

Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı (5)

Maliye ve Sigorta Yorumları 15 Nisan 2006

1. GİRİŞ

Ülke güvenliği ve adaletin sağlanması gibi görevlerine ek olarak, eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi ekonomik ve sosyal görevler üstlenen Devlet, sürekli artan bir kamu finansmanı ihtiyacı içerisinde bulunmaktadır.

Böylece Devletin artan gelir ihtiyacı;

- Mevcut vergilerin oranlarının artırılması
- Yeni vergiler getirilmesi,
- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Vergi kayıp ve kaçığının azaltılması ya da kayıt dışı ekonominin küçültülmesi ile

karşılanabilir.

Ülkemizde, mevcut vergilerin oran veya maktu tutarlarının artırılması, yeni vergiler getirilmesi ve vergi tabanının genişletilmesi suretiyle vergi gelirlerinin artırılma yolu kolayca tercih edildiği halde, mevcut vergi kanunlarının uygulamasının takip edilmesi, diğer bir ifadeyle vergi kanunlarına göre gerekli denetimlerin etkin bir şekilde yapılması yolunun tercih edilmediği ortadadır. Bunun en büyük göstergesi de, vergi denetimlerinin cari veya bir önceki yılı kapsamak yerine, zamanaşımı veya zamanaşımına yakın sürelerle ilişkin olması, vergi denetimleri sonucu tarhi öngörülen vergi ve cezaların bütçe vergi gelirleri içerisindeki payının çok düşük kalmasıdır.

Vergi denetimlerinin iki ayrı sonucu bulunmaktadır. Birincisi, vergi ve ceza olarak ek gelir imkânı yaratılması; ikincisi, diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi, vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenlerin cezasız kalmayacağı inancının yerleştirilmesi, denetlenenler ve potansiyel vergi kayıp ve kaçığına yönelenler bakımından caydırıcı olmasıdır.

Gelişmekte olan ülkemizde vergi gelirlerinin önemi ortadadır. Esasen ülkemizde vergi gelirlerini artırmanın en güvenli yolu, kayıt dışı ekonomiyi küçültmektir. Kayıt dışı ekonomiyi küçültmek yerine ek vergi yükü getirilmesinin tercih edilmesi, vergiye gönüllü katılımı azaltacağı gibi bir takım sosyal huzursuzlukları da beraberinde getirecektir.

Bu yazının konusunu “denetimin” tarihçesi, tanımı, unsurları ve özellikleri, önemi ve gerekçeleri, denetim türleri ve yöntemleri ile denetimde toplanan kanıtlar oluşturmaktadır.

2. DENETİM

Tarihçesi

Bazı kaynaklar Milat’ tan 3000 yıl önce Ninua ve Babil’ de önemli iktisadi olay ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlenmekte olduğunu, firavunlar döneminin Mısır’ ında alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiğini, yine Milat’ tan 300 yıl kadar önce Atina’ da kamu maliyesinin bir denetleme organının bulunduğu, Roma İmparatorluğu’ nun 5. y.y.’ da Kontrolör, Kester ve hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesini kontrol altında tuttuğunu belirtir.¹

İbni Haldun da ünlü eseri “Mukaddime” de, Efrikiyye yani Kuzey Afrika’ da hükümet eden Ebu Hafsoğullarının devletinde, hesap, maliye işlerinin başlı başına bir memuriyet olduğunu ve “Sahibi Eşgal” adıyla anılan müdürünün gelir ve giderlere baktığını, sorguya

¹ Denetim İlke Ve Esasları, s. 7

çektğini, hesap sorduğunu, devletin hak ve hukukunu, saklanmış para ve malları meydana çıkarttığını, kusurluları cezaya çarptırdığını nakleder.

Yine aynı eserinde İbni Haldun, bu kez Mısır’ da hüküm süren bir Türk Devleti’ nden söz ederek, “Mısır Türk Devleti’ nde vezir, haraç ve kafa vergisi (cizye) ve pazarlarda ve alış veriş esnasında alınan vergiler gibi devletin bütün gelirlerini toplatmak ve topladıktan sonra bu paraları devletin ve sultanın ihtiyaçlarına ve aylıklara sarf etmekle vazifelidir, diye yazar.²

Avrupa’ da ise, gemilerini nispeten daha yakın mesafeli ticaret merkezlerine yollayarak dönüşte kaptanlarla hesaba oturan Fransız, Alman, İtalyan ve Hollandalı, ortaçağ tüccarları, Afrika’ yı dolanarak Hindistan’ a giden deniz yolunun bulunmasından sonra, bu hacimli ve uzak yolculuğu gerçekleştirmek için bazen devletin de katıldığı “ortaklıklar” kurmaya yöneliyorlar, bu ortaklara tefeciler ve diğer ödünç verilebilir fon sahipleri de eklenince, yapılan ticaretin denetimine ilgi duyanlar listesi de kabarmaya başlıyordu.

Ortaçağ Avrupası sömürge ticaretinde faaliyet gösteren ve büyük spekülasyon imkânı sağlayan ortaklıkların, toplumun ekonomik düzenini etkileyecek güce sahip olmaları ve ortaklık ilişkilerinin, sözgelimi Fransa’ da 1720’ de iflaslarla sonuçlanması, bu faaliyetlerin baştan beri hükümet izni ve denetimi ile çeşitli açılardan denetim altına alınmasını da gündeme getiriyordu.

Sanayi Devrimi ertesinde gelişen ve tekelleşme eğilimi gösteren büyük endüstri şirketlerinin varlığı, iktisadi faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması, halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi unsurlar yeni bir toplumsal farklılaşmaya, sermayedar ve yöneticinin ayrışmasına da yol açmış, tüm bu gelişmeler denetim ihtiyacını, neredeyse toplumun tamamının ilgi alanına taşımıştır.

Çok uluslu şirketlerin oluşması ile de desteklenen bu trend, 19. y.y.’ in ikinci yarısında İngiltere’ nin Amerika’ da yatırım yapan şirketlerinin kayıtlarını incelemeleri için gönderdiği uzmanlarla birlikte yeni dünyaya kadar ulaşmıştır.³

Denetim kavramı, önce iktisadi faaliyetlerin denetimi olarak başlamış, modern anlamıyla işletme-muhasebe denetimi ile özdeşleşmiştir.

Tanımı

Denetim, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”⁴

Denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır.

Bu araştırma sonucu, ortaya konmuş kıstaslardan sapmalar olur ve bu sapmalar başka kişi veya kişilere ya da giderek topluma maliyet yüklerse, tehlikesini önlemek için ilgililerin cezalandırılması gerekir. İnceleme sonunda genellikle bir yaptırım olabileceği riski, denetimin korkulan yönüdür.⁵

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ait bilgilere uygulanır. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı, örgütün bilgi sistemi ile muhasebe süreci sağlamaktadır.⁶

² Denetim İlke Ve Esasları, s. 8

³ Denetim İlke Ve Esasları, s. 9

⁴ GÜREDİN Ersin, Denetim, Beta Yayınları, 10.Baskı, İstanbul 2000, s. 5

⁵ YÜZGÜN Arslan, Genel Denetim Yaklaşımı, Dünya Yayınları, İstanbul 1984, s. 5

⁶ KEPEKÇİ Celal, Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara 2000, s. 1

Diğer bir bakışla Muhasebe Denetimi, kuruluşların finansal tablolarının ve bu tabloların dayanağını oluşturan tüm defter ve belgelerin iç kontrol sisteminin, ehliyetli kişiler tarafından, tarafsız olarak, kanıt toplanarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe ve denetim standartları ve ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturarak bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir.⁷

Denetleme ise, “ne oldu?”, “ne oluyor?” ve hatta “ne olacak?” sorularına cevap arama işlemidir. Gerçekten denetleme aracılığıyla, ne yapıldığı, nerede bulunduğu, nasıl yapıldığı, gelinilen yere kadar nasıl ulaşıldığı ve bu gidişe göre nereye varılacağı tespit edilir. Konuyu, seyir durumundaki bir gemi ile kıyaslayarak açıklamak mümkündür. Örneğin; geminin gideceği, ulaşmak istediği limana göre çizdiği bir rotası vardır. İşletmede, buna karşılık plân ve program vardır. Geminin kaptanı elindeki aletlerle (pusula, radar v.b.) bulunduğu noktayı her an tesbit ve rotadan bir ayrılma olup olmadığını tayin edebilir. Geminin rotasından ayrılmış olması durumunda, kaptan bu sapmanın sebebini araştırır ve gemiyi rotasına oturtacak tedbirleri alır. Bu düşünceler işletmeciler için de söz konusudur.

Ekonomik koşullar ve çevre, işletme plânlarının uygulanmasını zorlaştırır ve etkinlik sonuçlarını zararlı duruma getirirse, faaliyetleri plana uydurmaya çalışmak ve bunun için tedbirler almamakta devam etmek anlamsız olur. Bu durumda yapılacak iş, plânları, yani “olması gerekeni” değiştirmek olacaktır. Bütün bu sayılanlar ancak başarılı bir kontrol ile mümkün olabilir.⁸

Unsurları ve özellikleri

- Denetim, bir süreçtir. Böylece denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç, denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülmelidir.⁹

- Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevlerini yerine getirir. Denetim sürecinin özü bu ifade içinde aranmalıdır. Uzman denetçi, bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur. Bu raporlar o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetleri hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtır. Uzman denetçi, gerekli incelemelerini yaparak işletme yönetiminin kendisine sunduğu bu raporlardaki iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır ve onaylar.¹⁰

- Denetim, tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme işlemidir. Denetim etkinliği için gereken kanıt ve bilgiler tarafsızca toplanmalıdır. denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlemesi gerekir. Genellikle bu bilgiler yönetim tarafından hazırlanıp denetçiye sunulur. Bunun yanı sıra denetlenenlerin yazılı ve sözlü bildirimlerine başvurulur.¹¹

- Denetim, elde edilen bilgilerin önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş ölçütlere göre değerlendirilmesidir. Birim başına insan gücü gibi fizikî; halkla ilişkiler, teşkilâta bağlılık gibi manevî; işlemlerde matematiksel doğruluk, yasalara uygunluk gibi biçimsel; düşük

⁷ AKGÜL Başak Ataman, Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2000, s. 1

⁸ AKTUĞLU M.Ali, Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir 1996, s. 6

⁹ GÜREDİN, s. 6

¹⁰ ÇARIKÇIOĞLU Peyami Safa, Muhasebe Denetimi ve Türkiye İçin Önemi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, s. 325

¹¹ ALTUĞ Figen, Mali Denetim, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2.Baskı, Bursa 2000, s. 3

maliyet, yüksek fayda gibi ekonomik nitelikteki ölçütlerle karşılaştırma sonucunda, denetlenen konuyu yasalara, alınmış kararlara vb. uygun bulup bulmama gibi, bir denetim görüşü oluşur.¹²

- Denetim, uygunluk ve uyum derecesi belirler. Uygunluk derecesi, yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür. Bu uygunluk ya da uyumsuzluk nicel olarak (örneğin; 2000 TL' lik bir kasa açığının varlığı) veya nitel olarak (örneğin; finansal raporların doğru ve güvenilir olduğu) saptanıp belirlenebilir.¹³

- Denetim, ilgi duyanlara bulgular ve varılan yargıların iletilmesidir. Denetçinin bulgularını ve yargısını kullananlar, ilgili taraf olmaktadır. Denetçi, ulaştığı sonucu, raporu aracılığıyla ilgili birimlere veya ilgi duyanlara iletir.¹⁴

- Denetim, sonuçları bildirme işlemidir. Denetçi, denetim sonucunda elde ettiği bulguları ve ulaştığı görüşü içeren bir denetim raporu hazırlar. Rapor ilgili birime iletilir. İlgili birim ise, denetimin kimin adına yapıldığına bağlıdır. Bunlar, ortaklar, yöneticiler, kredi verenler, devlet kurumları ve kamu oyudur. Dolayısıyla denetim yaptırılanlar, hedeften sapmalar, hata ve eksiklikler varsa düzeltilip tanımlanması için birtakım kararlar verecektir.¹⁵

Önemi

Bir yönetimin başarılı olabilmesi için beş temel unsuru bünyesinde bir araya getirmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Plânlama,
- Organizasyon,
- Yürütme (Emir-Kumanda, Hiyerarşi),
- Koordinasyon (Uyumlaştırma),
- Denetim.

Çağdaş bir yönetim, sayılan bu beş temel unsuru bünyesinde özümseyerek etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bu unsurlardan denetim ise, yönetimin başarısı için vazgeçilmez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, yönetimin etkinliği büyük ölçüde denetimin gücüne bağlıdır.¹⁶

Bir işletmenin yaşama ve gelişmesine yarayan plân, program, proje, talimat, emir v.b.' nin hangi ölçüde uygulandığının tesbiti ancak ve ancak denetleme aracılığıyla ortaya konabilir. İşletme yöneticisi ortaya çıkardığı kararlarının etki ve devamlılığını denetleme sayesinde anlayabilir. Bu konuda yanlış hareket edip etmediğini keşfedebilir. Böylece de hataların tekrarlanmasına engel olabilir. Kısacası işletmeyi daha iyiye, daha güzele doğru yönetme imkânlarını sağlar. Bu bakımdan denetimin bir, değer artırma ve mükemmelleştirme işlemi olduğunu söylemek hatalı olmaz.¹⁷

Gerekçeleri

¹² ALTUĞ F., s. 3

¹³ GÜREDİN, s. 7

¹⁴ ALTUĞ F., s. 3

¹⁵ AKGÜL, s. 2

¹⁶ KILIÇDAROĞLU Kemal, Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu İle Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı, "1990 Yılına Girerken Türkiye' de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" konulu Sempozyum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 193

¹⁷ AKTUĞLU, s. 7

- Kararlarda isabet için denetim gereklidir; toplumun büyümesi, iktisadi yaşamın gelişip karmaşılaşması güvenilir bilgi elde etme gereksinmesini daha da artırmaktadır. Her toplumda alınacak iktisadi kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır.¹⁸
- Olumlu gelişme sağlamak için denetim gereklidir; denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı aramak, denetim neticesine göre olur.¹⁹
- İç ve dış tehlikelerin tesbit edilmesi ve muhtemel zararın ortadan kaldırılması için denetim gereklidir; işletmelerin esas amacı varlığı koruma, büyüme ve gelişmedir. İşletme, gerek içinden gerekse dışından gelen tehlikelerle karşı karşıyadır. Bu tehlikelerin sezilmesi, teşhis ve tesbit olunması, minimum kayıpla ortadan kaldırılması gerekmektedir.²⁰
- Uygulama farklılığını gidermek için denetim gereklidir; denetlenen birimler arasında uygulama farklılıkları saptanırsa, gereken önlemleri almak kolaylaşacaktır.
- Uygulamada gerçekleşen bir takım olumsuzlukları ortaya çıkarmak için denetim gereklidir; yanlışlık, kusur, baştan savmacılık gibi bilmeden, hile, yolsuzluk gibi bilerek yapılan işlemleri ve tutumları saptamak için ilgili birimin denetimden geçmesi gerekir. Yapılacak denetim sonucu, cezalandırılma riski, denetlenen birimi yanlış, hatalı veya kasıtlı davranışlardan vazgeçirici nitelikte ise, olumsuzluklarda arınma o denli kolay olur. Bu arada, denetimde asıl amacın mevcut durumu saptamak olduğu; cezalandırma, korkutma amacıyla denetime başvurulmadığı, yine de olası hataları önleme yollarının araştırılmasının da gerekliliği unutulmamalıdır.²¹

Denetim Türleri

Mali Tablo Denetimi, bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim, sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra, o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise, o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır.²²

Mali tabloların denetimi, işletmenin belli bir döneme ilişkin faaliyet sonuçlarını gösteren mali tablolarının, işletmenin mali durumunu, faaliyetine ilişkin bilgileri tam ve doğru yansıtmayı yansıtmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun olup olmadığını ortaya çıkarmaya yöneliktir.²³

Böylece mali tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da bu tabloların düzenlenme ilkelerine, önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğini de ortaya koyar. Beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, mali tabloların tekliği ilkesi gereği, her türlü ihtiyaca cevap vermek üzere bir tek tablo düzenleneceğinden, aynı tablonun değişik amaçlarla denetlenmesi doğaldır.²⁴

Uygunluk denetimi, kuruluşun bünyesinde çalışan iç denetçiler veya kamu denetçileri tarafından yapılmak suretiyle, işletmenin üst organlarınca ya da kamu organlarınca

¹⁸ GÜREDİN, s. 4

¹⁹ AKGÜL, s. 6

²⁰ AKTUĞLU, s. 7

²¹ ALTUĞ F., s. 5

²² Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Seri No:1, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete,

²³ BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, 3. Baskı, Kasım 2000, s. 27

²⁴ Denetim İlke Ve Esasları, s. 11

konulmuş kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. İşletmenin faaliyetinin hukuk kurallarına ve Vergi Usul Kanunu' ndaki düzenlemelere uyulup uyulmadığı araştırılır. Bu tür denetimde dikkate alınan kriterler, önceden konulmuş kurallardır. Uygunluk denetimi, aynı zamanda mali tabloların denetimine de ışık tutar.²⁵

Faaliyet denetimi, bir işletmenin belli bir dönemde icra ettiği faaliyetlerinin sistemli bir şekilde gözden geçirilmesi işlemidir. Faaliyet denetiminde, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ulaşip ulaşmadığı, verimlilik standartları ile karşılaştırmalar yapıldığında, işletmenin verimliliği, hedeflere ulaşmada başarılı olup olmadığı hususları belirlenmeye çalışılır. Faaliyet denetiminin uygulama alanı, muhasebe, üretim, pazarlama ve yönetim birimlerini kapsar. Denetimde karşılaştırma kriteri olarak bütçeler, oranlar, sektördeki ortalamalar ve verimlilik standartları kullanılır.²⁶

Yönetim denetimi ise, kuruluşun yönetsel faaliyetlerini konu alır ve iç denetçiler veya kamu denetçileri tarafından yapılır. Ancak bu tür denetimde, yönetim faaliyetleri etkinlik açısından değerlendirilir ve finansal nitelikli olmayan konuları içerir.

İç Denetim, denetim türünü örgütsel ilişkiye göre sınıflandırmak gerekirse, denetçinin işletme personeli olup olmamasına, işletme dışından ise denetçi ile işletme arasındaki hukuki bağa göre biçimlendirme yapmak gerekir. Buna göre iç ve dış denetimden söz edilir.

İşletmede çalışanlar tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için yapılan çalışma iç denetimdir.²⁷

İşletmede çalışan iç denetçiler tarafından, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi, iç denetimin konusunu teşkil eder.

Dış denetim, işletmenin kendi elemanı olmayan denetçiler tarafından denetlenmesi ise, dış denetimi ifade eder.

Dış denetim, Kamu Denetimi ve Bağımsız Denetim şeklinde gerçekleştirilir.

Vergi Denetimi, modern devletin varlık sebebi olan fonksiyonlarını ifa edebilmesi için gerekli olan finansmanın teminine yönelik araçlardan biri de vergidir. Vergi, sahip olunan maddi varlıkların, kazanç ve iratların bir bölümünün, belli hizmetlerin ifa edilebilmesi amacıyla, karşılıksız olarak devlete aktarılması anlamına gelmektedir.²⁸

Vergi yükümlüleri, genellikle vergi vermeme eğilimindedirler. Yükümlüler, ödedikleri vergiler ile devletin sunduğu hizmetler arasında ilişki kuramazlar. Devletin sunduğu hizmetler mükelleflerce ölçülemez. Ödenen vergiler ile sağlanan kamu hizmetlerinin sunulduğu dönemler farklılık arz edebilir. Vergi yükü mükelleflerin kişisel tasarruf ve harcamalarını daraltıcı yönde etkiler. Vergi mükellefleri, vergi kaçırmanın ahlâka aykırı sayılmadığı, genel kabul görmüş kurallar arasında yer aldığı toplum içerisinde bulunabilirler. Vergi denetimlerinin yoğun olmaması, denetimler neticesinde vergi kaçırdığı anlaşılanların, caydırıcı etkisi olan cezalara çarptırılmaması vergi vermeme eğilimini artırıcı etkide bulunur.

Vergi idaresince, mevcut vergi yasaları gereğince vergi mükellefi olanların kavranabilmesi; yasalar gereğince vergiye tabi tutulması gereken gelir, harcama, servet veya muamelelerin ortaya çıkarılması; vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi için yapılan bütün işlemler, vergi denetimi olarak adlandırılabilir.²⁹

²⁵ GÜCENME Ümit, Muhasebe Denetimi, Alfa Akademi Basım Yayım, Kasım 2004, s. 2

²⁶ BOZKURT, s. 3

²⁷ GÜCENME, s. 3

²⁸ Denetim İlke Ve Esasları, s. 131

²⁹ Denetim İlke Ve Esasları, s.131

Vergi Usul Kanunu'nda, "vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işleme dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiğı ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir." hükmü yer almaktadır.³⁰

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi incelemesinin yapılmasına ilişkin hüküm gereğı Türkiye'de vergi incelemeleri sadece, Hesap Uzmanları, Maliye Müfettiřleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ile bunların yardımcıları tarafından yapılmaktadır. Bazı istisnai durumlarda İlin en büyük mal memuru, gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ve vergi dairesi müdürleri tarafından da vergi incelemesi yapılabilir.³¹

Denetim Yöntemleri

Şekli Denetim, işletmede tutulmakta olan muhasebe kayıtlarının öncelikle şekil açısından uygunluğu denetlenir. Dolayısıyla bir hesap dönemi zarfında yapılan işlemlerin Vergi Usul Kanunu'nda sayılan belgelere dayalı olarak; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müřavirlik ve Yeminli Mali Müřavirlik Kanunu gereğince tespit edilmiş olan tek düzen muhasebe ve bilanço ilkeleri doğrultusunda defterlere kaydedilip kaydedilmediğı; finansal tabloların, mizanların defter kayıtlarına uygun olup olmadığı hususları araştırılıp tespit edilir.³²

Maddi Denetim, işletmede yapılan maddi denetimle, hesap dönemi içerisinde işleme ait kıymetlerde oluşan değişmelerin defterlere doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğı, finansal tablolarda yer alan rakamların gerçeğı yansıtırıp yansıtmadığı ve muhasebe hesaplarında değerlemelerin doğru yapılıp yapılmadığı kontrol edilir.³³

Aralıksız ve Örnekleme Yoluyla Denetim, hesap dönemindeki tüm işlemlerin tek tek gözden geçirilmesine, diğer bir ifadeyle tüm muhasebe kayıtlarının şekli ve maddi denetime tabi tutulmasına, aralıksız denetim yöntemi denmekte olup, yıl sonu denetiminin bu şekilde genişletilmesi genel kabul görmüş denetim standartları açısından gerekli değildir.

Denetim elemanı gerekli görmedikçe bu yöntem yerine örnekleme yoluyla denetim tercih edilir. Bu yöntemde muhasebe belge ve kayıtlarının tamamı yerine, belirli kıstaslara göre seçilen bir kısmı denetlenir. Dolayısıyla örnekleme yoluyla denetim, kısmi denetim niteliğinde olup, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak maksadıyla uygulanan çağdaş bir denetim yöntemidir.³⁴

İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim, İşletmenin belgelerinden hareketle defter kayıtlarının ve nihayet mali tablolarının denetime tabi tutulmasına, ileriye doğru denetim; mali tablolardan başlamak suretiyle defter kayıtlarının ve akabinde belgelerinin denetime tabi tutulması da geriye doğru denetim olarak adlandırılır.

Ancak işletmede muhasebe kayıtlarının muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı ve yolsuzluk bulunup bulunmadığı olasılığının araştırılması halinde, ileriye doğru denetim yöntemi tercih edilir. Uygulamada Denetçi, örnekleme yöntemi ile seçtiğı bir olayı, ileriye veya geriye doğru denetim yöntemlerinden birini ya da her ikisini de seçerek denetimini sürdürür.³⁵

³⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 134. maddesi

³¹ 213 s. V.U.K. 135. maddesi

³² GÜREDİN, s. 99

³³ GÜCENME, s. 67

³⁴ GÜREDİN, s. 100

³⁵ GÜCENME, s. 68

Doğrudan ve Dolaylı Denetim, Denetçi, işletmedeki her olayı tek tek ele alıp, kayıtlara doğru olarak geçirilip geçirilmediğini kontrol edebilir. Örneğin, değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığını, kapanış hesaplarına uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını, inceleyebilir. Bu tür denetim doğrudan denetimdir.

Birbiriyle ilişkili hesaplar arasında karşılaştırmalar yapılması ve aralarında uygunluk araştırması yapılması şeklindeki denetim ise, dolaylı denetimdir. Dolaylı denetimde amaç, aralarında ekonomik ilişkiler bulunan çeşitli tutarların karşılaştırılması, denetçide ekonomik bütünün doğruluğu hakkında bir fikir oluşturulmasıdır.³⁶

Karşılaştırma Yapmak Suretiyle Denetim, Sürdürülen denetimde, esas defterler ile yardımcı defter kayıtları karşılaştırılır; örneğin, demirbaş defteri ile büyük defter kayıtları karşılaştırılır, amortisman defteri veya listesi ile büyük defterdeki amortisman kayıtları karşılaştırılır, alacaklarla ilgili yardımcı defter veya liste rakamları ile büyük defter kayıtları karşılaştırılır, hesaplar arasındaki uyum ve doğrulukları kontrol edilir. Buna da, karşılaştırma işlemi yapmak suretiyle denetim adı verilir.

Denetimde toplanan kanıtlar, Denetim sırasında varolan muhasebe bilgilerinin doğrulanmasına yönelik kanıtlar da toplanmaktadır. Denetçi, denetim standartları gereği, sürdürdüğü denetimle ilgili olarak kanıt toplama yoluna da gider. Genellikle kabul görmüş denetim kanıt türleri şöyledir;

- **Fiziksel kanıtlar:** Fiziki kanıtlar, işletmenin aktif hesaplarında görülen mal varlığının fiziken bulunup bulunmadığı, miktarı ve kalitesi konusunda denetçiyi bilgilendirir. Örneğin, kasa, stoklar ve menkul kıymetler fiziken kontrol edilip, muhasebe kayıtları ile uyumlu olup olmadıkları tespit edilebilir.³⁷

- **Doğrulama kanıtları:** Denetçinin, işletmenin kayıtlarında bulunan bilgilerin, işletme dışında üçüncü şahıslardan aldığı bilgiler ve kanıtlardır. Dolayısıyla bu tür kanıtlar, işletme yönetimi etkisi altında olmayan kaynaklara dayandırıldığından güvenilir olarak nitelendirilir. Bu tür işletme dışından kanıt toplama, genellikle yazılı olarak ya da denetçi tarafından tutanak düzenlenerek yapılır. Örneğin, Bankadaki para tutarına ilişkin doğrulama, ilgili Banka işletmesinden; kayıtlardaki senetli senetsiz alacaklar, işletmeye borçlu olanlardan; kayıtlardaki senetli senetsiz borçlar, işletmeden alacaklı olanlardan; satışı yapılan ticari mal ve hizmetlerle ilgili alınan avanslar, müşterilerden doğrulanabilir.³⁸

- **Belgelerden elde edilen kanıtlar:** İşletmede bulunan ve kayıtlara esas olan belgeler üzerinde incelemeler yapmak suretiyle kanıtlar elde edilebilir. Muhasebe sürecinde yapılan her işlem bir belgeye dayanmak durumunda olduğundan, denetim esnasında belgelerden elde edilen kanıtlar önemli bir yer tutar. İşletmelerde genellikle iki grup belge bulunur. Bunlar iç belgeler ve dış belgelerdir.

İşletme bünyesinde düzenlenerek üçüncü kişilere gönderilen, fatura sevk irsaliyesi gibi belgeler ile işletmede düzenlenen ve işletmenin kendi iç işleri ile ilgili olup işletmede kalan, muhasebe fişleri, mali tablolar, yönetim kurulu tutanakları gibi belgeler, iç belgedir. İşletme dışında tanzim edilip, işletmeye gönderilen, müşteri sipariş fişleri, alış faturaları, bankalardan gelen dekontlar gibi belgeler, dış belgelerdir.³⁹

Denetçi açısından en güvenilir belgeden daha az güvenilir belgeye doğru bir sıralama yapmak gerekirse; en güvenilir belge, denetçinin isteği doğrultusunda işletme haricinde düzenlenip doğrudan denetçiye gelen belgelerdir. Diğerleri ise sırasıyla, işletme haricinde

³⁶ GÜCENME, s. 69

³⁷ BOZKURT, s. 59

³⁸ BOZKURT, s. 60

³⁹ BOZKURT, s. 61

düzenlenip işletmeye gelen belgeler, işletmede düzenlenip üçüncü kişilere gönderilen belgeler, işletmede düzenlenen ve üçüncü kişilere gönderilmeyip işletmede kalan belgelerdir.⁴⁰

• **Yapılan gözlemler neticesi elde edilen kanıtlar:** Denetçi, işletmenin faaliyetlerini gözlemleyerek bazı kanıtlar elde edebilir. Örneğin, ticari mallara ilişkin stok tespitleri esnasında görevlilerin çalışma disiplini, yaptıkları işin güvenilirliği konusunda bilgi sahibi edinilebilir. Ayrıca işletmenin iç kontrol yapısı gözlenerek, işlemlerin yürütülmesine dair sistemin etkinliği hakkında bir karara varılabilir. Ancak gözlem neticesi elde edilen kanıtlar, fiziksel inceleme ile karşılaştırılır. Örneğin, kasa sayımı ile ilgili yapılan gözlem sonuçları, kasanın fiilen denetlenmesi ile elde edilen sonuçla birleştirilir, buna göre bir karara varılır.

• **Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar:** İşletme çalışanlarına denetçi tarafından çeşitli sorular yöneltilir. Bu sorulara karşılık alınan cevaplara göre bazı bilgiler edinilir. Bu bilgiler yazılı veya sözlü olabilir. Alınan cevaplar yapılan fiili inceleme sonucu elde edilen bilgilerle kıyaslanır ve test edilir. Aksi halde bu tür elde edilen bilgiler çok fazla güvenli değildir.⁴¹

• **Mekanik doğruluk kanıtları:** İşletmede daha önce yapılan matematiksel işlemler, denetçi tarafından tekrar yapılır ve işlemlere göre bazı kanıtlar elde edilebilir. Bu tür işlemlerde maksat, işletme çalışanları tarafından yapılan matematiksel işlemlerin doğruluğunu test etmektir. Örneğin, mizan toplamları, amortisman hesapları, vergi ve faiz işlemleri, kâr payı ve maliyet hesaplamaları denetçi tarafından tekrar yapılarak, bir kanıt elde edilmeye çalışılır.

• **Analitik kanıtlar:** İşletmenin mali tablolarındaki bilgiler, önceki yıllarla karşılaştırılır. İşletmenin bulunduğu sektör ortalamaları ile mukayese edilir. Hesaplar arasındaki oranlar kontrol edilir. Elde edilen sonuçlar Denetçi tarafından değerlendirilerek, hangi aşamada ayrıntılı inceleme yapılması ve daha fazla kanıt toplanması gerektiğine karar verilebilir.⁴²

M. Bülent AYDIN
Yeminli Mali Müşavir

⁴⁰ BOZKURT, s. 62

⁴¹ BOZKURT, s. 63

⁴² BOZKURT, s. 63