BAĞIMSIZ DENETİM İLE VERGİ DENETİMİ ARASINDAKİ GEÇİŞLER

Yrd. Doç. Dr. İpek TÜRKER

İstanbul Üniversitesi

Siyasal Bilgiler Fakültesi

GİRİŞ

Bağımsız denetim bir dış denetim türü olarak denetim yetkisine sahip muhasebe meslek mensupları veya firmaları tarafından işletme yönetiminin talebi üzerine yapılan denetimdir. Vergi denetimi ise vergi matrahının vergi mevzuatına uygun ve doğru olmasını sağlamak ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla yapılan denetimdir. Vergi denetimi vergi idaresi adına denetim vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirildiği gibi yeminli mali müşavirler veya firmaları tarafından “tasdik” faaliyeti adı altında yürütülmektedir. Ancak, (TMS) (Türkiye Muhasebe Standardı) 12’de vergi matrahının saptanması ve ertelenen vergilerin hesaplanması düzenlemiş olduğunda denetim sürecinde vergi açısından risk olup olmadığı için 315 no.lu BDS (Bağımsız Denetim Standardı) gereği vergi risklerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle “bağımsız denetim” sürecinde uygunluk kapsamında vergi açısından da denetim yapılması gerekmektedir.

Hem bağımsız denetim hem tasdik hizmetini alan işletmeler için iki ayrı denetim yaptırmanın maliyeti nedeniyle itirazlar yapılmaktadır. Bu nedenle iki denetim türündeki benzer aşamaları teke indiren ve iki denetim türü arasında geçiş sağlayarak denetim maliyetlerini azaltma yönündeki ihtiyacın kurumsal olarak giderilmesi gereği doğmaktadır. İki denetim türü arasındaki geçişleri sağlamak amacıyla bazı “küçük ve orta ölçekli yeminli mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketleri”; kendi ihtiyaçları için özel teknikler ve çalışma kağıtları oluşturmuşlardır. Ancak bu çalışmaların yaygın uygulanması ve genel kabul edilebilir nitelikte olmasının sağlanması için bir standardın geliştirilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması gereklidir.

Bilindiği gibi 14.Ocak 2016 tarih ve 6661 sayılı Kanunu’nun 19. Maddesindeki düzenlemede 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4. Maddesine eklenen paragraf ile Sayıştay denetiminde bağımsız denetim raporlarının dikkate alınacağı hükmü getirilmiştir[[1]](#footnote-1). Bu nedenle yakın zamanda Sayıştay tarafından bağımsız denetim ile Sayıştay denetimi arasında geçiş bağlamında bir düzenleme yapılması beklenmektedir[[2]](#footnote-2). Benzer şekilde yakın zamanda bağımsız denetim ve vergi denetimi arasında düzenleme yapılmasının gündeme gelmesi kaçınılmaz bir beklentidir.

Bu bildirinin amacı bağımsız denetim ve vergi denetimi ( aynı zamanda YMM tasdiki) arasındaki geçişleri düzenleyecek çalışmalara katkıda bulunmaktır. Bu amaca ulaşmak için bildirinin üç hedefi vardır.

1. Birinci hedef bağımsız denetim sürecinin sonucunda hazırlanan finansal raporların vergi matrahının vergi mevzuatına uygun ve doğru tespit edilmesini sağlayacak dayanak şekline dönüştürülmesidir.
2. İkinci hedef vergi denetim sürecinden yararlanılarak bağımsız denetim sürecinin yürütülmesidir.
3. Üçüncü hedef ise denetimin hem bağımsız denetim hem vergi denetimini de kapsayan yeni denetim yapısını sağlayan bir denetim sürecinin oluşturulması olanaklarını araştırmaktır.

Bildirinin bu hedeflere ulaşmasını sağlamak için önce “bağımsız denetim” ve “vergi denetimi” kısaca açıklandıktan sonra iki denetim sürecindeki farklılıklar ve “vergi riskini değerlendirme” olgusu karşılaştırma yolu ile incelenecektir. Bu incelemenin ardından iki denetim türü arasındaki geçişler ele alınacaktır.

1. DENETİM

İşletmeler büyüyerek gün geçtikçe karmaşık bir yapıya dönüşmektedir. Bu durum işletmelerden çıkar bekleyen grupların kendi çıkarları doğrultusunda geleceğe ilişkin kararlar almasıını etkilemektedir. Oysa gelecek risk ve belirsizliklerle doludur. Risk ve belirsizlik altında alınan kararların etkinliği, kararın alınmasında yararlanılan bilgilerin etkinliğine ve güvenirliliğine bağlıdır. İnsan unsurunun var olduğu her organizasyonda (kuruluş ya da işletme) ve her yerde planlanan ve beklenen amaçlara ulaşmak için yürütülen işlerin tamamlanması sürecinde hedeflenen finansal ve operasyonel işlerin gerçekleşmesini engelleyecek bir takım riskler ortaya çıkar.

Hedeflere ulaşmayı amaçlayan kuruluşların (işletmelerin) yönetimlerinin bu riskleri bertaraf etmesine, azaltmasına, transfer etmesine veya risklerden kaçınmasına ya da her hangi bir riskin doğmasına karşı caydırıcı etkinin oluşturulmasına, kısaca kurumların hedeflerine sağlıklı ve emin adımlarla ulaşabilmesine sistematik, etkin ve verimli çalışan bir denetim mekanizmasının katkısı büyük olacaktır[[3]](#footnote-3).

İşletmelerin faaliyetlerinden çıkar bekleyenler, işletmeden bilgi edinme hakkına sahiptir. İşletmeden çıkar bekleyen ve bu nedenle işletmelerin ürettiği finansal bilgiler ve bu bilgileri kapsayan finansal tablolarla ilgili olan çıkar grupları TMS Kavramsal Çerçeveye göre şunlardır[[4]](#footnote-4):

* Ortaklar ve Yatırımcılar (mevcut ve potansiyel)
* Uzun ve kısa vadeli borç verenler ( mevcut ve potansiyel)
* Çalışanlar (geçmiş, mevcut ve potansiyel)
* Müşteriler( mevcut ve potansiyel)
* Satıcılar ve diğer tedarikçiler (mevcut ve potansiyel)
* Çeşitli devlet birimleri (mevcut)
* Hükümetler ve kamu işletmeleri (mevcut)
* Kamu

Finansal raporları ve bu raporlarda yer alan finansal bilgilerin doğrulanmasını ve dürüst bir şekilde gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasını sağlamak için yapılan denetimlerde finansal tabloların dayanağı olani belgelerin ve işlemlerin tamamı incelenirdi.. Denetim faaliyeti geliştikçe bu incelemeler **mesleki şüphecilik** anlayışı içinde deneyimle elde edilen **mesleki yargıya** dayanılarak örnekleme yöntemi ile gerçekleştirilmektedir.

Denetim faaliyetinde en önemli husus uygulanacak denetim programı ile denetim işinin alınmasından raporlama aşamasına kadar denetim sürecinin tüm aşamalarında kullanılacak çalışma kağıtlarının tasarlanması ve hazırlanmasıdır. Denetimin tarihi gelişiminde gerek denetim programları gerek çalışma kağıtları uygulama sırasında deneyimle birlikte gelişmiştir.

Genel kabul görmüş bir yaklaşımla muhasebe denetimi şu şekilde tanımlanabilir[[5]](#footnote-5):

**“Muhasebe denetimi, bir ekonomik birimin belli bir dönemine ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini saptamak için finansal ve/veya finansal olmayan işlemlerini kontrol etmek, araştırmak, incelemek ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla denetim yetkisine sahip bağımsız bir uzman liderliğinde bir ekip tarafından sistematik olarak yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”** Başka bir deyişle denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla bir ekip olarak tarafsızca araştırma ve inceleme yaparak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir[[6]](#footnote-6). Denetimde yapılan araştırma ve inceleme denetçinin gerçeği bulmasını; değerleme ise denetçinin karar vermeye yönelik yargısını belirleyerek görüşünü belirlemesini sağlamaktadır.

Denetim faaliyeti sonunda denetlenen finansal tabloların veya faaliyetin; gerçeği makul ölçüde ve dürüst olarak yansıttığı güvencesi verilmektedir. İşletmelerde veya günlük hayatta yürütülen her denetim faaliyeti mutlaka sistematik bir süreçten oluşmaktadır. Denetim faaliyetini sistematik bir süreç yapan ise, denetim faaliyeti içinde pek çok faaliyetin aşamalar halinde belirli bir ardışık sıra ile yer almasıdır. Denetim faaliyetinde, denetim faaliyetinin amacına uygun olarak yeterli miktarda delil veya kanıt toplanması ve bunların değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi halde denetlenecek unsurun, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğunu belirlemek mümkün değildir[[7]](#footnote-7).

Bildirimiz kapsamına göre denetimi iki açıdan şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:

**a- Konusuna ve amaçlarına göre denetim**

* Finansal tabloların denetimi
* Uygunluk denetimi
* Faaliyet denetimi
* Doğruluk denetimi (Tasdik-Vergi denetimi)

**b- Gerçekleştirenlere göre denetim**

* Dış denetim
* İç denetim
* Kamu denetimi

Bu sınıflandırmada gerek dış denetimde gerek kamu adına vergi amacıyla yapılan vergi denetiminde finansal tabloların denetimini “uygunluk denetimi” kapsamındaki denetim sürecine göre yürütülür. Dış denetim bağlamında vergi denetimi yapan muhasebe meslek mensupları ise finansal raporların denetimini “doğruluk denetimi” kapsamındaki denetim sürecine göre gerçekleştirir.

1. **BAĞIMSIZ DENETİM**

Dış denetim ülkemizde bağımsız denetim olarak tanınmaktadır. Dış denetim daha önce belirttiğimiz gibi kendi namı hesabına çalışan meslek mensupları veya firmaları tarafından denetlenen firma ile yaptıkları denetim sözleşmesine göre yürütülür.

Dış denetim, yasal denetim ve isteğe bağlı denetim şeklinde iki amaca göre yürütülür.

Yasal denetim; halka açık şirketler, bankalar, finans kuruluşları, sigorta şirketleri ve TTK’ya göre belli eşikleri aşan şirketlerin zorunlu denetimlerini kapsamaktadır. Bu denetim türü Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarına göre gerçekleştirilir. Bu denetim türünde temel uygunluk kriteri olarak Türkiye Muhasebe Standartları esas alınır.

İsteğe bağlı denetim ise, yasal bir zorunluluk ve düzenleme olmamasına rağmen işletmeler tarafından yaptırılan denetimdir.

**Denetim yaklaşımları**

Denetimin tarihi gelişimi incelendiğinde; denetim önceleri hataları tespit etmek amacıyla yapılmış, daha sonraları hile ve suistimallerin ortaya çıkarılması amacı güdülmüştür. Bu çalışma anlayışında hatalar, hileler ve suistimal konuları saptandıktan sonra gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanmıştır. Denetim önceleri tüm kanıtlar incelenerek gerçekleşmiş; daha sonraları işlem sayılarındaki artış nedeniyle kanıtlar örnekleme yöntemiyle incelenmiştir. Denetimde önceleri yalnız belirlenen ilke ve kurallara uygunluk aranırken; sonraları tüm riskler tanımlanarak, araştırılmış ve incelenerek değerlendirildikten sonra riskler önlenmeye çalışılmıştır. Bu nedenle denetimin tarihi gelişimi sürecinde denetimin hedefleri işletmenin riskleri göz önünde bulundurularak belirlenmiştir[[8]](#footnote-8).

İşletmenin örnekleme yöntemlerini kullanması ve işletme risklerinin süreç içinde dikkate alınmasıyla birlikte denetim yaklaşımında değişiklikler yaşanmaya başlanmıştır. Denetimin tarihi gelişiminde örnekleme yeterliliklerine ve işletme risklerine bağlı olarak değişim düzeyine göre geliştirilen denetim yaklaşımları şunlardır[[9]](#footnote-9):

1. Kontrol-tabanlı denetim
2. Süreç-tabanlı denetim
3. Risk-tabanlı denetim
4. Risk-yönetimi tabanlı denetim

Kontrol-tabanlı denetim yaklaşımı; denetimde belgelerin incelenmesi ve belgelerin yansıttığı işlem ve olayların araştırılması ile değerlendirilerek bir görüş oluşturulmasıdır. Süreç tabanlı denetim, iç kontrol sisteminin test edildikten sonra işlem ve olaylara ilişkin süreçlerin (döngülerin) esas alınarak belgelerin bilinen riskler çerçevesinde denetlenmesidir. Risk tabanlı denetimde, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, iş akışlarının ve sistemlerin incelenerek iş analizlerinin yapılıp bilinen risklerin yanı sıra, doğabilecek risklerin öngörülmesi ve risk doğmadan önce önlemlerin alınması amacıyla yapılan denetimdir[[10]](#footnote-10)..

Risk yönetimi tabanlı denetim ise, olası yeni risklerin neden olacağı zorlukları yansıtmak amacıyla yapılmaktadır. Risk yönetimi tabanlı denetimi başarılı bir işletme risk yönetimi programının kilit bir parçası olarak yürütülmesi önerilmektedir[[11]](#footnote-11). Risk yönetimi; denetlenen işletmenin hedeflerini başarıyla gerçekleştirmesini sağlamak için olası tehlikeleri belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir. Riskleri (tehlikeleri) yönetmek ve oluşturulan hedefler ile amaçları başarma olasılığını artırmak için işletme yönetimi tarafından iş akışı ve yetkileri belirleyen kontrol sistemi oluşturularak riskler yönetilir[[12]](#footnote-12)..

**Denetim Sürecinin Genel görünümü ve Aşamaları**

Denetim süreci denetim yaklaşımlarına göre genel hatları itibariyle denetim firmalarında bir ardışık düzen içinde benzer aşamalara ayrıştırılarak yürütülmektedir. Denetim sürecinin genel görünümü kapsamındaki tüm aşamalar ve her aşamadaki adımlar farklı başlıklar altında yer alırlar. Bu aşamalar, ünümüzde yaygın olarak kullanılan risk tabanlı denetim yaklaşımı metodolijisinde; risk değerlendirme, risk karşılama ve raporlama başlıkları altında gruplanmıştır[[13]](#footnote-13).

Bir denetim sürecinin genel görünümü şematik olarak şekil 1'de görülmektedir.

**Şekil 1: Denetim Süreci**

****

Kaynak: Ersin GÜREDİN, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11 Bası, Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul 2007, s. 179.

**Risk Tabanlı Denetim** **Yaklaşımında Denetim Süreci**

Risk tabanlı denetim yaklaşımında denetim süreci genel anlamda ve yapılacak işlemler açısından farklı değildir. Farklılık denetim sürecindeki aşamaların adının farklılığı ile kapsamında sıralanmadan kaynaklanmaktadır.

Risk tabanlı denetim yaklaşımında denetim süreci aşamaları şu şekilde tanımlanmaktadır[[14]](#footnote-14):

a- Riskleri değerleme

b- Riskleri karşılama

c- Raporlama

d- Kalite Kontrol

Denetimin yürütülmesinden sorumlu denetçi, risk tabanlı yaklaşıma göre denetim planı hazırlamak istendiğinde şu yöntemleri izler. Denetçi öncelikle denetlediği müşteri işletmenin hedeflerini içeren denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirlemek amacıyla çalışma yapmak isterse risk tabanlı bir plan oluşturur[[15]](#footnote-15). Risk tabanlı denetim planı, yüksek risk bilgilerini güven altına alma amacını taşıyan, denetçileri azami başarıyı sağlamaları için yardımcı olan; asgari hata, etkili uygulama getiren, doğru denetim kaynaklarının yer aldığı bir model çalışmasıdır[[16]](#footnote-16).

1. **TASDİK[[17]](#footnote-17)**

3568 sayılı kanunun 2. nci maddede yeminli mali müşavirlerin işi olarak belirtilen ve aynı kanunun 12. nci maddede tanımlanan tasdik geniş kapsamlı bir denetim faaliyetidir. Bu nednele3 denetim ile ilgili yukarıda belirtilen süreçlerin tasdik faaliyeti sürecinde kullanılması yeminli mali müşavirlerin faaliyetinin hem kalitesini artırır hem yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarını yerine getirdiklerini açıklamalarında muhasebe hukuku açısından yararlanacakları önemli bir hukuki dayanak sahibi olurlar.

Tasdik sözlük anlamı olarak; doğrulama, onaylama ve onay anlamlarına gelmektedir. Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin ve bunların teşebbüs ve işlemlerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. **Bu tanıma göre tasdik faaliyeti uygunluğun doğruluğunu onaylamak amacıyla “Maliye Bakanlığı” tarafından yayınlanan denetim usul ve esaslarına göre gerçekleştirilen bir denetim faaliyetidir. Başka bir değişle tasdik aslında uygunluğun doğruluğunun saptamak üzere yapılan araştırma ve inceleme sonucunda gerekli düzeltmeler yaptırıldıktan sonra finansal tabloların ve beyannamelerin onaylanmasıdır.**

Tasdik bir anlamda muhasebe ve finansal tablo denetimini de içeren ayrıntılı bir vergi denetimi niteliğindedir. Çünkü tam tasdik kapsamlı bir vergi denetimi niteliğindedir. Tam tasdik kapsamında vergi beyannameleri tasdik edilirken hem muhasebe ilke ve standartlarının hem de vergi mevzuatının dikkate alınması zorunludur.

Tasdikin kapsamı hem mali tabloları hem de beyannameleri içerecek şekildedir. YMM’lerce yapılan tasdikin amacı ya da vergi idaresinin beklediği sonuç, beyannamelerin mükelleflerin gerçek durumlarına ve vergi mevzuatına uygunluğunu sağlamak, beyannamelerdeki matrahın doğruluğunu YMM’ler tarafından güvence altına almaktır. Dolayısıyla tasdik edilen beyanname ve mali tablolar, kamu idaresinin yetkili vergi müfettişleri tarafından incelenmiş belge olarak kabul edilir ancak idarenin tekrar inceleme yetkisi saklıdır. Bir başka deyişle YMM’ler tasdik ettikleri matrahın doğruluğundan sorumludurlar. Aksi takdirde yapılacak incelemeler neticesinde beyan ve tasdik edilen matrahın hatalı olduğu tespit edilirse YMM’ler mali ve idari cezalara muhatap kalacaklardır.

Bu son derece ağır bir sorumluluk olduğu için bunu karşılığı olarak tasdik sözleşmesi yaptıkları mükelleflerin, tasdik konularıyla ilgili, tüm defter, kayıt ve belgelerini, gizli de olsa inceleyebilme, tasdik konularına ilişkin tüm bilgileri yöneticilerinden ve diğer ilgililerinden isteyebilme, hesap ve işlemlerini tasdik ettikleri şirketlerin yönetim kurulu toplantılarına

katılma ve bu toplantılarda tasdike ilişkin açıklamalarda bulunabilme yetkisine sahiptirler.

Günümüzde tam tasdik görevi, özellikle gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve buna ekli mali tabloların tasdiki ile KDV iadelerine ilişkin tasdik uygulamalarında geniş uygulama alanı bulmaktadır. Bunun dışında tasdik kapsamındaki görevler arasında, GVK. M.

54 ve KVK. M. 24 uyarınca verilecek muhtasar beyannamelerin, GVK. Mük.m.80 ve 82 ve KVK.m. 22 uyarınca verilecek olan beyannamelerin, geçici vergi bildirimlerinin ve VİV, AATUHK, DVK kapsamında ki bir kısım belgelerin tasdiki ile bir kısım istisna ve muafiyetlerle ilgili belgelerin tasdiki gibi görevler yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından bir dizi sorumluluklar, görevler Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Bir anlamda, kamunun vergi incelemesi yetkisi kısmen özelleştirilmiştir. Özellikle tam tasdik yetkisinin 1995 yılında düzenlenmesi ve Yeminli Mali Müşavirlere devredilmesi ile, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması sorumluluğu meslek mensuplarına teslim edilmiştir.

Yeminli Mali Müşavir; işletmelerin hesap, bilanço, defter kayıt ve belgelerini, vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı ile getirilen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğleri yönünden inceleyen, inceleme sonuçlarını, Yeminli Mali Müşavir İnceleme ve Denetim Raporu hazırlayarak kamu hizmeti gören ancak, kamu görevlisi olmayan bir denetim uzmanıdır. Yeminli Mali Müşavir, incelediği firmaların hesap ve inceleme konularını rapora aktararak, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak suretiyle; bu işlemleri tasdik eden kişidir.

Tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin yeminli mali müşavirlerce denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin talebi üzerine yapılır.

    Bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları ve Bakanlığın gerek gördüğü diğer şirketler ve kuruluşlar hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelik çerçevesinde tasdik ettirirler.

Tasdik konusu inceleme ve denetleme, ilgilinin iş yerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının imkansız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak yeminli mali müşavirin bürosunda yürütülür. Bu takdirde ilgili gerekli defter ve belgelerini yeminli mali müşavire bir tutanakla teslim eder. Sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır.

**Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sürecindeki Yetkileri**

a) Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,

b) Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,

c) Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak ile yetkili kılmış sayılırlar.

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.

Tasdik sürecinde araştırma ve incelemenin planlanması, kanıt toplama teknikleri kullanılan çalışma kağıtları ve hataların düzeltilmesi olguları bağımsız denetim standartlarından farklı değildir. Yeminli mali müşavir bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür.

**Tasdik faaliyetinin kanıt toplama ve bağımsız denetim tekniklerinden farklı olarak karşıt inceleme yapma hakkı ile vergi dairelerinden bilgi isteme hakları vardır.**

**4.- BAĞIMSIZ DENETİMDE VE TASDİK FAALİYETİNDE VERGİ YAKLAŞIMI**

Bir mal veya hizmet üreterek ekonomik faaliyette bulunan bir işletmede çeşitli değer akışları (hareketleri) görülür. Bu değer akışlarının işletmelerin durumu ve faaliyet sonuçları üzerindeki etkileri birbirinden farklı olmak üzere iki türlüdür.

1- Değer akışlarının bir kısmı işletmenin sadece iktisadi ve mali bünyesini değiştirirler. Bu değer akışlarıyla ilgili işlemler işletmenin faaliyet sonuçlarını yani **öz varlığını etkilemezler**.

2- Değer akışlarının bir kısmı işe işletmenin **öz varlığını değiştirecek** **şekilde etkileyerek faaliyet sonucunda bir "kâr" veya "zarar" oluştururlar.**

İşletmenin öz varlığım değiştirecek bir etkinliğe sahip olan değer akışları vergi hukuku ve muhasebe teorisi açısından ayrı ayrı irdelendiğinde faaliyet sonuçları olarak öz varlıktaki değişikliklerin farklı olduğu görülür. Bu farklılık vergi hukuku ve muhasebe teorisinde, aşağıdaki belirtilen 5 konudaki farklı yaklaşımlara dayanan uygulamalardan kaynaklanmaktadır[[18]](#footnote-18).

a) Giderlere ilişkin yaklaşımlar,

b) Değerlemeye ilişkin yaklaşımlar,

c) Karşılıklara ilişkin yaklaşımlar,

d) Amortismanlara ilişkin yaklaşımlar.

e) Gelirlere ilişkin yaklaşımlar.

Bu konularda üç farklı durum söz konusudur[[19]](#footnote-19):

1. Muhasebe uygulamalarına veren düzenlemeler ve standartlar ile vergi mevzuatındaki düzenlemeler uyumludur. Bu konularda sorun yoktur.
2. Muhasebe uygulamalarındaki düzenleme ve standartlar ile vergi mevzuatındaki düzenlemeler farklıdır. Bu konularda da sorun yoktur. Vergi matrahı hesaplanırken ticari kar bu farklılıklara göre düzeltilir.
3. Devlet adına vergi incelemesi yapanların yorumları farklıdır. Bağımsız denetim sonuçlarında ve vergi denetiminde asıl sorun bu konularda doğmaktadır. Bu sorun mesleki yargı ile hazırlanacak güçlü gerekçelerle ancak aşılabilir.

**SONUÇ**

**Bağımsız denetim faaliyetinde vergi uygulamalarına ilişkin yukarıda belirtilen farklılıklar vergi ceza riskini asgariye düşürmek için bir liste halinde saptanarak dikkate alındığında bazı konular hariç (örneğin karşıt inceleme yolu ile kullanılan belgeleri düzenleyen firmalar nezdinde karşıt inceleme yapmanın getirdiği yükümlülük gibi) bağımsız denetim sonuçları vergi denetimini de örnekleme düzeyine göre sağlamış olur. Aynı şekilde vergi odaklı olarak tasdik için yapılan denetimde kullanılan tekniklere ve denetim standartlarına uyum sağlandığında bağımsız denetime geçiş sağlanmış olur. Bağımsız denetim ve vergi denetimi arasındaki geçişleri sağlayacak özel çalışma kağıtlarının geliştirilmesi gerekir. Unutulmaması gereken husus, vergi mevzuatındaki düzenlemelerin amacı; vergi matrahını tespit etmek için kuralları belirlemektir. Bu nedenle önce bağımsız denetim raporunun hazırlanması ardından tasdik raporunun hazırlanması gerekir. Bu konuda Maliye Bakanlığı’nın standart niteliğinde düzenleme yapması gerekmektedir.**

**KAYNAKÇA**

ATAMAN Ümit, HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem, BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**” Alfa Basım Yayım Dağıtım Ldt. Şti., İstanbul 2001,

BOZKURT Nejat, **TÜRMOB Bağımsız Denetim Ders Notları Cilt 1**, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi, 2011.

Ersin GÜREDİN, **“Denetim**” 4. Baskı, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Yayını No 62, İstanbul 1993,

ÖZAYDIN M. Enver, Vakıflarda Yeni Denetim Anlayışı: İç Denetim, **Denetişim**, ss. 52-59, 2009, Sayı 2.

ÖZYER Mehmet Ali, Kamu İdarelerinin Aynı Dönemde Sayıştay ve Bağımsız Denetçiler (YMM) Tarafından denetiminin Sonuçları, -**3.Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu** , 3-7 aralık 2014, Antalya.

PİCKETT, K.H. Spencer, **Audit Planing: A Risk Approach**. John Wiley&Sons, New Jersey, 2006.

SOBEL Paul J. Auditor’s Risk Management Guide, Integrating Risk Management and ERM, CCH İncoorporated, Chicago, 2011.

TÜRKER Masum, Vergi Hukuk Açısından Giderler**, Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 21.

Masum TÜRKER Masum, Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi, Forum Medya, İstanbul, 2012.

M. Enver ÖZAYDIN, Vakıflarda Yeni Denetim Anlayışı: İç Denetim, **Denetişim**, ss. 52-59, 2009, Sayı 2, s. 54.

1. Ek paragraf şöyledir: **“a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı % 50 den az olup ilgili mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirkeler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıkların denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştay’a gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunar.”**  [↑](#footnote-ref-1)
2. Bu konuda yapılması beklenen düzenlemenin niteliği hakkında fikir edinmek için bakınız: Mehmet Ali ÖZYER, Kamu İdarelerinin Aynı Dönemde Sayıştay ve Bağımsız Denetçiler (YMM) Tarafından denetiminin Sonuçları, -**3.Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu** , 3-7 aralık 2014, Antalya [↑](#footnote-ref-2)
3. - Masum TÜRKER, Denetim Çalışma Kağıtları Rehberi, Forum Medya, İstanbul, 2012,; M. Enver ÖZAYDIN, Vakıflarda Yeni Denetim Anlayışı: İç Denetim, **Denetişim**, ss. 52-59, 2009, Sayı 2, s. 54. [↑](#footnote-ref-3)
4. TMS Kavramsal Çerçeve madde 9. [↑](#footnote-ref-4)
5. Ümit ATAMAN, Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**” Alfa Basım Yayım Dağıtım Ldt. Şti., İstanbul 2001, s. 15 [↑](#footnote-ref-5)
6. Ersin GÜREDİN, **“Denetim**” 4. Baskı, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Yayını No 62, İstanbul 1993,s. 5 [↑](#footnote-ref-6)
7. TÜRKER, a.g.e., [↑](#footnote-ref-7)
8. TÜRKER, a.g.e., [↑](#footnote-ref-8)
9. Paul J. SOBEL, Auditor’s Risk Management Guide, Integrating Risk Management and ERM, CCH İncoorporated, Chicago, 2011, , ss. 3.03-3.10 [↑](#footnote-ref-9)
10. TÜRKER, a.g.e., [↑](#footnote-ref-10)
11. A.e., ss. 3.03-3.10 [↑](#footnote-ref-11)
12. TÜRKER, a.g.e., [↑](#footnote-ref-12)
13. Nejat BOZKURT, **TÜRMOB Bağımsız Denetim Ders Notları Cilt 1**, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi, 2011, s.18 [↑](#footnote-ref-13)
14. BOZKURT, a.g.e., s.18 vd. [↑](#footnote-ref-14)
15. K.H. Spencer PİCKETT,**Audit Planing: A Risk Approach**. John Wiley&Sons, New Jersey, 2006, s. 1 [↑](#footnote-ref-15)
16. A.e., s. 2 [↑](#footnote-ref-16)
17. Tasdik ile ilgili burada yer alan değerlendirmeler 3568 sayılı yasa ve tasdik ile ilgili yönetmeliklerden ve genelgelerden yararlanılarak hazırlanmıştır. [↑](#footnote-ref-17)
18. Masum TÜRKER, Vergi Hukuk Açısından Giderler**, Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 21 [↑](#footnote-ref-18)
19. A.e.. [↑](#footnote-ref-19)