğru olarak gerçekleştirilmesini gerekli kılmaktadır.

Devletin, vergilendirmede kayıp ve kaçak yaşaması, finansman açığının doğmasına ve devlet hazinesinin vergi erozyonuna maruz kalmasına neden olur. Vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasına yol açan nedenleri ise vergi sistemi açısından, hukuki ve sosyo-psikolojik açıdan izah etmek mümkündür.

### 2.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı Kavramı

Vergi kayıp ve kaçığı kavramı, devletin potansiyel vergi gelirinden daha az vergi geliri elde etmesi anlamına gelmektedir (Savaşan ve Odabaşı, 2005: 2). Başka bir ifadeyle, vergi kayıp ve kaçığı, dönemsel olarak devlet hazinesine girmesi gereken vergi geliri miktarına herhangi bir nedenle ulaşamadığı fiili durumu tanımlamaktadır (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 54). Vergi kayıp ve kaçığı, devlet hazinesine intikal etmesi gereken, toplam vergi hasılatı düzeyi ile intikal eden toplam vergi hasılatı düzeyi arasındaki farkı oluşturmaktadır.

### 2.2 Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri

Vergi kayıp ve kaçığının, çeşitli açılardan, birçok nedeni bulunabilmektedir. Bu nedenleri, genel olarak, kayıt dışı ekonomi, vergiden kaçınmak, vergi kaçırmak (vergi kaçakçılığı), vergi oranları ve vergi yükünün yüksekliği, vergi ahlâkı ve vergi bilincinin zayıflığı ve muhasebe hata ve hileleri olarak sıralamak ve değerlendirmek mümkündür.

### 2.2.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin ne anlama geldiği ve hangi özelliklere sahip olduğuna ilişkin literatürde pek çok çalışma ve tanımlama yapılmıştır. Kayıt dışı ekonomiye ilişkin yapılan değerlendirme ve tartışmalar ikinci dünya savaşının yaşandığı döneme kadar gitmekle birlikte, 1980'li yılların başıyla artan küreselleşme çabalarıyla, kayıt dışı ekonomi kavramında daha çok bahsedilmeye başlanmıştır (Güler ve Toparlak, 2018: 210).

Kayıt dışı ekonomi; Ekonomik sisteme kayıtlı olmayan ve yapılan parasal işlemlere ilişkin belgenin kullanılmadığı, bu nedenlerle ekonomi içindeki boyutunun istatistiksel olarak ölçüm zorluğunun bulunduğu ve ekonomiyi düzenleyen yasal mevzuat dışında kalan ve hatta mevzuata aykırı faaliyetlerin gerçekleştiği alana verilen isimdir (Çolak, 2012: 7). Kayıt dışı ekonomi, bu kapsamda ortaya çıkan geliri tanımlamaktadır. Görünmeyen ve hesaplanamayan iktisadi bir alanı temsil ettiğinden Gayri Safi Milli Hâsıla yani milli gelir hesaplamalarında da yer almamaktadır (Yereli ve Karadeniz, 2004: 7).

Kayıt dışı ekonominin kanunlara aykırı olması, kişilerin birtakım iktisadi faaliyetlerini devlet ve devlet kurumlarından saklamak istemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu duruma, yapılan mal/hizmet satış işlemlerinin vergi ödemek için gizlenmek istenmesi, asgari ücretin altında eleman çalıştırılmak istenmesi, iş sağlığı ve güvenliği politikalarına işverenlerin uymak istememeleri ve işverenlere getirilen her türlü yasal ve mali sorumluluktan kaçmak istenmesi örnek olarak verilebilir (Polat, 2020: 448).

### 2.2.2. Vergi Kaçırma (Vergi Kaçakçılığı) ve Vergiden Kaçınma

Vergi kaçırma (vergi kaçakçılığı), vergi mükellefinin veya sorumlusunun, vergi kanunlarınınca üzerine yüklenen görev ve sorumlulukları yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. Vergi kaçakçılığı, vergi mükellefi veya sorumlusunun, vergi kanunlarına aykırı olarak hukuki ve iktisadi faaliyette bulunmasını ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin veya sorumluların kasıtlı olarak vergi idaresini yanılgıya düşürerek vergi yükünü azaltmayı amaçlama şeklinde ifade edilebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 344'üncü maddesinde vergi kaçakçılığı; "*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi*" olarak ifade edilmiş ve ayrıca ceza yargılamasında, vergi kaçakçılığı "*vergi ziyanı*" olarak tanımlanmıştır (Yoruldu, 2020: 36).

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı herhangi bir eylem olmaksızın, mükelleflerin vergi matrahını en aza indirmek ve vergi yüklerini azaltmak amacıyla mevzuat boşluklarından yararlanmaları olarak ifade edilebilir

(Acinöroğlu, 2013: 189). Vergiden kaçınmak, vergi mükellefinin bir tercihidir. Burada mükellefin vergi kanunlarına aykırı herhangi bir eylemi bulunmamaktadır. Vergi mükellefi, vergi kanunlarında yer alan kanuni boşlukları kullanmak suretiyle vergiyi doğuran olayı meydana getirmemektedir. Dolayısıyla, vergi doğmamakta ve mükellefin neden olduğu kanunen suç oluşturan ve cezalandırılması gereken bir durum da söz konusu olmamaktadır.

Vergi kaçırma (vergi kaçakçılığı) ve vergiden kaçınmak her ikisi de vergi kayıp ve kaçaklarına neden çerçeve kavramlardır. Vergiye karşı tepki olarak ortaya çıkan bu davranış biçimleri neticesinde, bu davranışları sergileyen vergi mükellefinin vergi matrahı azalmakta ve olması gerekenden daha az vergi tarh ve tahakkuk etmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan bu davranış şekilleri, pek çok yolla gerçekleştirilebilmektedir.

### **2.2.3. Vergi Oranları ve Vergi Yükünün Yüksekliği**

Vergi kayıp ve kaçaklarının, vergi sisteminden kaynaklanan bir nedenini, vergi oranları ve vergi yükünün yüksekliği oluşturmaktadır. Vergi sisteminde yer alan vergilerin oranlarının yükselmesi durumunda, kişilerin gelirlerinden daha yüksek oranlarda vergi kesintisi olacağından kullanılabilir gelirleri azalmış olacaktır. Diğer bir ifadeyle vergi sisteminde, vergi oranlarının yüksek olması, kişilerin yani vergi mükelleflerinin vergi yüklerinin de artması sonucunu doğurmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünen mükellefler, vergiyi doğuran olayı hiç gerçekleştirilmeyi düşünebilmekte yani vergiden kaçınma yolunu tercih edebilmektedirler. Vergi yükünün yüksekliği ise kişileri vergilendirme alanı dışında faaliyette bulunmaya itebilmekte, dolayısıyla kayıt dışı ekonominin oluşmasına zemin hazırlayarak, vergi kaçakçılığı fiilini gerçekleştirmelerine neden olabilmektedir. Böylelikle süreç, vergi kayıp ve kaçaklarının büyüklüğünün artışı ile sonuçlanabilmektedir.

### **2.2.4. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Zayıflığı**

Vergi ahlakı ve vergi bilinci, kişiden kişiye farklılık gösterebilmektedir. Ve pek çok unsur, bireylerdeki vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşmasına veya bunun olumlu veya olumsuz şekilde yönünün belirlenmesine etki etmektedir.

Vergi ahlakı (tax morale); bireylerin vergilendirmeye ve vergiye karşı sahip oldukları içsel motivasyon olarak ifade edilmektedir. Vergi mükellefleri, sahip oldukları bu içsel motivasyonu, vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını tam olarak ve zamanında yerine getirerek somutlaştırmış olurlar. Diğer bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin, vergiye karşı sahip oldukları içsel motivasyon, vergilendirme ilişkisinden doğan ödev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri sıra-

sında davranışsal bir duruma bürünür (Schmölders, 1976:111). Diğer bir tanımlamada vergi ahlakı, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan sorumluluklarını, tam ve gerçeği yansıtacak biçimde yerine getirme hususundaki çaba seviyesi olarak ifade edilebilir (Akdoğan,2007:184).

Vergi bilinci, devletin kamusal mal ve hizmet sunumunun gerçekleşebilmesi için bir vergi tahsilatının önemini bilen bireylerin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmede sahip oldukları isteklilik düzeyini ifade etmektedir (Akdoğan, 2007: 193). Vergi gayreti olarak da ifade edilebilen bu isteklilik düzeyinin seviyesi ne kadar yüksek olursa, vergilemedeki amaca da o ölçüde yaklaşılmış olmaktadır. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda, bireyler, devletin aldığı vergilerin kamusal mal ve hizmet sunumu şeklinde kendilerine geri döndüğünü bildikleri ve buna inandıkları için toplumsal sorumluluk duygusu içinde vergi ödemeyi bir sorumluluk olarak görerek, kendi istek ve iradeleriyle bu sorumluluklarını yerine getirirler. Vergi ahlakının ve vergi bilincinin yerleşik olduğu toplumlarda, vergi kayıp ve kaçak düzeyi diğer toplumlara nazaran daha düşük gözlemlenebilmektedir.

### 2.2.5. Muhasebe Hata ve Hileleri

Muhasebe hata ve hileleri, vergi matrahını doğrudan etkileyen vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında yer almaktadır. Muhasebe, işletmelerin iktisadi faaliyetlerini belgelendiren, ilgili yasal defterlere sınıflandırarak kaydeden ve dönem sonunda muhasebe bilgi kullanıcıları için özetleyerek raporlayan sistematik bir bilgi sürecidir. Bu süreç yönetilirken, hesaplama ve kayıtlarda, bilinçsiz olarak yani irade dışı yapılan birtakım kusur ve yanlışlıklar ortaya çıkabilir. İstemsiz yapılan bu kusur ve yanlışlıklara muhasebe hatası denilmektedir. Muhasebe hileleri ise; içinde kasıt barındıran, bilerek ve isteyerek, muhasebe hesaplama ve kayıtlarında usule aykırı, doğru olmayan işlemler gerçekleştirmektir. Dolayısıyla hata ve hileyi birbirinden ayıran temel unsur; kast ögesidir. Her iki kavramın ortak noktası ise; muhasebe hesaplama ve kayıtlarında birtakım yanlışlıklara sebebiyet vermeleridir. Yapılan bu yanlışlıklar, vergi matrahını etkileyebilecek sonuçlar doğurabilmekte ve matrah yanlışlığına bağlı olarak verginin tarh ve tahakkukunun da yanlış yapılmasına zemin hazırlayabilmektedir. Muhasebe hata ve hileleri, vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenleri arasında görülmektedir.

Muhasebe hatalarının ortaya çıkmasının nedenleri; işletmenin muhasebesiyle ilgilenen personelin bilgisizliği ve tecrübesizliği ile ihmali ve dikkatsizliği olarak sıralanabilir (Tayman ve Tekşen, 2019: 458).Muhasebe hataları; mate-

matik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmaya ve tekrar hataları ve bilanço hataları olarak gerçekleşmektedir (Tayman ve Tekşen, 2019: 458-459).

Muhasebe hileleri ise; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, hayali ticarete dayalı hesap açma, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma, bilanço maskeleymesi, defter ve belgeleri yok etmek, tahrif etmek veya gizlemek ve satışları gizlemek şeklinde yapılabilmektedir (Yardımcıoğlu vd, 2014: 179).

Muhasebe hata ve hileleri, vergi mükelleflerinin vergi matrahlarını erozyona uğratan temel sebeplerden biri olarak değerlendirilmektedir. Bireylerin vergiyi hiç ödemek istememeleri veya olması gereken düzeyden daha az ödemek istemeleri durumunda muhasebe hilelerine başvurulabilmektedir. Benzer biçimde muhasebe hatalarının yapılmış olması da verginin hiç ödenmemesi veya olması gereken düzeyden daha az ödenmesi sonucunu doğurabilmektedir. Dolayısıyla, devletin hazinesinin maruz kaldığı vergi kayıp ve kaçak düzeyi artabilmektedir.

### **III. BAĞIMSIZ DENETİM MÜESSESESİ VE TDS 2021 SETİ**

Latince’de işleme ve dinleme anlamlarında kullanılan ve “*auditing*” kökeninden türeyen denetim kavramı, tüm bilim alanlarında, farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir (Bozkurt, 2018: 23). İşletme yönetiminin fonksiyonlarından sonucunu oluşturan denetim, işletme tarafından tespit edilen standartlara uyum derecesinin ortaya konulmasını sağlamaktadır. Denetim bu açıdan, işletmenin “*amaçlara ulaşma derecesi*” olarak tanımlanan “*etkililik*” düzeyinin belirlenmesine katkıda bulunmaktadır (Yükçü ve Atağan, 2009: 2). Denetim kavramı işletmenin faaliyetlerinin etkinliğinin kendi içindeki mekanizmalarla tespiti olarak görünse de her geçen yeni bir ivme kazanarak daha geniş bir boyuta ulaşmıştır. Bir başka açıdan denetim, işletmenin finansal iş ve işlemleri ve bunların sonuçlarının doğruluğunun tespit etmek için işletmelerin iktisadi faaliyetlerinin ve bunlarla ilgili belgelerinin sistematik bir biçimde incelenmesi sürecidir (Hunter, 1942: 222). Bu tanımlama, denetim çeşitlerinden muhasebe denetimi kavramına tekabül etmektedir. Muhasebe denetimini işletme içinden, işletmeye bağımlı bir personel tarafından gerçekleştirilmesi halinde iç denetim, bu denetimin işletme dışından, bağımsız ve tarafsız ve yetkinlik sahibi bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda ise bağımsız denetimden (dış denetim) söz edilir.

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin ortaya çıkışı ve bugünkü haline gelişinde en önemli etkenlerden biri finansal piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların ihtiyaçları olmuştur. Bu kuruluşlar, 1960’lı yıllar

itibariyle mali tablolarının bağımsız denetime tabi olmasını istemişler ve bağımsız denetim yaptırmaya başlamışlardır. Türk finansal denetim mekanizması ve mevzuatında, işletme denetimleri 1987 yılına kadar, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatı kapsamında, vergi gelirlerini muhafaza ve kontrol altına alabilmek amacıyla yapılan bir denetim olarak algılanmıştır. Türkiye’de bağımsız dış denetimine ilişkin ilk yasal zorunluluk 1987 yılında bankaların denetlenmesi ile başlamıştır. Denetime ilişkin ilke ve kurallar ise Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile mevzuattaki yerini almıştır (Kutukız ve Öncü, 2009:133).

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) 2001 yılında meydana gelen ve Enron skandalı olarak bilinen finansal skandal başta olmak üzere dünya genelinde birçok ülkede yaşanan finansal skandalların ardından muhasebe denetimin önemi artmış ve kurumsallaşma süreci hızlanmıştır. Kavram, işletmelerin ekonomik faaliyetleri ile ilgili iddialara ilişkin kanıtların toplandığı ve değerlendirildiği, söz konusu iddialar ile önceden belirlenmiş kriterler (standartlar) arasındaki uygunluk derecesinin belirlendiği ve bu süreç sonucunda hazırlanan raporlardaki sonuçların kullanıcılara iletildiği sistematik ve dinamik finansal saptama mekanizması olarak açıklanabilir (Porter, vd. 2009: 3).

### 3.1. Bağımsız Denetimin ve Bağımsız Denetçinin Tanımı

Dünya’da ilk olarak 1844 yılında İngiltere’de başlayan bağımsız denetim, işletme dışından bir kişi ya da kurumun, denetlenen işletme hakkında diğer kişi ya da gruplara ihtiyaçlarına uygun bilgi verebilmek için işletmeyi finansal açıdan kontrolüdür. Bağımsız denetime ilişkin en geniş tanımlama ise 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi’nce yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre; *“Bağımsız denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu Açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmektir.”* (Bizim, 2008: 18). Türkiye’de ise bağımsız denetimin kurumsallaşması nispeten gecikmeli olmuştur. 26/12/2012 tarihli 28509 Sayılı Resmî Gazetede *“Bağımsız Denetim Yönetmeliği”* yayınlanmıştır ve bu yönetmelik kapsamında bağımsız denetim tanımlanmıştır. Buna göre bağımsız denetim; *“finansal tablo veya diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve*

değerlendirilerek rapora bağlanması” süreci şeklinde ifade edilmiştir (KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Bağımsız denetim faaliyetini yürütmeye yetkili olan kişilere bağımsız denetçi denilmektedir. Bağımsız denetçiye ilişkin tanımlama 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2’nci maddesinde yapılmıştır. Buna göre bağımsız denetçi; “bağımsız denetim yapmak üzere 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu’na göre yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından yetkilendirilen kişiyi” ifade etmektedir. Dolayısıyla 3568 sayılı meslek kanuna göre meslek mensubu olan her bir kişi bağımsız denetçilik yapmamakta, bağımsız denetçilik unvanına sahip olabilmek için Kamu Gözetimi Kurumu’ndan (KGK) gerekli şartları sağlamak koşulu ile yetki belgesine sahip olma şartı aranmaktadır.

### **3.2. Bağımsız Denetim Amacı ve Kapsamı**

Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin iktisadi faaliyetleri ve bu faaliyetlerin neticesinde ortaya çıkan finansal durumlarının, KGK’dan yetki belgesi almış meslek mensupları (bağımsız denetçiler) tarafından araştırılması, incelenmesi ve inceleme sonuçlarının, gerçeğe uygunluk açısından değerlendirilerek, denetlenmesi suretiyle, bilgi kullanıcılarının doğru bir şekilde aydınlatılmasıdır (Bağatır, 2019: 123). Bu amaca ulaşabilmek için bağımsız denetçiler, denetim standartları ve mevzuattan yararlanır (Bayram, 2011). Bağımsız denetimin, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu konusunda bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sunmayı amaçlamaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 5’inci maddesi kapsamında, bağımsız denetimin amacı; “denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Bağımsız Denetim Standartları (BDS) çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır” şeklinde düzenlenmiştir.

Toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla ortaya çıkan bağımsız denetim, toplumsal ihtiyaçların zamanla değişmesi ve gelişmesine bağlı olarak kurumsal tanımlama değişiklikleri yaşamıştır. Dolayısıyla süreç içinde bağımsız denetimin amaçları da değişmiştir (Esendemir, 2011: 3891). Bu değişiklik aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1. Bağımsız Denetim Amaçları**

Dönem	Bağımsız Denetim ile İlgili Gelişmelerin Merkezi	Bağımsız Denetimin Amaçları	Bağımsız Denetim Tekniklerinin Temel Özellikleri
Ortaçağ-1844	İngiltere	Hilelerin tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1844-1920	İngiltere	-Hilelerin tespit edilmesi -Hataların tespit edilmesi -Borç ödeme gücünün tespit edilmesi (Bilanço denetimi)	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi -Varlıkların fiziksel gözlemlerinin ve dış kanıtların az kullanımı -Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
1920-1960	İngiltere'den ABD'ye doğru kayma	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Hata ve hilelerin tespit edilmesi, denetim amacı olmaktan çıktı ve önemini kaybetti (Gelir Tablosu ve Bilanço Denetimi)	-İç kontrol ve örnekleme dayalı incelemeler -Fiziksel gözlem ve muhasebe dışı kanıtların kullanılması -Yönetim tarafından sunulan finansal bilginin doğruluğuve tarafsızlığı
1960-1990	ABD	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak	-İşletme içi ve dışı çeşitli kanıtların detaylı incelenmesi -Bilgi teknolojilerinin öneminin artması -İstatistiksel örnekleme güvenin artması -Riske dayalı denetim: -Müşterinin, işletmenin ve sektörün incelenmesi -Denetim riskine yönelik analitik incelemeler -İç kontrole dayalı güvenin tetkiki
1990-	ABD ve küreselleşmenin etkisi ile diğer ülkeler	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal ve finansal olmayan yıllık bilgilere kredi verme güvenilirliği -Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak (2002 yılından itibaren bağımsız denetim amaçlarından çıkarıldı) -İşletmenin sürekliliği ilkesi ışığında, kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğun artması -Önemli konularla ilgili düzenleyici kuruluşlara bilgi verme beklentisi arttı -Kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek	-Denetim metodlarını, müşterinin işletme riskine (denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski) göre uyarlama - Müşterinin, işletmenin, içinde bulunduğu sektörün ve özellikle risklerin çok dikkatli incelenmesi - Analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesi - e-ticaret / e-işletme ortamına denetimin uyarlanması (sürekliliğin ortaya çıkması)

**Kaynak:** Porterd.'ne ait "Principles of External Auditing, (Third Edition)" adlı çalışmadan alınmıştır (Porter, 2009, s. 25).

Bağımsız denetimin kapsamı, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 5'inci maddesinde bağımsız denetimin kapsamı; “denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde belirlenir” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda, ilgili yönetmelik maddesinin devamında, “denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphelik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar. Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur” denilerek hem bağımsız denetim süreci açıklanmış hem de bağımsız denetimin unsurlarından bahsedilmiştir.

Bağımsız denetim müessesesi, işletmelerin iktisadi faaliyetlerini, faaliyet sonuçları dâhil olmak üzere bütünüyle denetlemeyi amaçlaması yönüyle bir faaliyet (performans) denetimidir. Ayrıca, işletmenin bu faaliyetlerini aktardığı muhasebe sürecindeki olası hata ve hileleri de ortaya çıkardığından ve TTK ve vergi mevzuatı dâhil ilgili mevzuatı dikkate aldığından, bağımsız denetim müessesesinin uygunluk denetimini de dikkate aldığı ifade edilebilir.

### **3.3. Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2021 Seti**

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olan işletmeler nezdinde bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirilirken, Uluslararası Denetim Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu, Türkiye Denetim Standartları (TDS) kullanılmaktadır.

Denetim Standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu sağlamada ve gerçekleştirmede destek olan ve denetim faaliyetlerinin başlatılması, sürdürülmesi ve tamamlanmasında yol gösteren temel ilkelerdir. Etkin bir denetim faaliyeti için denetçinin bu temel ilkelerden sapmaması ve tamamıyla bu ilkelere uygun davranması gerekmektedir (Erol ve Aslan, 2017: 75). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında meslek mensubu olan ve KGK’dan yetki belgesi alarak bağımsız denetçilik sıfatını kazanan kişiler, bu denetim standartlarına uygun olarak denetim sürecini başlatmak, sürdürmek ve tamamlamak zorundadırlar. Denetim standartlarını; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç ana gruba ayırmak mümkündür (Erol ve Aslan, 2017: 75-78).

**Genel Standartlar:**Denetçinin sahip olması gereken niteliklere ve denetim faaliyetinin kalitesine ilişkin standartlardır. Mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, doğruluk ve meslek ahlâkı ve mesleki dikkat ve özen başlıklarından oluşur.

**Çalışma Alanı Standartları:**Çalışma alanı standartları, denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi süreci ile ilgilidir. Planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği ve yeterli kanıt toplama süreçlerini kapsamaktadır.

**Raporlama Standartları:**Raporlama standartları, denetim faaliyeti neticesinde denetçi tarafından ulaşılan sonucun ortaya konularak, ilgililere sunulması sürecine ilişkin ilkelerden oluşmaktadır. Aynı zamanda finansal tabloların denetimine ilişkin standartlar bu kapsamda yer alır. Finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKGMI) uygunluk, muhasebe politikalarında tutarlılık, finansal tablolarda tam açıklama kuralına uygunluk ve denetçi görüşü ilkelerinin yer aldığı standart grubudur.

Ana hatları ile yukarıda verilen Uluslararası Denetim Standartları (UDS) kapsamında geliştirilen ve uyumluluğun arandığı Türkiye Denetim Standartları (TDS) ise 2021 yılı için aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle 2021 yılında yapılan ve yapılacak olan işletme denetimlerinde, denetçilerin bu belirlenmiş olan standartlar setine göre hareket etmeleri gerekmektedir. Söz konusu standartların belirli ve önemli bir kısmını ise Bağımsız Denetim Standartları (BDS) oluşturmaktadır (KGK, 2021).

- ✓ “Etik Kurallar”
- ✓ “Kalite Kontrol Standartları”
- ✓ “Bağımsız Denetim Standartları”
- ✓ “Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları”
- ✓ “Güvence Denetimi Standartları”
- ✓ “İlgili Hizmetler Standartları”
- ✓ “İlke Kararları”
- ✓ “Faizsiz Finans Denetim Standartları.”

TDS 2021 seti kapsamında sayılan standartlar içinde ikisi Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) olmak üzere toplam 39 Bağımsız Denetim Standardı (BDS) bulunmaktadır. Bağımsız denetime ilişkin standartlar aşağıdaki gibidir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirirken bu standartların tamamına uygun iş ve işlemde bulunarak, hareket etmek zorundadır.

- ✓ “BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”

- ✓ “BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”
- ✓ “BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”
- ✓ “BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”
- ✓ “BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”
- ✓ “BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması”
- ✓ “BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”
- ✓ “BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”
- ✓ “BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”
- ✓ “BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”
- ✓ “BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”
- ✓ “BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler”
- ✓ “BDS 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar”
- ✓ “BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”
- ✓ “BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları”
- ✓ “BDS 501 Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar”
- ✓ “BDS 505 Dış Teyitler”
- ✓ “BDS 510 İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”
- ✓ “BDS 520 Analitik Prosedürler”
- ✓ “BDS 530 Bağımsız Denetimde Örneklem”
- ✓ “BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”
- ✓ “BDS 550 İlişkili Taraflar”
- ✓ “BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”
- ✓ “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği”
- ✓ “BDS 580 Yazılı Beyanlar”
- ✓ “BDS 600 Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”
- ✓ “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”
- ✓ “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”

- ✓ “BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”
- ✓ “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”
- ✓ “BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”
- ✓ “BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”
- ✓ “BDS 710 Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”
- ✓ “BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”
- ✓ “BDS 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”
- ✓ “BDS 805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”
- ✓ “BDS 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler”
- ✓ “SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi”
- ✓ “SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi.”

Görüldüğü gibi TDS 2021 seti, Uluslararası Denetim Standartları kapsamında uyumlu, kapsayıcı ve detaylı bir biçimde hazırlanarak, bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim faaliyetlerinde uyacakları ve uygulayacakları esaslar düzenlenmiştir. TDS seti, bağımsız denetçiler için bağımsız denetim rehberi niteliğindedir.

#### **IV. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI İLE MÜCADELEDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ETKİNLİĞİ**

Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede bağımsız denetim müessesesi oldukça önemlidir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önemli nedenlerinden birini muhasebe hata ve hileleri oluşturmaktadır. Muhasebe hata ve hilelerini zamanında ve tam anlamıyla ortaya çıkarabilen mekanizma ise bağımsız denetim sürecidir. Klasik vergi denetim yolları, muhasebe hata ve hilelerini saptamada ve zamanında müdahale etmede yetersiz kalabilmektedir.

Muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında, muhasebenin temel ilkelerine ve kavramlarına ve aynı zamanda vergi mevzuata uygun davranılması bir zorunluluktur. İşletmenin muhasebe biriminin bu zorunluluğa uymaması halinde ise muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkması kaçınılmazdır. Yukarıda da ifade edildiği üzere muhasebe hatası kişinin iradesi dışında meydana gelirken; muhasebe hilesi içinde kasıt unsurunu barındıran iradi bir davranış şeklidir. Muhasebe süreci, yapılan her işlemin ve kaydın birbirine bağlı olduğu ve karmaşık bir yapıya sahip olduğundan, muhasebe hata ve hilelerinin saptanması her zaman kolay olmayabilmektedir. Dolayısıyla muhasebe sürecinin ve bu sürecin işlemesi ile ortaya çıkan muhasebe kayıtlarının ve dönem sonunda hazırlanan finansal tabloların kontrolü, analizi ve denetimi, teknik bilgi gerektiren ve konunun uzmanlarınca tahlil edilmesi gereken hususlardır.

Muhasebe sürecinde hata ve hilelin ortaya çıkması, işletmenin faaliyet performansının tam anlamıyla ölçülebilmesine engel olabileceği gibi aynı zamanda temelini muhasebe kayıt ve işlemlerinin oluşturduğu vergi matrahının tam ve doğru olarak saptanmasını da zorlaştırabilmektedir. İşletmenin vergi matrahları ve vergi beyannameleri, muhasebe kayıt ve işlemleri dikkate alınarak hazırlanmakta ve kanunen kabul edilmeyen giderlere ile vergiden muaf gelirlere hesaplamada yer verilmesiyle vergi matrahına ulaşılmaktadır.

Bağımsız denetim yetkisini almış muhasebe meslek mensupları, bağımsız denetim sürecini yürütebilmektedirler. Yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetim sürecini üstlenmiş olmaları durumunda, bağımsız denetim süreci için anlaşılan işletmenin bağımsız denetimini yapmalarının yanında tam tasdik sürecini de aynı anda yürütmeleri halinde işletmenin vergi matrahının doğru ve tam olarak ortaya çıkma ihtimali yükselebilmektedir. Kuşkusuz bu sonucun ortaya çıkabilmesi için hem bağımsız denetim sürecinin hem de tam tasdik sürecinin ilgili oldukları mevzuata, kurum ve kurallar uygun olarak gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla nitelikli olmaları gerekmektedir. Yeminli mali müşavirlerin tam tasdik fonksiyonu vergi kanunları başta olmak üzere mevzuata uygunluk denetimi olduğundan, vergi denetimi yerine geçebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yeminli meslek mensubu, gerçekleştirdiği tam tasdik fonksiyonu ile birlikte muhasebe açısından uygunluk tespitlerinde bulunabildiği gibi aynı zamanda işletmenin vergi matrahının doğru ve tam olarak oluşturulup oluşturulmadığının denetimini de yapmaktadır.

Yeminli meslek mensuplarınca, bağımsız denetim sözleşmesi yapılan işletme ile aynı zaman tam tasdik sözleşmesinin yapılması, hem bağımsız denetim kurumunun hem de tam tasdik marifetiyle vergi denetim kurumum etkinli-

ğini arttırabilmektedir. Aşağıdaki tabloda tam tasdik kurumu ve bağımsız denetim kurumlarının özellikleri karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

**Tablo 2. Tam Tasdik ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması**

Özellikleri	Tam Tasdik Denetimi	Bağımsız Denetim
<b>Amaç</b>	Mevzuata Uygunluk	Gerçeğe Uygunluk "Doğru Resim İlkesi"
<b>Dayanak</b>	Vergi Kanunları, Genel Tebliğler ve Diğer Yan Mevzuat	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Muhasebe Standartları, Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Çerçevesi
<b>Sorumlu Taraf</b>	Yönetim ve Mütessesil Sorumluluk Sebebiyle YMM'ler	Yönetim
<b>Hedef Kullanıcı</b>	Vergi İdaresi ve Sosyal Sorumluluk Gereği Tüm Toplum	- Genel Kurul ve Üyeleri - Yöneticiler - Yatırımcılar - Kredi Verenler - Diğer
<b>Güvence</b>	Sınırlı Güvence - Vergi Matrahı Beyanının Güvenilirliği	Makul Güvence - Finansal Bilgilerin Güvenilirliği
<b>Etki Düzeyi</b>	Yerel	Uluslararası
<b>Denetçiler</b>	Yeminli Mali Müşavirler	KGK Tarafından Yetkilendirilen YMM'ler ve SMMM'ler
<b>Denetçi Yükümlülüğü</b>	Mütessesil	Kusurdan
<b>Bağımsızlık Düzeyi</b>	Yüksek	Yüksek
<b>Rapor</b>	Denetçi vergi matrahı belirterek vergi mevzuatına uygunluğunu belirtir	Denetçi görüş bildirerek raporu karara bağlar.

**Kaynak:** Kesik'e ait "Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Güvence Hizmetleri Yönüyle Karşılaştırılması ve Birlikte Üstlenilmesi Durumunun Değerlendirilmesi" adlı çalışmadan, farklılaştırılarak alınmıştır (Kesik, 2020, s. 92-93).

Vergi denetimi niteliğine haiz olan tam tasdik fonksiyonu ile birlikte bağımsız denetim sürecinin işletilmesi, muhasebe hata ve hileleri riskini daha fazla bertaraf edebilmektedir. Aynı zamanda, bu hatalardan etkilenebilen, vergi matrahının tam ve doğru olmama riskini en aza indirebileceği gibi vergi denetimi ve bağımsız denetim kurumlarının etkin işletilmesine bağlı olarak, bu riskleri tamamen ortadan da kaldırabilecektir.

## V. SONUÇ

Vergi kayıp ve kaçakları, devlet hazinesinin vergi kaybı yaşamasına neden olmakta ve hazinenin gelir ve gider dengesini bozarak, maliye politikası uygulamalarında aksaklıklara sebebiyet vermektedir. İlk bölümde ana hatları ile sıralandığı gibi vergi kayıp ve kaçaklarının pek çok iktisadi ve sosyolojik nedeni bulunmaktadır. Bu nedenlerin ortadan tamamen kaldırılması mümkün değildir. Fakat vergi kayıp ve kaçaklarının yaşanmasına neden olan bu unsurların azaltılması ve minimize edilmesi mümkündür.

Vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilmek için YMM'lerin tam tasdik fonksiyonlarından yararlanabildiği gibi her ne kadar aynı etkide bulunmasa da bağımsız denetim müessesesinden de yararlanılması mümkündür. Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetim sürecinin etkin olarak uygulanması halinde muhasebe hata ve hileleri ortaya çıkarılabilmektedir. İşletmenin tüm muhasebe riskleri tespit edilerek ortaya çıkarılabilmektedir. Hata ve hilelerin işletmenin vergi matrahında erozyona neden olduğu da dikkate alındığında usulüne uygun bir bağımsız denetim sürecinin, vergi matrahında oluşabilecek bir eksikliğin önceden tespit edilebilmesine imkân sağlayabileceği düşünülebilir. Bağımsız denetim sürecinin KGK'dan yetki belgesi almış YMM'ler tarafından yürütülmesi yani yetki belgeli YMM'ler ile işletmenin bağımsız denetim sözleşmesi imzalaması durumunda, YMM'lerin tam tasdik fonksiyonlarından da eş zamanlı yararlanılması faydalı olabilir. YMM'nin işletmenin hem bağımsız denetimini hem de tam tasdik işlemlerini üstlenmesi, her iki işlem de aynı bakış açısıyla gerçekleştirileceğinden vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti ve ortaya çıkarılması hususunda daha etkin olabilir. Kurumların, uygulamada birleştirilmesiyle, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede daha önleyici ve daha giderici olan etkin bir sonuç elde edilebilir.

**KAYNAKÇA**

- Acinöroğlu, S. (2013). Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 379, s. 189.
- Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız Denetim Yapılmamasının Mali ve Hukuki Sonuçları. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1 (2), 123.
- Bayram, G., Bağımsız Denetim Ve Süreçleri Slaytı, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.02.2019).
- Bizim, Ç. (2008). *Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Çolak, M. (2012). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözümüne Yönelik Politika Önerileri*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 188, s. 7.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, s. 75-78.
- Esendemir, E. (2011). Finansal Bilgilerin Güvenilirliği ile İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 6 (23), s. 3891.
- Güler, H. ve Toparlak, E. (2018). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Politikalarının Sürdürülebilirliği Üzerine Etkisi. *İstanbul İktisat Dergisi*, 68 (1), s. 210.
- Gür, E. ve Yıldız, İ. (2017). Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Bir Araştırma: Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinde Vergi Bilinci. *RouteEducationalandSocialScienceJournal*. s. 82.
- Hunter, J. (1942). The Auditing Function in the Federal Government. *The Accounting Review*, Vol: 17, No: 3 (Jul.), pp.221-232.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.10.2021.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliği. <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.10.2021.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2011). 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. <https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.10.2021.
- Kesik, M. F. (2020). *Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Güvence Hizmetleri Yönüyle Karşılaştırılması ve Birlikte Üstlenilmesi Durumunun Değerlendirilmesi*. Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Kutukız, D. ve Öncü, A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, s. 133.
- Polat, Z. (2020). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Boyutları ve Çözüm Önerileri. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 3 (6), s. 448.
- Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2009). *Principles of External Auditing*. John Wiley&Sons.
- Sağbaşı, İ. ve Saruç, N. T. (2021). *Vergi Teorisi*. İstanbul Üniversitesi Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları. s. 6. [http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye\\_ue/vergiteorisi.pdf](http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/vergiteorisi.pdf). Erişim Tarihi: 10.10.2021.
- Savaşan, F. ve Odabaşı, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5 (10), s. 2.
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi* (Çev. Salih Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Tayman, M. ve Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24 (3), s. 458-459.
- Yardımcıoğlu, M. vd. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), s. 179.
- Yereli, A. B. ve Karadeniz, O. (2004). Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi, *E-yaklaşım Dergisi*. 11, s. 7.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1 (1), s. 54.
- Yoruldu, M. (2020). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği*. İstanbul: Hiper Yayıncılık.
- Yükçü, S. ve Atağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yaratdığı Karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23 (1), 2.