

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

VERGİ DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARININ ALGILARINA YÖNELİK
KAYSERİ İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Deniz SARIHAN UÇAR

Niğde
Eylül, 2019

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

VERGİ DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARININ ALGILARINA YÖNELİK
KAYSERİ İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Deniz SARIHAN UÇAR

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Murat GÜLER
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN

Niğde
Eylül, 2019

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının Algılarına Yönelik Kayseri İlinde Bir Araştırma**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

04/09/2019

Deniz SARIHAN UÇAR



ONAY SAYFASI

Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN danışmanlığında Deniz SARIHAN UÇAR tarafından hazırlanan "Vergi Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının Algılarına Yönelik Kayseri İlinde Bir Araştırma" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.


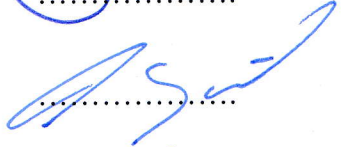

Tarih: 04/09/2019

JÜRİ :

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Murat GÜLER

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN


.....

.....

.....

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK
Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

Bu çalışmada vergi denetiminde muhasebe meslek mensuplarının algılarına yönelik Kayseri ilinde bir araştırma yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının görev tanımlarından dolayı mükellef ile vergi idareleri arasındaki ilişkilerin de dikkate alındığı bu çalışmanın ilgi duyan herkese yararlı olabileceği düşünülmektedir.

Başta bu araştırmanın tüm süreçlerinde yardımlarını esirgemeyen değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN'a, ölçümlerde yardımcı olan değerli arkadaşlarıma ve bana maddi manevi desteklerini esirgemeyen aile bireylerimin hepsine teşekkür eder, sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca bu çalışmada emeği geçen tüm mesai arkadaşlarıma desteklerinden ve sabırlarından dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

Deniz SARIHAN UÇAR

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
ALGILARINA YÖNELİK KAYSERİ İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

SARIHAN UÇAR, Deniz
İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN
Eylül 2019, 81 Sayfa

Ülkeler, kamusal giderler için gereksinim duyulan maddi harcamaları karşılayabilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Ülkelerin gereksinim duyduğu en önemli mali kaynak ise vergilerdir. Vergi, kamusal harcamalara yönelik ihtiyaçların karşılanması amacıyla toplumu oluşturan birey ve kurumlardan kazançlarına oranla, karşılıksız ve zorunlu olarak alınan ekonomik değerlerdir.

Bu çalışmada kamu için vazgeçilmez bir gelir unsuru olan vergi kavramı üzerinde durulmuştur. Çalışmada vergi kavramı yanında verginin tahsili konusunda büyük önem taşıyan vergi denetimi konusu da işlenmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi konusundaki düşünceleri analiz edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Denetim, Vergi, Vergi Denetimi

**ABSTRACT
MASTER'S THESIS**

**AN INVESTIGATION ON THE PERCEPTIONS OF PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS IN TAX AUDIT IN KAYSERI**

SARIHAN UÇAR, Deniz
Business Administration
Supervisor: Asst. Prof. Dr. Seçkin ARSLAN
September 2019, 81 pages.

Countries need financial resources to cover the financial expenses needed for public expenditures. The most important financial resource required by countries is taxes. Tax is called unpaid and compulsory economic values compared to the earnings of individuals and institutions that make up the society in order to meet the needs for public expenditures.

In this study, the concept of tax, which is an indispensable income element for the public, is emphasized. In addition to the concept of tax, the subject of tax auditing, which is of great importance in the collection of tax, is also covered. In addition, the opinions of professional accountants about tax audit were tried to be analyzed.

Keywords: Accounting, Audit, Tax, Tax Audit.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	i
ÖZET	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLOLAR LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
EKLER LİSTESİ.....	xii

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	1
1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI, SINIRLARI VE KISITLARI	2
1.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	2
1.4. ARAŞTIRMANIN PLANI	2

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE, MUHASEBE MESLEĞİ ve MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

2.1. MUHASEBE KAVRAMI VE KAPSAMI	4
2.1.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	5
2.1.2. Muhasebenin Türleri.....	6
2.1.2.1. Finansal Muhasebe.....	6
2.1.2.2. Maliyet Muhasebesi	7
2.1.2.3. Yönetim Muhasebesi	7
2.1.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	8
2.1.3.1. Gelir Tablosu İlkeleri	8
2.1.3.2. Bilanço İlkeleri.....	9
2.1.3.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler.....	9
2.1.3.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	10
2.1.3.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	10

2.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları.....	11
2.2. MUHASEBE MESLEĞİ KAVRAMI	11
2.2.1. Muhasebe Mesleğinin Konusu.....	13
2.3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI.....	14
2.3.1 Serbest Muhasebeci	14
2.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	15
2.3.3. Yeminli Mali Müşavir	16
2.4. MUHASEBE EĞİTİMİ	17
2.5. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ	19

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

3.1. DENETİM.....	22
3.1.1. Denetim Kavramı ve Kapsamı.....	22
3.1.2. Denetimin Amacı ve Önemi	23
3.1.3. Denetimin Özellikleri	23
3.1.4. Denetim Türleri.....	25
3.1.4.1. Amacına Göre Denetim	25
3.1.4.1.1. Finansal Denetim	25
3.1.4.1.2. Uygunluk Denetimi.....	25
3.1.4.1.3. Faaliyet Denetimi.....	26
3.1.4.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki İlişki.....	26
3.1.4.2.1. İç Denetim.....	26
3.1.4.2.2. Dış Denetim	28
3.2. VERGİ DENETİMİ	29
3.2.1. Vergi Denetimi Kavramı ve Kapsamı	30
3.2.2. Vergi Denetiminin Tarihçesi	33
3.2.3. Vergi Denetiminin Amaçları	33
3.2.3.1. Mali Amaçlar	34
3.2.3.2. Ekonomik Amaçlar	35
3.2.3.3. Sosyal Amaçlar	35
3.2.3.4. Hukuki Amaçlar.....	36

3.2.4. Vergi Denetiminin Özellikleri	36
3.2.4.1. Hukukilik	36
3.2.4.2. Tarafsızlık	37
3.2.4.3. Yaptırım	37
3.2.4.4. Dış Denetim	38
3.2.4.5. Hesap Denetimi.....	38
3.2.5. Vergi Denetiminin İşlevleri	38
3.2.5.1. Araştırma ve Bulma İşlevi	39
3.2.5.2. Düzeltici İşlev	39
3.2.5.3. Önleyici İşlev	39
3.2.5.4. Eğitici İşlev	39
3.2.6. Vergi Denetiminin Türleri	39
3.2.6.1. İçerik ve Nedenine Göre Vergi Denetimi	40
3.2.6.2. Vergi Türlerine Göre Vergi Denetimi.....	40
3.2.6.3. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişkiye Göre Vergi.....	
Denetimi	40
3.2.7. Vergi Denetim Birimleri.....	41
3.2.7.1. Kaldırılan Vergi Denetim Birimleri.....	41
3.2.7.1.1. Maliye Teftiş Kurulu.....	41
3.2.7.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu	42
3.2.7.2. Yürürlükteki Vergi Denetim Birimleri	43
3.2.7.2.1. Vergi Denetim Kurulu	43
3.2.7.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı	44
3.2.7.3. İç Denetçiler.....	46
3.3. VERGİ DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ	
ROLÜ.....	47
3.3.1. Kayıt Dışlığın Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü	47
3.3.2. Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Meslek	
Mensuplarının Rolü.....	48

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	51
4.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ	51
4.3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI	51
4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	52
4.5. VERİ TOPLAMA ARACI	52
4.6. VERİLERİN ANALİZİ	52
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	68
KAYNAKÇA.....	73
EKLER.....	78
ÖZGEÇMİŞ.....	81

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Muhasebe Eğitimi ve İşletme Eğitimi Bölümleri Ders Çizelgeleri	18
Tablo 2. Meslek Mensupları Eğitim Durumu	19
Tablo 3. İç Denetçi ve Dış Denetçi Arasındaki Farklar	29
Tablo 4. 2011 Yılı İtibariyle Vergi Denetim Birimlerinin Dağılımı.....	45
Tablo 5. Vergi Dairesi Tarafından Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (2003-2009).....	46
Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Bilgilerine İlişkin Frekans ve Yüzdeler Dağılımlar.....	53
Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarını Vergi Kaçakçılığına Konusundaki Görüşleri Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları.....	54
Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarını Vergi Kaçakçılığına Konusundaki Görüşleri Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	59
Tablo 9. One Sample Kolmogorov-Smirnov Normallik Testi Sonuçları.....	59
Tablo 10. Muhasebe Meslek Mensuplarını Vergi Kaçakçılığına Konusundaki Görüşlerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	60
Tablo 11. Muhasebe Meslek Mensuplarında Cinsiyet Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Mann Whitney U Analizi Sonuçları.....	61
Tablo 12. Muhasebe Meslek Mensuplarında Yaş Grubu Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Kruskal Wallis H Analizi Sonuçları.....	62
Tablo 13. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Durumu Değişkeni Açısından... Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Mann Whitney U Analizi Sonuçları.....	63
Tablo 14. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Unvan Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Mann Whitney U Analizi Sonuçları	64
Tablo 15. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Kıdem Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Kruskal Wallis H Analizi Sonuçları.....	65

Tablo 16. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mükellef Sayısı Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Kruskal Wallis H Analizi Sonuçları	66
--	----



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe ve Etik İlişkisi.....21



KISALTMALAR LİSTESİ

MÖ	: Milattan Önce
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SM	: Serbest Muhasebeci
VUK	: Vergi Usul Kanunu
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KPSS	: Kamu Personeli Seçme Sınavı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
AICPA	: Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
FFE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
IES	: Muhasebe eğitim standartları
IAESB	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu

EKLER LİSTESİ

Ek-1	: Kayseri İlinde Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarına Uygulanan Anket Formu.....	78
-------------	--	----



BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Her ülkenin kendi vatandaşına sunduğu kamusal hizmetlerin finanse edilmesi için birtakım mali kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kaynakların en başında da vergiler gelmektedir. Vergi; ödeme olanağı olanlardan, ödeme gücüyle orantılı bir şekilde alınan, zorunlu ve karşılıksız bir ödemedir. Bundan dolayı vatandaşların vergi kanunları çerçevesinde vergi idaresine dolayısıyla devlete karşı yerine getirmek zorunda oldukları ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Vergi mükellefleri, bu ödev ve sorumluluklarını yasal süreleri de dikkate alarak eksiksiz şekilde yerine getirmemeleri durumunda, bazı finansal yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir.

Devletler, kamusal nitelikte olan harcamaları finanse edebilmek için geçmişten günümüze sürekli olarak vergi toplamışlardır. Ülkemizde de devletin gelir kalemleri içerisinde en büyük pay vergi gelirlerine aittir. Bu durum devletin gelir elde etmesi ve vatandaşa hizmet sunabilmesi açısından vergilerin önemini açıkça ortaya koymaktadır.

Denetim ise, önceden planlanan amaçlara ne derece ulaşıldığına yönelik yapılan işlemlerdir. Denetimin temel amacı kurumun amaçlarına ulaşma derecesini belirleyerek olası aksaklıkları yok etmektir. Vergi denetimi, vergi idaresi tarafından mükelleflerin vergi kanunlarına ne derece uyduğunu ölçerek varsa yapılan yanlışlıkları giderme faaliyeti olarak ifade edilebilir.

Toplanan vergiler sonrasında vergi gelirlerinin hedeflenen seviyede olmamasının nedeni, vergi kayıp ve kaçakları olabilir. Maalesef bazı ülkelerde vergi kaçırmak normal bir şey olarak algılanmaktadır. Vergi denetimlerinin etkin olmaması vergi kayıp ve kaçaklarının önlenememesine sebebiyet vermektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve vergi tahsilinde adaletli davranmak amacıyla yapılan vergi denetimleri etkin olmazsa hedeflenen sonuca ulaşamayacaktır. Etkinlik, bir işlemin hedefe ulaşma derecesi olarak ifade edilebilir. Vergi denetiminde etkinlik ise denetimler yapılırken ulaşılan başarıyla ölçülmektedir.

Vergi denetimini gerçekleştiren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve denetim alanında yeterli bilgi birikimine sahip olması gerekir. Muhasebe bilimi, vergi denetiminde önemli bir bilim dalı olduğundan vergi ile ilgili meslek mensupları için önem arz etmektedir.

Bu araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi konusundaki algılarının ve değerlendirmelerinin ölçülmesidir. Ayrıca, bu değerlendirmeler ışığında mesleki niteliğin nasıl daha da arttırılabileceği ile ilgili tespitlerde bulunmaktadır. Bununla birlikte meslek mensuplarına vergi denetimi ile ilgili sorular yöneltilerek, meslek mensuplarının konuya olan farkındalıklarının daha da artırılması amaçlanmıştır.

Ayrıca hazırlanan tezin bundan sonraki çalışmalara ışık tutması ve meslek mensuplarının vergi denetimi hakkındaki görüşlerini yansıtması çalışmanın önemini daha da arttırmaktadır.

1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI, SINIRLARI VE KISITLARI

Araştırma, Kayseri ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine yapılmıştır. Araştırmaya katılan kişilerin Kayseri ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları olması araştırmanın kısıtıdır. Araştırma kapsamında Kayseri’de faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler yer almaktadır.

1.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada kullanılan veri toplama yöntemi anket olarak belirlenmiştir. Anket iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda katılımcıların demografik özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. İkinci kısımda ise, vergi denetimi konusunda katılımcıların algılarını ölçmeye yönelik Likert tipi ölçek kullanılmıştır.

1.4. ARAŞTIRMANIN PLANI

Araştırma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm giriş bölümü olup araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi ve araştırma planını içermektedir.

İkinci bölümde genel anlamda muhasebe kavramı, muhasebenin kapsadığı alanlar, muhasebe meslek mensupları, muhasebe eğitimi ve muhasebe meslek etiği hakkında temel bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, denetim kavramı üzerinde durulmuştur. Burada genel anlamda denetim kavramının kapsadığı alanlara yer verilerek vergi denetimi kavramı üzerinde durulmuş ve son olarak vergi denetiminde muhasebe meslek mensuplarının rolü açıklanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölüm ise, yapılan çalışmanın uygulama bölümünü oluşturmaktadır. Uygulama bölümünde muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi ile ilgili algıları ölçülmeye çalışılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE, MUHASEBE MESLEĞİ ve MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

2.1. MUHASEBE KAVRAMI VE KAPSAMI

Muhasebe bilimi ölçme ve değerlendirmenin yanı sıra bir iletişim kurma aracıdır. Muhasebe işlevi ile birlikte kurum için mali sonuçlar meydana getiren olay ve faaliyetlere yönelik verileri maddi tutarlar ile diğer sayısal veriler olarak toplamak mümkündür. Muhasebe bilimi, söz konusu verileri kurum ile ilgisi olan diğer bireylerin gereksinimleri doğrultusunda kayıt etme, sınıflandırma ve analiz yolu ile işleyen, elde edilen neticeleri dönemsel şekilde özet raporlar olarak sunan sistematik bir bilgi sağlama aracıdır (Atay, 2008: 2). Muhasebe, finansal konularda bilgi kullanıcılarına bilinçli hükümlerde bulunmak ve karar vermek üzere iktisadi bilgilerin tespit edilmesi, ölçülmesi ve iletilmesi ile ilgili bir süreçtir (Şenol, 2018: 2). Esas görevler ve anlam bakımından muhasebe, kurumların varlık ve kaynaklarında değişim oluşturan ve parasal değeri olan belgeye dayalı işlemlerin temel olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması şeklinde özetlenmesi ve anlamlandırılarak, ilgili birey ve kurumların yararına sunulmasıdır (Sipahioğlu, 2019: 4).

Muhasebe bir disiplin, bir ilim ve bir sanattır. Ancak muhasebe kavramının sistemleştirilmiş bilgi olması açısından bilim olarak kabul edilmesi gerekir. Muhasebe finansal nitelikteki işlemleri kaydetme ve tasnif etme ilmidir. Bununla beraber kaydedilen verilerin faydalı özetlerini yapma, analiz etme, yorumlama ve raporlama sanatıdır (Bektöre vd., 2007: 3-4). Muhasebe, örgüt için finansal neticeler doğuran olaylara ve bu işlemlerle ilgili verileri parasal olarak ifade eden, ihtiyaç halinde diğer sayısal bilgiler şeklinde derleyen, derlediği verileri bilgi kullanıcılarının talep ve amaçlarını önemseyerek önceden planlanmış kural ve yasalara uygun olarak işleyen bir sistemdir. Ayrıca muhasebe, elde ettiği bilgileri gereksinim duyulduğu ve gerekli görüldüğü zamanlarda bilgi kullanıcılarına genel veya özel raporlar vasıtasıyla sunan sistematik bir bilgi sağlama sistemidir (Şenol, 2018: 2-3).

Muhasebe, işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin, finansal bilgilerinin ölçülüp raporlandığı bir süreci ifade eder. Bu süreçte sınıflandırmak, kaydetmek, analiz etmek, özetlemek, yorumlamak ve raporlamak gibi fonksiyonlardan yararlanır.

Muhasebenin ilk fonksiyonu olan kaydetmek; işlemleri oluş tarihine göre sıralayıp günlük deftere işlenmesidir. İşlemler kaydedildikten sonra yevmiye defterinde toplanıp anlamlı bilgiler haline getirilip yararlanılabilir bir duruma dönüştürmek için sınıflandırılarak büyük deftere kaydedilir. Sınıflandırılan bu verilerin özetlenmesi bilgilerden yararlanılabilmesi için büyük önem arz etmektedir. Özetlenen bilgilerin analiz edilmesi, analiz edilen sonuçların yorumlanması ve raporlanması da muhasebenin diğer fonksiyonlarını oluşturur (Bektöre vd., 2007: 4-5).

Muhasebe kavramı, işletmenin aktifleri ve kaynakları üzerinde değişime neden olan ve para ile ifade edilebilen finansal nitelikteki işlemlere ilişkin bilgilerin sunumunu sağlayan bir bilgi sistemidir (Yükçü, 2009: 3).

Muhasebede amaç, işletme ile alakalı üçüncü şahıs ve kurumlara sayısal veriler sağlamaktır. Finansal nitelikteki işlemler ve olayların, parasal değerlerle ifade edilmiş şekilde kayıt, sınıflandırma, analiz etme, özetleme, yorumlama ve analiz etme, muhasebenin temel görevleri arasındadır (Atay, 2008: 2).

2.1.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Ticari alanda ilk yazılı belgeler olan papirüs üzerine yazılı tabakalara M.Ö. 3600 yılında rastlanmıştır. Avrupa'da ise çift kayıt yöntemine göre ilk tam kayıt 1340 yılında İtalya'nın Genoa kentinde bulunmuştur. Muhasebeye ait ilk eser ise 1458 yılında Napoli'de yazılmıştır. Çift kayıt yönteminin açıklandığı ilk eser ise 1494 yılında yayımlanmıştır. Türkiye'de ise Cumhuriyet öncesi muhasebe uygulamaları 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile düzenlenmiştir. Cumhuriyet döneminde ise 1960 yılında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin oluşturulmasına yönelik çalışmalara başlanmıştır. 1984 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Standart Hesap Planı oluşturulmuştur (Civan, 2002: 7-8).

1926 yılında Türkiye'de mevzuata dahil olan 856 Sayılı Ticaret Kanununa dayanak olarak Alman Ticaret Kanunundan faydalanılması sebebiyle bir süre Alman muhasebe literatürü ülkemizde etkili olmuştur. Daha sonra 1950 yılında yapılan genel vergi reformu ile mevzuata giren Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunları ile 1956'da mevzuata giren 6752 Sayılı Ticaret Kanunu muhasebe bilimi konusunda önemli yeniliklerin önünü açmıştır. 1960 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planına geçiş çalışmaları, 1971 yılında kurulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu

ile hızlandırılmıştır. 1986 yılında Bankalar için Tekdüzen Hesap Planı oluşturularak uygulamasına geçilmiştir. Tekdüzen Hesap Planı ise 1994 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir (Sevilengül, 2004: 13-14).

2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kamu tüzel kişiliği niteliğinde kurulmuştur. 2011 yılının Kasım ayında ise TMSK'nın yerini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu almıştır (Şenol, 2018: 13). Uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturarak, uygulamaya konulan standartları yayınlamakla bağımsız denetimde uygulamalarında ortak standartlara uyumu, süreçteki gereken güveni tesis etmek için oluşturulmuştur. Bunun yanında denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetim işlemlerinde kamusal gözetim yapma yetkisine sahip “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun” kuruluşu, görev yapısı, yetki, teşkilat yapısı ve sorumluluklarına yönelik kanun ve esasları belirtmek amacıyla yapıldığı şekilde ifade edilmektedir. Söz konusu yasal düzenleme vasıtasıyla TMSK'nın görevleri kurulan bu kuruma bırakılmıştır (Kaygusuz vd., 2013: 8).

2.1.2. Muhasebenin Türleri

Muhasebe, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi, olmak üzere üç temel bölüme ayrılabilir (Fişne, 2019: 6).

2.1.2.1. Finansal Muhasebe

İşletmenin finansal yapısını gösteren finansal muhasebe, işletme içinde ve dışında işletme faaliyetleri ile alakalı iş ve işlemlerin izlenmesini sağlar. Bunun yanı sıra bu aktiviteler neticesinde oluşan borç ve alacakların hesaplara kaydedilmesini gerçekleştirmektedir. Finansal muhasebe daha çok işletme ile işletme dışı çıkar grupları arasındaki ilişkilerden dolayı dışa dönük bir muhasebe türü olarak bilinmektedir (Yükçü, 2009: 4).

Finansal muhasebede amaç işletmenin finansal durumuna etki eden durum, vaka, faaliyet ve işlemlerin para birimi ile ölçülebilen neticelerini işletme dışındaki taraflara aktarabilmektedir. Finansal muhasebe, Türkiye'de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği kurallar ile uygulanmaktadır (Atay, 2008: 2).

2.1.2.2. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, işletmede imal edilen ürün veya hizmetlerin maliyetinin belirlenerek rapor edilmesi yolu ile karar mercilerine bilgi sunan muhasebe dalıdır. İşletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, giderlerin kontrolü ve satış fiyatının saptanması gibi hususlar maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır (Yükçü, 2009: 5).

Üretim işletmelerinin esas faaliyet konusu, üretim politikaları ve kullandığı üretim teknolojisinin özelliği gibi unsurlar maliyet muhasebesini etkileyen faktörler arasındadır. İyi bir maliyet muhasebesi sisteminin işlevlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Atay, 2008: 2-3):

- İşletme içi planlama ve denetime yardımcı olmak,
- Personel, hammadde, malzeme ile araç ve gereçlerin verimliliğini ölçmek,
- İsrافی önlemek,
- Satış fiyatlarının saptanmasına yardımcı olmak,
- Kar veya zararı hesaplamak,
- Stokları değerlendirmek,
- Bütçe planlamasına yardımcı olmak,
- Yeni mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplamak,
- Maliyet kıyaslamalarını geliştirmek olarak sıralanmaktadır.

2.1.2.3. Yönetim Muhasebesi

Kurum idarecilerine örgüt yönetiminde karar vermeleri için gerekli olan bilgileri toplayarak raporları düzenleyip yorumlayan, yıllık düzenlenen bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol imkânı veren bir muhasebe türüdür. Yönetim muhasebesinde amaç, kurum idarecilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri adına gereksinim duydukları verilerin gerekli birimlere sağlanmasıdır (Atay, 2008: 4).

Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden sağlanan bilgiler esas alınarak yeni veriler üreterek yöneticilerine karar alma süreçlerinde yardımcı olarak sayısal verileri sunmaya yarayan yönetim muhasebesi, firma çalışanları ve yöneticilerine bilgi üretmektedir. Yöneticilere ilave değer katacak bilgilerin üretimi ve sunumu yönetim muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır (Sevilengül, 2004: 20).

2.1.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, muhasebe uygulamalarının en temel kuramsal dayanaklarıdır. Bu ilkeler Gelir Tablosu İlkeleri ve Bilanço İlkeleri olarak sınıflandırılmaktadır.

2.1.3.1. Gelir Tablosu İlkeleri

İşletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetleri sonucu oluşan çıktılarını, doğru bir şekilde yansıtabilmek için faaliyetler sonucu oluşan gelir ve giderlerle ilgili hesapların takibi, kaydı ve raporlamasının belirli bir sistematikte yürütülmesinin sağlanmasıdır. Gelir Tablosu İlkelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Sevilengül, 2004: 29).

- **Tüm Gelir ve Gider Kalemlerinin Gösterilmesi:** Tüm kâr ve zararlardan, önceki hesap dönemlerinin finansal tablolarında düzenleme yapılmasını gerektirecek nitelik ve büyüklüklerin haricinde kalanlar, dönemde gelir tablosu kalemlerinde gösterilmelidir.
- **Değerlemede Tutarlılık:** Dönem sonu işlemleri ardından elde edilen sonuçların belirlenmesiyle alakalı şekilde uygulanan değerlendirme esasları ve maliyet tekniklerinde bir değişiklik yapılması durumunda, bu değişikliğin etkileri şeffaf bir şekilde ifade edilmelidir.
- **Dönemsel Bazda Hâsılat/Maliyet Eşleştirmesi:** Belirli bir dönemde yapılan satışları ve elde edilen gelirler bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belirli bir dönem veya birden fazla dönemlerin dönem başında ve dönem sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun bir şekilde gösterebilmek adına mevcut stoklarda, alacaklarda ve borçlarda doğru bir şekilde hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- **Gerçekleşmiş Hâsılat:** Henüz gerçekleşmemiş olan satışlar, gelirler ve kârlar; gerçekleşmiş olarak gelir tablosu kalemlerinde gösterilmemelidir. Dönemde gerçekleşen gelir ve kârlar da fiili olarak gerçekleşen tutarından ne daha fazla ne de daha az olarak gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya birden fazla dönemlerin, gerçeğe uygun yapılan işlemlerinin neticelerini göstermek için, dönemlerin başında ve dönem sonunda doğru hesap kesimi faaliyetleri yapılmalıdır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme olanağı daha yüksek olsa da hesaplar gelirlere katılmaz, dipnotlarda açıklanır

- **Olağan Dışı Gelir ve Gider Kaleminin Ayrı Gösterilmesi:** Arızı ve olağanüstü özelliğe sahip kâr ve zararlar oluştukları dönemde tahakkuk ettirilmeli, ama normal faaliyetlerin sonuçlarından farklı şekilde gösterilmelidir.
- **Şarta Bağlı Giderlerin Gelir Tablosu Kalemlerine Yansıtılması:** Bilanço döneminde olan ve sonucu bilinmeyen bir veya daha fazla olayın gelecekte tekrar meydana gelip gelmemesine bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan oluşan, makul olarak gerçeğe yakın bir şekilde tahmin yürütülebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilmek suretiyle gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme olasılığı daha yüksek de olsa bir tahakkuk işlemi yapılamaz; dipnotlarda açıklama yapılır.
- **Uygun Amortisman:** Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için optimum miktarlarda amortisman payı ayrılmalıdır.
- **Uygun Karşılık:** Karşılıklar, kurumun kârını isteğe bağlı bir şekilde azaltmak veya bir hesap dönemine ait kâr diğer döneme aktarmak maksadıyla kullanılmamalıdır.
- **Uygun Maliyet Dağıtımı:** Maliyetler; stoklar, maddi duran varlıklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında niteliklerine uygun olarak bir şekilde dağıtılmalıdır. Bu maliyetler içinden bir faaliyetle ilgisi doğrudan olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri ise zaman ve kullanma durumu hesaplanarak dağılım yapılarak ilgili faaliyete yüklenir.

2.1.3.2. Bilanço İlkeleri

Varlıklar, özkaynaklar ve yabancı kaynaklar ile alakalı üç alt başlıkta incelenmektedir.

2.1.3.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

Varlıklara ilişkin ilkeleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Sevilengül, 2004: 30-31):

- Alacakların özelliklerine göre ayrılması ilkesi,

- Vadeleri bir senenin altında olan duran varlıkların dönen varlıklara aktarılması ilkesi,
- Birikmiş amortismanların varlıklar içinde gösterilmesi ilkesi,
- Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması ilkesi,
- Birikmiş tükenme paylarının gösterilmesi ilkesi,
- Dönemsel olarak ayırıcı aktif karakterli faaliyetlerin gösterilmesi ilkesi,
- Dönen ve/veya duran varlıkların ayrılmasında bir senenin ölçüt olması ilkesi,
- Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmaması ilkesi,
- Vadesi olan alıcılar hesabının bilançodaki değerine alınması ilkesi ile
- Kullanılması hukuken sınırlı varlıkların belirtilmesi ilkesidir.

2.1.3.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Sevilengül, 2004: 31-32):

- Vadesi bir senenin altına düşen borçların kısa dönemli borçlara aktarılması ilkesi,
- Borçların tamamının gösterilmesi ilkesi,
- Borçların özelliklerine göre ayrılması,
- Dönemsel ayırıcı pasif faaliyetlerin ayrı olarak gösterilmesi ilkesi,
- Kısa ve/veya uzun dönemli borç ayırımında bir senenin kıstas alınması ilkesi ile
- Vadeli borçların bilanço günündeki değerine indirgenmesi ilkesidir.

2.1.3.2.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

Özkaynaklara ilişkin ilkeler ise (Sevilengül, 2004: 31-32):

- Azalan özkaynağın belirtilmesi ilkesi,
- Zararın özkaynaktan indirilmesi ilkesi,
- Özkaynağın net şekilde gösterilmesi ilkesi,
- Sermaye yedeklerinin gelir unsuru gibi gelir tablosuna aktarılmaması ilkesi,

- Özsermayelerin kurum sahip veya paydaşlarının haklarını göstermesi ilkesi ile
- Sermaye paylarının niteliklerine göre tespit edilmesi ilkesidir.

2.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin Temel Kavramları, muhasebe ilke ve uygulamalarının temel kaynağını oluşturmaktadır. Muhasebe uygulamalarında genel geçer bazı teknik ve uygulamalar bulunmakla birlikte bunlar kesin ve değişmez değildirler. Bu nedenle yıllar içerisinde sayılarında artışlar görülmüştür. İlk etapta 10 adet olarak belirlenen temel kavramlarının sayısı Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile birlikte bu sayı 12'ye yükselmiştir. Muhasebenin Temel Kavramları aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Özal vd., 1983: 22-27).

- Dönemsellik,
- Para Ölçüsü,
- Önemlilik,
- Objektif Belge,
- İhtiyatlılık,
- Tutarlılık,
- İşletmenin Sürekliliği,
- Kişilik Esası,
- Maliyet Esası,
- Özün Önceliği,
- Sosyal Sorumluluk,
- Tam Açıklama,

2.2. MUHASEBE MESLEĞİ KAVRAMI

Muhasebe mesleği, güvenilir bilgilerin toplanması, kayıt ve tasnifi, verilere göre mantıksal çıkarımda bulunulması ve işletme ile alakalı çıkar gruplarının taleplerine uygun bir şekilde sunulmasına yönelik faaliyetlerin yapılarak muhasebe ilminin ifa edilmesi anlamını taşımaktadır (Daştan, 2009: 285; Coşkun, 2019: 23).

Muhasebe meslek mensubu, bir işletmedeki finansal nitelikteki işlemleri kayıt altına alan, tasnif eden, özetleyen, analiz ederek yorumlayarak elde edilen neticeleri ilgili kişilere ileten şahıstır. Bütçeleme ve kontrol hedefiyle bilgi üreten, yönetim işlemlerini inceleyen, muhasebe politikalarını meydana getiren ve hesap planını meydana getiren mali raporları hazırlayan, muhasebe işlemlerini yürüten, yönetimin ihtiyaç duyduğu özel raporları meydana getirip vergiyle ilintili faaliyetleri yürüterek beyannameleri düzenleyen kişiler muhasebe mesleğini icra etmektedirler (Bektöre, 2007: 5-6).

Muhasebe mesleği, 1989 yılından itibaren yasal niteliğe kavuşmuştur. O tarihten günümüze kadar mesleki alanda yaşanan gelişmelere bakıldığında, teknolojinin gelişimi ile bağlantılı olarak rutin muhasebe işlemleri daha kısa sürede gerçekleştirilebilir olmuş, bunun sonucu olarak ise analiz ve yorumlama gibi yetenekler daha fazla ön plana çıkmaya başlamıştır. Kısacası muhasebe mesleği mensuplarından beklentiler artmıştır. Teknolojide yaşanan hıza uyum sağlamak, muhasebe meslek mensupları için hayati önem taşımaktadır. Ayrıca her geçen gün değişen kanun ve uygulamaları takip edip güncel bilgiye sahip olmak da muhasebe meslek mensupları için olmazsa olmazdır. Muhasebe mesleğini yakından ilgilendiren bir diğer gelişme de küreselleşmedir. Tüm işlemlerin küresel dünyada uluslararası hale gelmesinden dolayı, muhasebe mesleği de çağa ayak uydurarak küreselleşmiştir. Muhasebe mesleğine ilişkin olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunda (IASB) çalışan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) tarafından muhasebe eğitim standartları (IES) yayımlanmıştır. Söz konusu standartlar aşağıda belirtilmiştir (Tetik vd., 2008: 71-72):

- Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar,
- Mesleki Kabiliyet ve Yeterliliklerin Değerlendirilmesi,
- Sürekli Mesleki Gelişim, Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi Programı,
- Muhasebe Mesleği Eğitim Programlarının İçeriği,
- Mesleki Beceriler,
- Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları,
- Muhasebe Mesleği Eğitim Programına Giriş ile
- Staj Yükümlülükleridir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 1 Nisan 2001 tarihinde “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)” ve “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin” (IASC) üstlendiği görevi devralarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)” ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) kullanımına teşvik etmek amacıyla kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 1973-2001 yılları arasında 41 adet standart yayınlamıştır. Yayımlananların bir kısmı sonradan iptal edilmiş, bir kısmı da yeniden güncellenmiş ve değiştirilmiştir. Bu standartlara ise Uluslararası Muhasebe Standartları adı verilmiştir (Durmuş ve Aytulun, 2016: 72).

Günümüzde muhasebe meslek mensuplarının sayısı hızla artış göstermektedir. Bu durum meslek mensupları arasında yoğun bir şekilde rekabete neden olmaktadır. Bu nedenle mükellef sayısını arttırmak ve mevcut mükelleflerle olan bağı güçlendirmek, hizmet kalitesi ve verimlilik artışı ile mümkün olabilecektir. Meslek mensuplarının bunu sağlayabilmesi, teknolojik gelişmeleri yakından takip etmesi ve etkin kullanımı ile mümkün olabilecektir (Tetik vd., 2008: 72).

Türkiye’de muhasebe meslek örgütü olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bulunmaktadır. Bunun yanı sıra ülkemizin en eski meslek örgütlerinden biri olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği de bulunmaktadır. Bu dernek yıllardır mesleğin gelişimi açısından önemli görevler üstlenmektedir (Şengel, 2010: 475).

2.2.1. Muhasebe Mesleğinin Konusu

3568 Sayılı SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ve YMM (Yeminli Mali Müşavir) Kanunu’nun 2. maddesine gereğince muhasebe mesleğinin konusu, hem gerçek hem de tüzel kişilere ait teşebbüs ve kurumların (3568 Sayılı Kanun);

- Genel kabul görmüş muhasebe standartları ve ilgili yasa hükümlerine göre, hesaplarla ilgili defterleri tutmak, kâr-zarar tablosu, bilanço ve beyannameleri ile farklı dokümanlarını düzenlemek ve benzeri faaliyetleri yapmak,
- Muhasebe sistemlerini oluşturmak, mevcut durumu geliştirmek, muhasebe, finans, işletmecilik, finansal kanunlar ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini sistematik hale getirmek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

- Yukarıda belirtilen konularda, dokümanlara dayanılarak, tahlil, inceleme, denetim faaliyeti, finansal tablo ve beyannamelerle alakalı başlıklarda yazılı görüş vermek, rapor ve rapor benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve buna benzer faaliyetleri yapmak olarak belirlenmiştir.

2.3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

3568 Sayılı Kanununda, muhasebe biliminin meslek elemanları olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gösterilmiştir. Yine aynı kanunda muhasebe meslek mensubu olabilmek için genel ve özel şartlar belirtilmiştir. Muhasebe meslek mensubu olabilmenin genel şartları aşağıda belirtilmiştir (3568 Sayılı Kanun):

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak,
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten atılmamış olmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumu bulunmamak ile
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaktır.

Bu genel şartların yanı sıra, kanunda belirtilen iki farklı unvan (SMMM ve YMM) için farklı özel şartlar da bulunmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları toplumda önemli bir görevi yerine getirdikleri için muhasebe meslek mensuplarının sorunları dikkate alınmalı, gündeme getirilmeli ve sorunlara ilişkin çözüm önerileri getirilmelidir (Deran vd., 2016: 86).

2.3.1 Serbest Muhasebeci¹

Serbest Muhasebeciler, kurumların genel kabul gören muhasebe standartları ve alakalı yasa hükümleri içerisinde kayıtlarını tutmak, gelir tablosu, kar- zarar tablosu ve bilanço ile ilgili beyannamelerini düzenlemekle yükümlü meslek mensuplarıdır (Bektöre, 2007: 5-6).

3568 Sayılı Kanun ile üç farklı mesleki unvan oluşturulmuştur. Bu üç unvanın ilkinin Serbest Muhasebeciler oluşturulmuştur. Serbest Muhasebecilerin görevi

¹ 3568 Sayılı Kanunda şuna yer almamasına rağmen uygulamada Serbest Muhasebeci unvanına sahip olarak çalışan kişiler vardır.

muhasebe kaydını yürütmektir. Oluşturulan üç unvandan son iki unvan bir öncekinin işlerini yerine getirebilmektedir. 2008 yılının Temmuz ayına kadar bu üçlü yapı net ve sağlam görev ayrılıkları ile belirlenmişse de 2008 yılının Temmuz ayında yapılan yasa değişikliği ile serbest muhasebecilik, yasal düzenlemeden çıkartılmıştır. Bu durumda hiç kuşkusuz serbest muhasebeci ara staj dönemlerinde yaşanan başarısızlıklar etkili olmuştur. 1990 ile 1997 yılları arasında hızlı bir yükseliş yaşayan Serbest Muhasebecilerin sayısı, 1997 yılından itibaren azalan oranda artış göstermiş, dolayısıyla bu durum serbest muhasebeciliğe olan ilginin yavaş yavaş azaldığını göstermiştir. Serbest Muhasebeciler, yıllar içerisinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin yardımcısı konumuna düşmüştür. Serbest Muhasebecilerin muhasebe kaydını yürütmek olan görevi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler arasında bölüşülmektedir. Buna göre bir kısım Serbest Muhasebeciler, kaydı tutmak ile bir kısım SMMM'ler ise denetlemek ile ilgilenmektedir. Bu durum da yasa ile oluşturulmaya çalışılan yapıya zarar vermektedir (Güvemli, 2018: 8-9).

TÜRMOB verilerine göre; 2019 yılı Ocak ayı itibariyle ülkemizdeki tüm il meslek odalarında kayıtlı olan 109 bin 220 kişiden Serbest Muhasebeci olanların sayısı 8 bin 266 olarak belirlenmiştir (TÜRMOB, agis, 2019).

2.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SMMM'ler, Kanunda Serbest Muhasebecilerden sonra gelip, Serbest Muhasebecilerin işlerini de yapabilmektedirler. SMMM'lerin asıl görevi denetlemek ve muhasebe kaydını yürütmekse de 2008 yılından itibaren serbest muhasebeciliğin yasal mevzuattan çıkartılması ile birlikte Serbest Muhasebecilerin görevini üstlenme yoluna gitmişlerdir (Güvemli, 2018: 8).

Buna göre SMMM'ler, Serbest Muhasebecilerin görevinin yanı sıra muhasebe sistemi oluşturmak, mevcut durumu daha da geliştirmek, muhasebe, maliye, işletmecilik, mali yasal mevzuat ve bunların uygulamalarına yönelik faaliyetlerini düzenlemek; bu konularda belgelere yönelik inceleme, kontrol etme, tahlil yapma, görüş, rapor ve benzerini sunmak, tahkim ve bilirkişilik yapmak gibi işler yapmaktadırlar (Bektöre vd., 2007: 12).

3568 Sayılı Kanun gereğince SMMM olabilmek için, genel geçer kamuda işe alım şartlarının yanı sıra özel şartlar olarak;

- Fakülte ve yüksekokulların dört yıl eğitim veren, işletme, iktisat, hukuk, maliye, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından mezun olmak. Ayrıca denkliği Yükseköğretim Kurumunca onaylanmış, yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından yüksek lisans seviyesinde diploma almış olmak,
- Alanında minimum üç sene uygulama stajı yapmış olmak,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak şartı,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) sınavında başarılı olmak. Ancak yasal mevzuata göre vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavında başarılı olma şartı aranmaz.

TÜRMOB verilerine göre ülkemizde tüm il meslek odalarında kayıtlı 109 bin 220 muhasebe meslek mensubundan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olanların sayısı 100 bin 954 olarak belirlenmiştir (TÜRMOB, agis, 2019).

2.3.3. Yeminli Mali Müşavir

3568 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile gündeme gelen meslek grubudur. Vergi denetimindeki yetersizliklerin sonucu olarak Kanunda yer verilmiş ve meslek grubu oluşturulmuştur. Bu Kanun ile kamu sektöründe çalışan birçok merkezi denetim elemanının bağımsız denetim yapmalarının önü açılmıştır. Ayrıca Kanunun faydalarından bir diğeri de bilgi yetersizliği olan muhasebe meslek mensuplarının merkezi denetim elemanlarının yaptığı incelemeler sonucu zarar gören ve toparlanmak isteyen firmaların önünün açılmasıdır. Bir diğer özellik ise kamu sektöründe denetim elemanı olarak çalışırken yaptıkları işten sorumlulukları olmayan çalışanların, Yeminli Mali Müşavirlik sıfatı altında yaptıkları işten sorumlu olmalarıdır (Akyel, 2018: 3).

3568 Sayılı Kanununun 2. maddesine göre; YMM'ler defter tutamaz, muhasebe faaliyetleri için büro açamaz ve muhasebe bürolarına da ortak olamazlar.

YMM olabilmek için en az 10 yıl süre ile SMMM'lik yapmış olmak, YMM sınavını vermiş olmak ve YMM ruhsatını almış olmak gereklidir. (3568 Sayılı Kanun Mad. 8)

Yeminli Mali Müşavirler, muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişilere müşavirlik hizmeti vermek, mükelleflerin finansal tablo ve beyannamelerini ilgi mevzuatlar, muhasebe ilkeleri ve denetim standartları uyarınca tasdik etmek, gelir ve gider kayıtlarının doğruluğunu, mali mevzuat hükümlerine uygunluğunu, vergi matrahının gerçekliğini onaylamak görev ve yetkilerine sahiptirler. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarına YMM'ler tarafından tasdik edilerek verilen finansal tablolar, kamu kurum ve kuruluşları tarafından incelenmiş belge olarak kabul görmektedir. Böylece Hazine ve Maliye Bakanlığının mevcut vergi denetim elemanlarının görev ve yetkilerinin bir kısmı YMM'lere aktarılmıştır. Bu nedenle YMM'ler tarafından yapılan tasdik işlemi bir anlamda kamu görevi niteliği taşımaktadır (Akyel, 2018: 3-4).

3568 Sayılı Kanuna göre YMM'lerin meslek odaları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin meslek odaları ayrı ayrı kurulmaktadır. Buna göre Kanunda belirtilen meslek odaları, meslek elemanlarının gereksinimlerini karşılamak, mesleki işlemlerini kolaylaştırmak, mesleklerin genel menfaatlere uyan bir şekilde gelişimini desteklemek, meslek elemanlarının karşılıklı olarak ve mükellefleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü sağlamak, mesleki disiplin ve ahlakı korumak amacıyla kurulmuşlardır (Şengel, 2010: 474).

TÜRMOB verilerine göre ülkemizde yalnızca İstanbul, Adana, Bursa, Eskişehir, İzmir Antalya, Ankara ve Gaziantep odalarına kayıtlı toplam 4793 Yeminli Mali Müşavir bulunmaktadır (TÜRMOB, agis, 2019).

2.4. Muhasebe Eğitimi

Muhasebe eğitimi, muhasebe meslek mensubunun çalıştığı çevresel koşulları görme, problemleri tespit etme ve çözme becerisi kazandırması açısından çok önemlidir. Muhasebe eğitimi, ticaret, yönetim, üretim gibi ticaretin diğer alanlarında da eğitimle desteklenmelidir (Güner, 2018: 16).

Türkiye'de muhasebe eğitimi meslek yüksekokulları ve üniversitelerin lisans düzeyinde temel olarak verilmektedir. Yüksek lisans ve doktora düzeyinde de

eğitimler söz konusudur. Muhasebe eğitimi, temel olarak muhasebe eğitimi veren bölümlerin yanı sıra işletme eğitimi veren bölümlerde de söz konusudur. Muhasebe ve İşletme Eğitimi bölümlerinde toplam çok sayıda muhasebe içerikli ders bulunmaktadır. Bu derslerin bir kısmı Muhasebe Eğitimi veren bölümlerde bir kısmı ise İşletme Eğitimi veren bölümlerde okutulmaktadır. Tablo 1’de muhasebe ile ilgili dersler ve derslerin verildiği bölümler görülmektedir (Gençtürk, 2018: 211-212).

Tablo 1. Muhasebe Eğitimi ve İşletme Eğitimi Bölümleri Ders Çizelgeleri

DERS İŞLEMLERİ	KREDİ	MUHASEBE EĞİTİMİ BÖLÜMÜ	İŞLETME EĞİTİMİ BÖLÜMÜ
GENEL MUHASEBE	4	ZORUNLU	ZORUNLU
DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEM	4	ZORUNLU	ZORUNLU
ŞİRKETLER MUHASEBESİ	3	ZORUNLU	SEÇMELİ
BİLGİSAYARLI MUHASEBE 1	4	ZORUNLU	ZORUNLU
MALİYET MUHASEBESİ	4	ZORUNLU	SEÇMELİ
FİNANSAL YÖNETİM	4	SEÇMELİ	ZORUNLU
MUHASEBE SİSTEMLERİ VE ORG	2	SEÇMELİ	-
İNŞAAT MUHASEBESİ	2	SEÇMELİ	-
KOOPARATİF MUHASEBESİ	2	SEÇMELİ	-
BİLGİSAYARLI MUHASEBE 2	4	ZORUNLU	SEÇMELİ
DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ	2	ZORUNLU	SEÇMELİ
TÜRK VERGİ SİSTEMİ	4	ZORUNLU	ZORUNLU
MUHASEBE DENETİMİ	2	ZORUNLU	-
BANKA MUHASEBESİ	2	SEÇMELİ	SEÇMELİ
KONAKLAMA MUHASEBESİ	2	SEÇMELİ	-
MALİ TABLOLAR ANALİZİ	4	SEÇMELİ	ZORUNLU
ENFLASYON MUHASEBESİ	4	SEÇMELİ	-
PARA VE BANKA	4	-	ZORUNLU
İŞLETME BÜTÇELERİ	2	-	ZORUNLU
ÇALIŞMA SERMAYESİ YÖNETİMİ	2	-	ZORUNLU
SERMAYE PİYASASI İŞLEMLERİ	4	-	ZORUNLU
FİNANSAL YATIRIM ARAÇLARI	2	-	SEÇMELİ

Kaynak: Mehmet Gençtürk, Yusuf Demir, Oğuzhan Çarıkçı, s. 212.

Muhasebe Eğitimi veren bölümlerde seçmeli dersler hariç olmak üzere toplam 31 saat muhasebe ve finansla ilgili dersler bulunmaktadır. İşletme Eğitimi bölümünde okuyan öğrenciler için ise seçmeli dersler hariç olmak üzere toplam 31 saat muhasebe ve finans ile ilgili dersler bulunmaktadır. Muhasebe ve İşletme Eğitimi Bölümlerindeki öğrenciler zorunlu derslere ek olarak seçmeli dersler de alabilmektedirler. Ancak yüksekokul düzeyindekine kıyasla lisans bölümünde Tablo 1’deki birçok ders bulunmamaktadır (Gençtürk, 2018: 213).

Muhasebe meslek mensuplarının genel eğitim durumlarına ilişkin ise Tablo 2’de bazı bilgiler verilmiştir.

Tablo 2. Meslek Mensupları Eğitim Durumu

OKUL TÜRÜ	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
İLKÖĞRETİM	854	373	0	1.227
MESLEK LİSESİ	3.760	7.417	0	11.177
ÖN LİSANS	1.170	2.453	0	3.623
LİSANS	2.437	82.358	3.731	88.526
YÜKSEK LİSANS	45	8.176	737	8.958
DOKTORA	0	177	325	502
TOPLAM	8.266	100.954	4.793	114.013

Kaynak: TÜRMOB Verileri (TÜRMOB, agis, 2019).

TÜRMOB verilerine göre, toplam 8.266 Serbest Muhasebecinin 854’ü ilköğretim, 3.760’ı meslek lisesi, 1.170’i ön lisans, 2.437’si lisans, 45’i yüksek lisans, mezunudur. Toplam 100.954 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin, 373’ü ilköğretim, 7.417’si meslek lisesi, 2.453’ü ön lisans, 82.358’i lisans, 8.176’sı yüksek lisans ve 117’si doktora mezunudur. Toplam 4.793 Yeminli Mali Müşavirin ise 3.731’i lisans, 737’si yüksek lisans ve 325’i doktora mezunudur.

2.5. Muhasebe Meslek Etiği

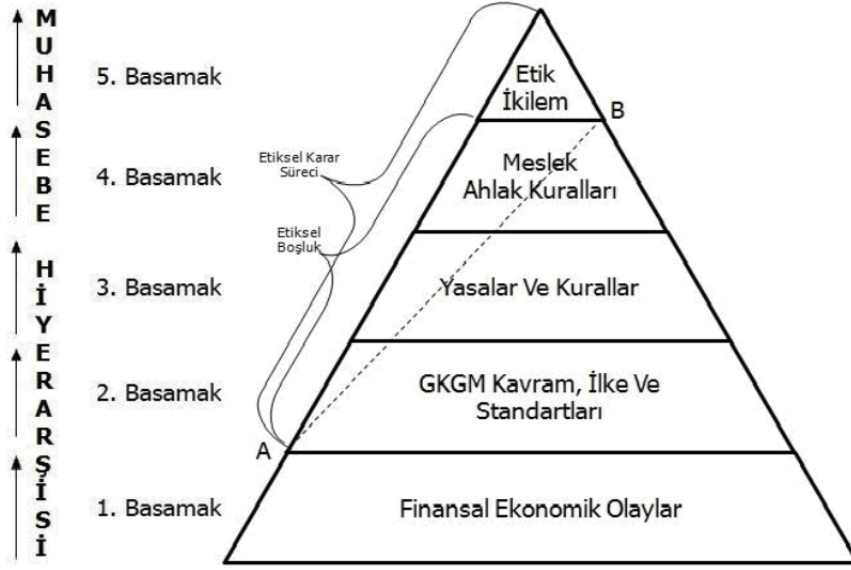
Meslek etiği, genel itibariyle belirli bir meslek grubu ile ilgili olarak oluşturulan ve o mesleği icra edenlerin uyguladığı ya da uygulamaya mecbur ettiği kuralların toplamıdır. Meslek etiği, o mesleğe ait mesleki faaliyetler ile ilgili olarak doğru ve yanlış kavramlarının neler olduğunu ortaya koymaktadır. Birçok mesleğin olduğu günümüzde ortak bir etik kuralları oluşturmak mümkün değildir. Ancak en eski meslek olan tüccarlık açısından bakıldığında sözüne sadık olma, dürüstlük ve hile yapmama gibi tutum ve davranışlar genel hatlarıyla tüm meslekler için meslek etiğinin temelini oluşturmaktadır (Daştan, 2009: 284-285). Başka bir tanıma göre meslek etiği, meslek üyelerine bazı kurallar koyan ve bu kurallara uymaya zorlayan kuralların tamamı olarak ifade edilebilir (Demir, 2018: 9).

Genel anlamda etik ilkeleri, uyulması zorunlu olmayan ama değer yargıları gereği benimsenen ilkeler dizisidir (Umud, 2018: 31). Muhasebe meslek etiği, muhasebe mesleğine mensup kişilerce faaliyetlerin yürütülmesi veya faaliyetlerin

yürütülemediği durum ve dönemlerde kanunlara uygun işlem yapılması, toplumun değer yargılarına uygun olarak güvenilir bilgilerin topluma sunumu ve tüm üçüncü kişi ile kurumlarla ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür. Muhasebe mesleğine ilişkin olarak toplumsal güveni korumak ve mesleğin güvenilirliğini arttırmak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip çıkması ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleğine ilişkin mesleki etik kurallar ulusal ve uluslararası ölçekte belirlenmiştir. Bu kuralların herhangi birine uyulmaması, mesleğe ve meslek mensuplarına olan güvenin sarsılması için yeterli olacaktır. Muhasebe mesleğinin etik kurallarına ilişkin olarak ülkemizde 3568 Sayılı Kanun gereğince ilgili yönetmelikler çerçevesinde TÜRMOB tarafından, uluslararası alanda ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) gibi kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar ile muhasebe meslek etiğine ilişkin kurallar oluşturulmuştur. Buna göre bu kuralları (Daştan, 2009: 285);

- Mesleki yeterlilik,
- Bağımsızlık,
- Haksız rekabet,
- Doğruluk,
- Mesleki özen,
- Tarafsızlık,
- Dürüstlük
- Sosyal sorumluluk,
- Gizlilik,
- Kamu yararı,
- Sır saklama,
- Meslek onuru,
- Reklam ve teşvik yasağı
- Muhasebe ilke ve standartlarına uyum, olarak sıralamak mümkündür.

Şekil 1: Muhasebe ve Etik İlişkisi



Kaynak: Ünsal, 2009: 412

Şekil 1’de, muhasebe ile etik arasındaki ilişki yer almaktadır. Görüldüğü gibi finansal ve ekonomik olayların tanımlanmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGM) kullanılmaktadır. Finansal olayların tanımlanması ile birlikte yasal boşluk ve kural çatışmalarında etik kurallar devreye girmektedir. Etiksel muhasebe ikilemi, konuya, kurala ve değere göre çatışmalar olabileceği gibi mesleki ve kurumsal çatışmalar gibi konulara da dayanabilmektedir. Tüm bu yukarıda bahsedilen hususların çözümünde ve etik anlamda meydana gelen boşluklarda, etikle ilgili karar süreçlerinden geçilmektedir. Etiksel karar süreçleri ise bir seçimden ibarettir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

3.1. DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde denetim kavramı, denetimin kapsamı ve denetimin özellikleri açıklanmıştır.

3.1.1. Denetim Kavramı ve Kapsamı

Denetim, ekonomik işlem ve olaylara yönelik hatırı sayılır iddiaların önceden belirlenmiş ölçütler etrafında değerlendirilmesi ve sonuçların ilgi duyanlara aktarılması için tarafsız bir şekilde delil toplayan ve bu delilleri değerleyen sistematik bir süreçtir (Akkaya, 2017: 3).

Geniş kapsamlı bir faaliyet olan denetim, nitelik, konu, amaç ve zaman bakımından çok değişik anlamlar kazanabilmektedir. Bu nedenle denetim kavramı yerine çoğu zaman aralarındaki önemli farklılığa rağmen kontrol, revizyon, inceleme, teftiş, tahkik ve gözetleme gibi kavramlar kullanılmaktadır. Genel olarak, ilgili taraflar adına kaynak kullanımında verimlilik etkinliği ve uygun fiyat gibi bir kuruluşun öğelerini ölçme, karşılaştırma ve değerlendirme işine denetim denir. Bu şekilde, muhasebe standartlarına uygunluk tanımı yapılabilir. Bu standartlar yasal, finansal, ekonomik, fiziksel, sosyal ve çevresel açıdan olabilir. Kısacası, modern anlamda denetim, bir performans değerlendirme sürecidir. Bu süreç planlama ile başlar, yürütme ile devam eder ve raporlama ile biter (Aslan, 2002: 81).

Denetim, denetlenecek unsurların bu unsurlarla ilgili önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu araştıran, denetlenecek unsurlar hakkında objektif bir şekilde kanıtları toplayan ve değerlendiren dinamik ve sistematik bir süreçle birlikte elde edilen sonuçların bildirilmesi faaliyetidir. (Gücenme, 2004: 1).

İşletmelerin mal ve hizmet üretme faaliyetlerini yönlendirebilmesi dolayısı ile devamını idame ettirebilmesi için belirli işlevlerin yerine getirilmesi gerekir. Bu yönetim işlevleri planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve denetlemedir. Denetimin bu beş temel işlevden birinin olması nedeni ile kuruluşların başarı açısından önemli bir işlevi vardır. Denetim fonksiyonu planlama, organize etme,

yönetme ve koordinasyon fonksiyonlarından sonra gelir, ancak bu dört fonksiyonun üretmek için bir araya getirdiği ürün veya hizmeti kontrol etmek ve değerlendirmekten sorumludur. Denetim, yeni stratejiler, politikalar ve yönetim felsefesinin belirlenmesi açısından hem yönetim faaliyetlerinin geri bildirimini hem de mevcut yapının dinamiklerini sağlayan bir yönetim kontrol aracıdır (Aslan, 2010: 64).

3.1.2. Denetimin Amacı ve Önemi

Denetim, yönetim süreçlerinin geliştirilmesi, işlemlerin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi, işletmenin planlanan hedeflerine ulaşılmasını sağlama açısından, yöneticilere önemli katkılar sağlamaktadır. Denetim, kurumun yöneticilerine doğru, güvenilir ve tarafsız bilgi sağlarken aynı zamanda hataları önleme ve sınırlama işlevine de sahiptir. Bu anlamda, bölümlerin ve çalışanların istenmeyen durumlara maruz kalmaları, denetimin caydırıcı ve yönlendirici özelliği ile sağlanmaktadır (Pekşen, 2018: 48).

Sürekli olarak gerçekleşen denetim faaliyeti, kontrol sistemlerinin ve denetim süreçlerinin daha etkili bir şekilde işlemlerini güvence altına alarak, kurumun sürekli izleme işlevinin değerlendirilmesinde tepe yönetimine yardımcı da olacaktır.

3.1.3. Denetimin Özellikleri

Denetim, önceden belirlenmiş standart kriterlere göre yapılan faaliyetlerin bu kriterlere uygunluk durumunu tarafsızlığı esas alarak araştırarak elde edilen bilgileri ilgililerle paylaşan dinamik bir faaliyetler zinciridir. Bir faaliyetler zinciri olan denetim, aynı zamanda da bir süreçtir. Bilgilerin toplanarak sistematik bir şekilde sınıflandırılması, araştırılan hususlar için delil niteliğini taşıyan unsurların değerlendirilerek raporlanması, denetim sürecinin temel aşamalarını oluşturur.

Belirli verileri esas alarak amaca uygun verilerin üretilmesi ve üretilen verilerinden yararlanarak kararlara ulaşma denetim sürecinin en dinamik saflarını oluşturur. Süreç safhaları belirli bir mantık dizisi ile birbirini takip eder. Denetim süreci belirli bir sistematığı bünyesinde barındıran zihinsel aktiviteler dizisidir.

Denetim ile ilgili yapılan tanımlar incelendiğinde denetim işleminin bir süreci kapsadığı görülmektedir. Bu şekilde denetim faaliyetlerinin dinamik bir yapıya sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu süreç, denetim süreci için gerekli olan kanıt ve bilgilerin edinilmesini, bu kanıt ve bilgilerin işlenmesini ve yorumlanmasını, bu yorumlamanın sonuçlarına göre bir denetim fikrine ulaşılmasını ve bu görüşün ilgili birimlere iletilmesini içerir. Bu bakımdan, denetim süreci; bilgi üretme ve karar alma süreci olarak düşünülmelidir. Bu sistematik süreçler birbirlerini rasyonel bir şekilde takip eden düzenlenmiş süreçlerden oluşmaktadır. Denetim süreci anlamlı, rasyonel ancak aynı zamanda planlı ve bilimseldir.

Önceden belirlenmiş kriterler, idarenin ekonomik işlem ve olaylara ait talep bildirimlerinin doğruluğunu belirlemek için karşılaştığı standartlardır. Uzman denetçi bulguları ilgili taraflara rapor eder. Denetçinin, söz konusu bilgileri kullanacak belirli taraflar arasında verimli ve anlaşılır bir iletişim kurabilmesi için ortak bir iletişim diline ihtiyaç vardır. Bu ortak iletişim dili "önceden belirlenmiş kriterler" ile sağlanmaktadır. Bu kriterler genel olarak yasal kuruluşlar tarafından oluşturulan muhasebe standartları, idare tarafından belirlenen başarı kriterleri, bütçeler ve finansal muhasebe ilkelerini oluşturan birimler olabilir (Güredin, 1997: 8).

Uygunluk derecesi, işletme idarecileri tarafından ileri sürülen iddia ve tespitlerin saptanmış ölçütlerle ne kadar uyum içinde bulunduğunu tespit eden bir ölçüdür. Bu uygunluk veya uyumsuzluk nicel olarak (Örneğin; kasada 3.000 TL'lik bir açığın olması) veya nitel olarak (Örneğin; finansal raporların güvenilir ve doğru olması) saptanıp belirlenebilmektedir.

Denetçinin, denetim sonuçlarını tarafsız ve bağımsız bir biçimde değerlendirmesi gerekir. Denetçinin objektif olarak kanıt toplaması ve bu kanıtları yorumlaması gerekir. Kanıtın kendisinin nesnel ve öznel olup olmadığı bu durumda çok önemli değildir. Denetim sonucunda bilgi kullanıcıları, kendi çıkar gruplarını ve genel olarak kamusal yararı değerlendirmelidirler. Bulguları değerlendiren ve denetçinin bulgularını yorumlayan her kişi, ilgili taraftır. Bu grup işletme müdürlerini, ortakları, kamuoyunu, borç verenleri ve devlet kurumlarını içermektedir.

Denetçinin izlemesi gereken bazı süreçler vardır. Denetim süreci, müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlar. Denetimin planlanması ve denetim

çalışmalarının yapılması ile devam ederek, denetim raporunun yazılmasıyla sona ermektedir. Sonuçların raporlanması ise denetim sürecinin son aşamasıdır. Sonuçların raporlanması genellikle bir onaylama etkinliğidir. Denetçi, kurum yönetimi tarafından öne sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini değerlendirerek onaylar veya reddeder. İnceleme ile denetçinin görüş ve kararlarını bildirmesi yazılı olarak yapılmaktadır. Denetçi, denetlenen kuruluş tarafından verilen finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığını denetleyerek objektif bir şekilde gözden geçirir(Güredin, 1997: 9).

3.1.4. Denetim Türleri

Denetim türleri; amacına ve denetçi ile işletme arasındaki ilişkiye göre iki farklı açıdan sınıflandırılmaktadır.

3.1.4.1. Amacına Göre Denetim

Amacına göre denetim; finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç çeşit denetimi kapsamaktadır.

3.1.4.1.1. Finansal Denetim

Finansal denetim ya da diğer bir ifade ile finansal tabloların denetimi ilgili tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usullerine, ilke ve kanunlara uygun olarak ölçülmesini ve güvenilirliğini tespit etmeyi amaçlayan bir faaliyettir. Geleneksel olarak, denetim öncelikle finansal tablo denetimi şeklinde yapılır (Gücenme, 2004: 2).

3.1.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk diğer bir ifade ile usul denetimi; yetkili bir üst makam tarafından daha önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının tespit edilmesi işlemidir. Uygunluk denetiminin amacı; işletme faaliyetlerinin yetkili otoritelerce belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılmasıdır. Tüm iş faaliyetlerini kapsayan bu denetim türünde ölçüt olarak; yasalar, yönetmelikler, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletmenin belirlediği ve uyguladığı genelge ve yönetmelikler, iç kontrol politikaları ve prosedürleri dikkate alınmaktadır. İşletmenin üst yönetimi, belirlediği kurallara uyup uymadığını kontrol etmek için usul denetimini kendisi

yapabilir (ISMMO 2010: 41-42). Uygunluk denetimi ile Vergi Usul Kanunu(VUK) ve diğer mevzuatlara uygun davranılıp davranılmadığı araştırılabilir (Gücenme, 2004: 2).

3.1.4.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin önceden belirlenen amaçlarına ulaşip ulaşmadığının ve verimliliğinin tespiti için işletme politikalarını ve bu politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirmeye yarayan bir denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısının ve iş akışı gibi unsurlarının kapsamlı bir incelemesidir. Faaliyet denetimine konu olarak, işletmenin finansal, pazarlama, satın alma, Ar-Ge ve insan kaynakları gibi bölümlerinin iş politikalarına uygun davranıp davranmadığı da tespit edilmektedir. Faaliyet denetimi, faaliyetin ve iş performansının denetlenmesinde önemli bir süreçtir. Ticari faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen ve tüm ticari faaliyetlerini kapsayan faaliyet denetiminde bütçeler, performans kriterleri ve verimlilik oranları ölçüt olarak kullanılır (ISMMO, 2010: 40-41).

Kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyet denetimi, işletmenin kendi belirlediği amaçlarına uygun hareket edip etmediğinin tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir (Gücenme, 2004: 3).

3.1.4.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki İlişki

Denetim faaliyeti, denetçi ile işletme arasındaki ilişkiye göre sınıflandırıldığında iç denetim ve dış denetim ortaya çıkmaktadır.

3.1.4.2.1. İç Denetim

Tarihsel geçmişi çok eskilere dayanmakla birlikte modern anlamda iç denetim, 1941 yılında Victor Z. Brinks tarafından yayınlanan ve ilk iç denetim kitabı olarak bilinen “Modern Internal Auditing” adlı eserin yayımlanması ve İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile önem kazanmaya başlamıştır. 1940’lı yıllar, bu iki gelişme nedeniyle iç denetim alanında altın çağların başlangıcı olmuştur. Yavaş yavaş şekillenen yönetsel denetim ile iç denetim de hataların tespiti ve yolsuzluğun önlenmesi, faaliyetlerin incelenmesi ve mali etkinliğin artırılmasına yönelik olarak gelişimini sürdürmesi ile denetim faaliyetlerinin önemli parçalarından biri olmuştur.

İç Denetim Enstitüsünün 1947 yılında yapmış olduğu tanıma göre iç denetim; kurum faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. 1940'lı yıllarda yapılan bu tanıma günümüzde kuruma danışmanlık hizmeti vermesi ve değer yaratması gibi amaçlar da eklenmiştir. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonuna göre iç denetim, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakılmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tamamını kapsamaktadır. Bunların dışında yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin tamamını içine almaktadır. Bu durumda işletmenin yaptığı tanımlayıcı açıklamaya göre iç denetim; işletmenin yaptığı işlemleri geliştirmek ve işletmeye değer katmak için düzenlenmiş, bağımsız olarak ve tarafsız güvence ile danışmanlık hizmeti vermektir (Acar ve Şahin, 2009: 90).

İç denetim, ticari faaliyetlerin uygunluğunu ve etkinliğini ve bu faaliyetleri yapanların yaptığı işleri, bilgilerin güvenilirliğini, finans, muhasebe kontrollerini ve iç denetçiler tarafından araştırılan ve üst yönetime rapor edilen diğer tüm hususları ifade eder. İç denetim sayesinde işletme varlıklarını korumak, güvenilir finansal bilgi edinmek ve yönetim kararları için kaynak sağlayarak muhasebenin önemli işlevlerinden birini yerine getirmek mümkündür. İşletme hakkında karar almaya yetkili birimleri bilgilendirmek amacıyla kuruluş tarafından oluşturulan denetçi grubu tarafından gerçekleştirilen faaliyet iç denetimdir (Topçu, 2005: 6).

Abdioğlu, “İç Denetimde Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları” adlı çalışmasında Sawyer’ın yapmış olduğu iç denetim tanımından yararlanmış ve iç denetimin tanımını aşağıdaki şekilde aktarmıştır: İç denetim bir organizasyondaki (Abdioğlu, 2010: 93);

- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politika ve usullerin izlendiğinin,
- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilirliğinin,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve en az düzeye indirildiğinin,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığının,
- Organizasyonun hedeflerine etkin biçimde ulaştığının
- Tatmin edici standartların oluşturulduğunun, belirlenmesi ve yöneticiler ile diğer üyelerin görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesine destek olmak amacıyla tüm işlem ve kontrollerin iç denetçilerce nesnel biçimde gözden geçirilerek onaylanmasıdır.

İç denetim uygulamalarının ortaya çıkışında ihtiyaç listesinin uzaması başlıca neden olarak görülmektedir. Ürün ve hizmet üretimi ve sunumunda kaliteye odaklanması, karar alma ve hizmet sunumlarında çalışanlara daha fazla sorumluluk verilmesi nedeniyle oluşan kontrol ihtiyacı, hizmet üretim ve sunumunda maliyeti düşürmek amacıyla kurumsal sistem ve süreçlerin gözden geçirilmesi ve gereksiz faaliyetlerin ortadan kaldırılması ihtiyacının ortaya çıkması gibi nedenler hem kamu hem de özel sektörde iç denetimin ortaya çıkmasının ve gelişmesinin nedenleri olarak sayılabilir (Acar ve Şahin, 2009: 91).

Son yıllarda dünyada yaşanan gelişmeler nedeniyle iç denetim artan oranda önem kazanmaktadır. İç denetimin dinamik bir özellik kazanması ile iç denetimden beklentiler artmış ve iç denetimin gerektirdiği mesleki yetkinlik ve donanımlar giderek daha fazla ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu amaçla mesleki yetkinlik ve donanımların geliştirilebilmesi ve mesleğin yalnızca ehliyetli kişiler tarafından icra edilmesini sağlayabilmek amacıyla dünyadaki yetkin meslek kuruluşları tarafından mesleki yetkinlik statüleri geliştirilmiştir.

3.1.4.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, işletme dışındaki kişi ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini kapsar. Dış denetim ile işletme faaliyetlerinden etkilenen tüm üçüncü kişilere ilgili işletmenin finansal tablolarının genel durumu ile bu tablolara ait verilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını hakkında bilgi vermektedir. Uygulamada, çoğunlukla bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere iki bölüme ayrılır. Bağımsız dış denetim çoğunlukla finansal danışmanlar tarafından yürütülür. İşin talebi doğrultusunda bir denetim anlaşması ışığında gerçekleştirilen faaliyettir. Bağımsız dış denetçiler tarafından hazırlanan raporda, finansal tabloların ve ticari faaliyetlerin genel ilkelere uygun olup olmadığı belirtilmektedir. Kamu denetimi ise görev ve yetkileri kanunlarla belirlenmiş olan kamu denetçileri tarafından finansal tabloların, uyum ve faaliyet denetimlerini kapsar. Çeşitli kamu kurumlarındaki denetçiler, işletmelerin faaliyetlerinin yasalara, devletin ekonomi politikalarına ve kamu yararına uygunluğunu denetlemekle sorumludur (Topçu, 2005: 7).

Tablo 3. İç Denetçi ve Dış Denetçi Arasındaki Farklar

NİTELİKLER	İÇ DENETÇİLER	DIŞ DENETÇİLER
Görevlendirilmesi	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin çalışanıdır.	İşletmenin yapmış olduğu sözleşme uyarınca görev yapar. İşletme elemanı değildir.
Amaç	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
Görev Kapsamı	Örgütte etkinlik, yeterlik ve ekonomiklik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler.	Öncelikle bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri finansal verilerin güvenilirliği ve inceleme alanını belirlemek için araştırır.
Lisanslama	Lisanslama mecburi olmamakla birlikte Sertifikalı İç Denetçi (CIA) lisansı alınabilmektedir.	Lisanslama zorunludur. Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA), Türkiye’de ise SMMM ya da YMM olması gereklidir.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi	İşletmenin faaliyetleri sırasındaki her türlü hatanın bulunması ve önlenmesi ile doğrudan ilgilidir.	Hatanın finansal tablolar üzerindeki etkisi önemli ölçüde ise doğrudan ilgilidir.
Sorumluluk	Yönetim kuruluna karşı sorumludurlar.	Kusurlu olduklarında hukuki ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi	Denetim faaliyetleri bağımsızdır. Ancak yönetimin ihtiyaç ve isteklerine uymak zorundadır.	Her açıdan yönetimden ve yönetim kurulundan bağımsız olması esastır.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.	Genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapar.

Kaynak: Umut Korkmaz, Kamuda İç Denetim (I), Bütçe Dünyası, Cilt: 2, Sayı:25, Bahar 2007, s. 15.

3.2. VERGİ DENETİMİ

Kamu otoriteleri eğitim, sağlık, savunma ve yatırım gibi temel görevlerini yerine getirilebilmek için sürekli ve sağlıklı gelir kaynaklarına gereksinim duymaktadır. Devletlerin bu işlevlerini yerine getirebilmesi adına başvurduğu en önemli kaynakların başında vergi gelirleri bulunmaktadır (Tüysüz, 2017: 10). Bu

bölümde öncelikle vergi denetimi kavramı ve kapsamı amaçları, özellikleri ve türleri daha sonra ise vergi denetimi birimleri üzerinde durulmuştur.

3.2.1. Vergi Denetimi Kavramı ve Kapsamı

Modern devletler, varlık sebebi olan fonksiyonlarını yerine getirebilmek amacıyla ihtiyaç duyduğu finansmanı sağlamada en önemli araç olarak vergi gelirlerini kullanmaktadır. Bu nedenle devletler, en azından finansal ihtiyaçlarını karşılamak için vergi toplamak durumundadır. Vergi; devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan kazançları oranında karşılıksız ve zorunlu olarak topladığı ekonomik değerlerdir. Vergi denetimi ise zorunlu ve karşılıksız olarak toplanan bu verginin ödemesi gereken zamanda ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamak amacıyla Gelir İdaresi ve mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır (Abdioğlu, 2007: 161).

Vergi denetimi, mükelleflerin vergiye ilişkin hareketlerinin, önceden belirlenen kurallara uygunluğunun araştırılmasıdır. Beyanname verilmeden önce (dönem içinde) mükelleflerin ve mükellefiyete bağlı ekonomik olayların araştırılması ve tespiti için yapılan yoklama ile beyanname verildikten sonra verilen beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitine yönelik yapılan inceleme olmak üzere iki başlık altında incelenebilmektedir (Gücenme, 2004: 15).

Vergi denetimi, vergi kanunları tarafından vergilendirilebilir gerçek kişi ve kuruluşların vergi ile ilgili işlemlerini tam olarak kavrayabileceklerini ve vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun olarak hareket etmesini sağlar. (Heper ve Dönmez, 2006: 187).

Vergi denetimi, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde en önemli unsurlardan biridir. Çünkü denetim oranına göre mükelleflerin davranışları değişebilmektedir. Örneğin denetimin yeterli olmadığını düşünen bir mükellef, daha fazla kayıt dışına yönelebilecektir. Bu durumun tam tersine denetimin sıkı bir şekilde uygulandığını gören mükellef de kayıt dışılığa yönelmeyecektir. Örneğin; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yaptırılan “Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri” adlı araştırmaya göre mükelleflerin %72’lik kısmı, hiç vergi ödemediği halde vergi

denetimine tabi tutulmayan insanların olduğunu düşünmektedir. Kısacası, denetim oranı arttırıldıkça kayıt dışılığın da azalacağı söylenebilmektedir (Rakıcı, 2011: 346).

Vergi ödeme yöntemlerine göre kayıt dışılık oranı değişmekle birlikte, en fazla kayıt dışı kalınabilen yöntem, verginin beyan esasına dayalı olduğu yöntemdir. Beyan esasına dayalı vergilemede en önemli sorun, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenememesidir. Bu bağlamda vergi idaresinin en önemli görevi; kayıp ve kaçakları önlemek üzere yeterli düzeyde vergi denetimi yapmasıdır. Ülkemizde vergi denetimi, yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve istihbarat arşivi oluşturmak şeklinde gerçekleştirilmektedir. (Rakıcı, 2011: 347). Söz konusu görevler Vergi Usul Kanununda açıklanmıştır. Buna göre;

Yoklama; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir (VUK, Mad.127). Yoklama; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır (VUK, Mad.127-128). Yoklama; bildirim dayalı olayların, mükelleflerce yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi durumunda mükellefiyet ya da mükellefiyetle ilgili gizli kalan durumların ortaya çıkarılması ve vergiyi doğuran olayın tespitinin yapılmasıdır. Mükellefler işe başlama, işyeri adres değişikliği, şube açılışı, işçi terk ve çalıştırmaları gibi olayları vergi dairesine bildirmekle yükümlüdür. Vergi dairesinin bu bildirimleri yerinde inceleyerek doğruluğunu tespit etmesi yoklama olarak ifade edilir (Organ, 2008: 122).

Vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelir kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürleri vergi incelemesine yetkilidir (VUK, Mad.134-135). Günümüz vergilerinin büyük çoğunluğu beyana dayalıdır. Mükellefler vergilenecek unsuru beyan ederek vergileme sürecine fiilen katılmaktadır. Ancak mükelleflerin vergiye karşı dirençlerinin de çok yüksek olduğu göz önüne bulundurulduğunda, beyan esasının denetimle desteklenmesi gerekmektedir. İşte bu noktada, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespit edilebilmesi için vergi incelemesi gerçekleştirilmektedir (Organ, 2008: 126).

Arama; ihbar veya yapılan incelemeler neticesinde bir mükellefin vergi kaçırdığına dalalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir (VUK, Mad. 142.). Ancak arama müessesesinin kişinin hak ve özgürlüklerini çok yakından ilgilendirmesi nedeniyle çok sıkı koşullara bağlanmış olan bir yöntemdir (Organ, 2008: 142).

Bilgi toplama; kamu idareleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgiyi vermekle yükümlüdür. (VUK, Mad. 148).

İstihbarat arşivinin amacı ise, vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellefleri kolayca tespit etmek ve vergi inceleme elemanlarına sağlıklı bilgi akışını sağlamaktır. VUK'un 152. maddesine göre ölüm vakaları ve bunlara ilişkin intikaller hariç, toplanan bilgiler istihbarat arşivinde gizli olarak saklanır.

Vergi denetiminin etkinliği, vergi denetimin de karşılaşılan en büyük problemlerinin başında gelmektedir. Ancak vergi denetim sisteminde alınacak tedbirler, etkinliğin sağlanmasında yetersiz kalabilmektedir. Geniş perspektiften bakıp tüm vergi sisteminin etkinliğinin sağlanması gereklidir. Bu bağlamda vergi kanunlarının sayısının çokluğu, sık değişiklik yapılması, vergi kanunlarının değiştirilmesi için geçiş döneminin uygulanmaması, vergi cezalarının uygulanmayarak sık vergi aflarının uygulanması ile mükelleflerin vergi ödeme bilincinin düşüklüğü gibi etmenler vergi denetiminin etkinliğini etkileyen temel faktörlerdir. Ayrıca merkez ve taşra teşkilatlarının birbirinden ayrı örgütlenmeleri, vergi mevzuatında çeşitli belirsizlikler ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık değişmesi, sistemin farklı yorumlara yol açacak şekilde karışık olması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmayan vergi sistemi, denetim elemanlarının yetersizliği ve çalışma koşullarının elverişli olmaması, otomasyona geçilememesi, vergi bilincinin oluşturulamaması, belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi gibi etmenler de vergi denetiminin etkinliğini doğrudan etkileyen unsurlar arasındadır. (Acar ve Merter, 2010: 8).

10 Temmuz 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan 646 Sayılı “Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde (KHK) Değişiklik Yapılmasına Dair KHK” ile vergi denetimi denetim elemanlarının statülerinde farklılığa gidilmiş ve tüm vergi denetim çalışanları VDK Başkanlığı adı altında toplanmıştır (Yıldız, 2013: 136).

3.2.2. Vergi Denetiminin Tarihçesi

Cumhuriyetin kurulması ile birlikte Türk Mali Sisteminde de köklü değişiklikler yapılmıştır. Vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan aşar vergisi 1925 yılında, temettü vergisi ise 1926 yılında kaldırılmıştır. Kaldırılan bu vergilerin yerine beyan esasına dayalı kazanç vergisi getirilmiştir ve tahakkuk teftiş memurluğu oluşturulmuştur. Bu memurlar Türkiye’deki vergi denetimi çalışmalarında ilk yasal görevli olma özelliğini taşımaktadır. 1927 yılına gelindiğinde umumi istihlak ve hususi istihlak vergileri (genel ve özel tüketim vergileri) beyana dayalı olarak Muamele Vergisi adı altında birleştirilmiştir. Ancak tahakkuk teftiş memurlarının mesleki yetersizliklerinden dolayı denetim işi serbest muhasebecilere bırakılmıştır. 1934 yılında Kazanç ve Muamele Vergileri 2395 ve 2430 Sayılı Kanunlar ile gözden geçirilerek yenilenmiştir. Bu yasalar uyarınca, kazanç vergisi hesap borçları ve muamele vergisi hesap borçları olmak üzere iki denetim grubu oluşturulmuş ve bu denetim personeline yeminli hesap borçları unvanı verilmiştir. Bugün vergi denetiminden finans denetim kurulu, muhasebe uzmanları kurulu, gelir kontrolleri ve vergi denetçileri sorumludur (Uman, 2010: 190-191). Ayrıca ülkemizde devletin gelir, gider ve mallarının denetimi, Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatında çalışan denetim birimleri elemanları aracılığıyla yerine getirilmektedir (Küçüköner, 2018: 61).

3.2.3. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin amacı, VUK’un 134. maddesinde “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olarak belirtilmiş ve 137. maddesinde ise “Bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir” ifadesi yer alarak vergi denetiminin kapsamına ilişkin

bilgilere yer verilmiştir (Gücenme, 2004: 15). Vergi denetiminin başlıca dört temel amacı bulunmaktadır. Bunlar mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlardır.

3.2.3.1. Mali Amaçlar

Vergi denetiminin mali amacı, verginin gerçeğe uygun bir şekilde alınmasını sağlamaktır (Ünal, 2018: 12). Diğer bir ifadeyle vergi denetiminin mali amacı, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yönelterek vergi kaybının önlenmesi ve devlete gelir sağlanmasıdır. Bu, devletin gelişen toplumsal yapısının bir sonucu olarak yüklendiği ekonomik ve sosyal görevleri nedeniyle ortaya çıkan bir amaçtır (Organ, 2008: 39).

Yeni vergilerin uygulanmasına, verginin tabana yayılmasına veya oranının artırılmasına ek olarak, devletin sürekli artan gelir ihtiyacı nedeniyle artan gelir ihtiyacına bağlı olarak bu ihtiyacı karşılamak için vergi kaçakçılığına karşı mücadele yolu seçilebilir. Vergi kaçakçılığı teşvik edilmekte ve özellikle mevcut vergi gelirlerinin azaltılması gibi çeşitli ekonomik faktörler nedeniyle büyük gelir kayıplarına neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığının başlıca yolları aşağıda belirtilmiştir:

- Alış ve satış belgelerinde farklı miktarlar gösterilmesi,
- Ana şirket ve şubeler arasında örtülü kazanç transferi,
- Belge düzenlenmemesi veya kayıtlara geçilmemesi,
- Gerçekte olmayan kişiler adına işlem yapılması, hesap açılması,
- Hayali ihracat yolu ile vergi iadesi talep edilmesi,
- Kazancın eksik bildirilmesi ya da hiç bildirilmemesi,
- Kazancın vergi yönetiminin dışında bırakılması,
- Kişisel giderlerin işletme giderlerinde gösterilmesi,
- Sahte belge kullanımı,
- Şirket sermayesini borç almış gibi göstererek bunlara faiz yürütülmesi ile
- Yurtdışı kazançların gizlenmesi olarak ifade edilebilir.

Yukarıda ifade edilen yollar ile uygulanan vergi kaçakçılığı nedeniyle oluşan vergi kaybının önlenmesi vergi denetimi ile mümkün olmaktadır. Vergi denetimi

yolu ile uygulanan cezalar da devlete ek gelir yaratmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 46).

3.2.3.2. Ekonomik Amaçlar

Vergi denetiminin mali amaçlarının yanı sıra birtakım ekonomik amaçları da bulunmaktadır. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin harcamaları karşılamaya yetmemesi durumunda devlet, borç almak ya da emisyonu başvurmak zorunda kalmaktadır. Bu durum ise ekonomi politikalarının istenen sonuçları verememesine neden olmaktadır. Bu nedenle sıkı bir vergi denetimi devletin ekonomi politikasının sağlıklı yürütülmesine yardımcı olmaktadır. Vergi denetiminin diğer önemli ekonomik amacı ise kayıt dışı ekonomi ile mücadeledir. Kayıt dışı gelirlerin, bankalarda, borsada ya da gayrimenkul veya lüks araç alımında kullanılması gibi durumlarda gerekli kanuni tedbirleri alınarak vergisi ödenmemiş gelirler tespit edilmelidir. Böylece kayıt dışı ekonominin de kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Benzer şekilde vergi kaçakçılığının bir sonucu olan bütçe açıkları ve bunun neden olduğu enflasyonist etkiler de vergi denetimi ile ortadan kaldırılabılır (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 48).

Verginin ekonomik fonksiyonu olarak devlet bazı ekonomik hedeflere ulaşmada vergiyi bir araç olarak kullanmaktadır. Vergi, yalnızca kamu harcamalarını sağlamak ve bütçeyi dengelemek için değil aynı zamanda ekonomik hayata müdahalede bulunmak için de kullanılabilir. Bu nedenle vergi kaçakçılığının ekonomik hayat üzerinde olumsuz etki yaratması kaçınılmazdır. Vergi kaçakçılığı ayrıca kayıt dışılığa neden olarak aynı sektörde faaliyet gösterip vergi kaçırmayan işletmeler için haksız rekabet meydana getirmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığı ile oluşan kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmediğinden gerçek ekonomik durumun ortaya konulması da mümkün olmayacaktır. Bu ve bu gibi nedenler ile vergi denetiminin yapılması kaçınılmazdır (Kapusuzoğlu, 2008: 126).

3.2.3.3. Sosyal Amaçlar

Vergiler, gerek yapıları gerekse uygulanış biçimleri bakımından gelir dağılımında adaleti sağlamada etkin bir araç konumundadır. Bu nedenle herkes gücüne göre vergi ödemekle mükelleftir. Çok kazananın az ya da hiç vergi alınmaması sosyal adalete aykırıdır. Gelir elde eden herkesin elde ettiği bu gelir ile

orantılı vergi ödemesinin yolu etkin vergi denetiminden geçmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 49).

Etkin vergi denetiminin olmadığı durumlarda vergi kaçakçılığının ve doğal olarak kayıt dışılığın ve işsizliğin artması beklenen gelişmedir. Ülkede yaşayan herkesin ihtiyaçlarının karşılanmasında yararlanan vergi unsuru, toplum içinde sosyal barışı sağlama fonksiyonunu icra etmektedir. Devlet de bu unsuru gerektiği gibi kullanarak sosyal adaleti sağlamak adına yüksek gelir elde edenlerden yüksek vergi, orta ve düşük gelir seviyesindekilerden ise daha az vergi almak durumundadır. Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığın artması durumunda toplumun ülke yönetimine olan saygı ve güvenin zedelenmesi sonucu doğmakta dolayısıyla bireyler sorunlarını rüşvet, suiistimal veya yasadışı örgütlerle çözüme yoluna gidebilmektedir. Buna benzer toplumsal nedenlerle vergi denetiminin etkin bir şekilde uygulanamaması, sosyal adaletin sağlanmasına ciddi etki etmektedir (Kapusuzoğlu, 2008: 128).

3.2.3.4. Hukuki Amaçlar

Vergi denetiminin bir diğer amacı da devletin egemenliğinin, saygınlığının ve gücünün bir göstergesi olan vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Devlet egemenlik gücünün bir göstergesi olarak tüm vatandaşlarına eşit mesafede durmalı ve tüm vatandaşlarına aynı kuralları uygulamalıdır. Devlet bu özellikleri ile koyduğu kurallara herkesin uyup uymadığını denetlemek zorundadır. Kanunların tam olarak uygulanmadığı durumlarda kapsam dışında kalanlar bu durumdan kazançlı çıkacaktır. Vergi kanunlarına herkesin uyması ve emredilen hükümlerini herkesin yerine getirmesini sağlamak da etkin ve etkili bir vergi denetiminden geçmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 49).

3.2.4. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin beş temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar, hukukilik, tarafsızlık, yaptırım, dış denetim ve hesap denetimidir.

3.2.4.1. Hukukilik

Vergi idaresinin yetkili elemanlarınca gerçekleştirilen vergi denetimi, yetkisini kanunlardan almaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin nasıl

kullanılacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı gibi konular başta Anayasa olmak üzere çeşitli kanunlarla düzenlenmiştir. Dolayısıyla yasal yetkilere dayalı ve kanunda belirtilen usul ve esaslar dahilinde yürütülen vergi denetimleri özünde hukuki bir nitelik taşımaktadır.

Vergi denetimleri bir kamu hukuku dalı olan ve devlet ve kişiler arasında borç-alacak ilişkisini düzenleyen vergi hukukuna dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Devletin kendi koyduğu kanunlar ile getirmiş olduğu vergileri gereği gibi uygulaması, toplum nezdindeki devletin saygınlığı ile yakından ilgilidir. Bu nedenle devlet hiçbir neden olmasa dahi vergi denetimi yapmak durumundadır (Organ, 2008: 45).

3.2.4.2. Tarafsızlık

Vergi denetimi, devlet adına yapılsa dahi, vergi denetimi elemanları tarafsız olmak ve adil davranmak zorundadır. Bu nedenle vergi denetim elemanları, hazineye gelir sağlasa bile doğru ve yasal olmayan yollara başvuramazlar. Denetim elemanlarının temel amacı vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya çıkartmaktır. Bu gerçek durum, merkezi idarenin lehine ya da aleyhine olabilir. Mükelleften fazladan tahsil edildiği anlaşılan vergiler, mükellefe iade edilmek zorundadır. Aynı şekilde mükellefin hatasından kaynaklanan durumlarda da mükellefin rızası aranmaksızın düzeltilmesi gerekir. Aksi halde kanuna aykırı hareket edilmiş ayrıca vergi denetimin esas amacı olan gerçek gelir üzerinden vergi alınamamış olacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 49-50). Denetime yetkili olanların tarafsız davranmaları mükellefler üzerinde bırakacağı psikolojik etki bakımından da önemlidir (Büyükben, 2018: 20).

3.2.4.3. Yaptırım

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden biri yaptırım gücü olmasıdır. Bu yönüyle vergi denetimi aynı zamanda hukuki bir zemine de oturmuş olmaktadır. Yapılan denetimler sonucu kayba uğratıldığı anlaşılan vergi, cezası ile birlikte tahsil edilmektedir. Denetim sonucunda kesilen cezaya mükelleflerin uzlaşmaya başvurmak ya da dava açmak gibi kanuni yolların dışında herhangi bir seçeneği bulunmamaktadır. Aksi durumda 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca ağır cezai yaptırımlar ile karşı karşıya kalınmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 50).

3.2.4.4. Dış Denetim

İşletme hesaplarının, işletme çalışanları tarafından vergi yönünden incelenmesi vergi denetimi olarak ifade edilemez. Bağımsız denetim elemanları olarak Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve yeminli Mali Müşavirler tarafından 3568 Sayılı Kanuna istinaden yapılan incelemeler vergi denetiminin özel bir yönünü meydana getirmektedir. Vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri, bu elemanların kamuda çalışıyor olmaları nedeniyle, bağımsız olmamakla birlikte işletme açısından bakıldığında dış denetim olmaktadır (Organ, 2008: 46-47).

3.2.4.5. Hesap Denetimi

Hesap denetimi, işletmelerin finansal tablolarının ülkenin hukuki ve mali mevzuatı da dikkate alınarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığının saptanmasına yönelik inceleme ve raporlama işlemidir. Ancak vergi denetiminde işlemlerin gerçeğe uygunluğu bütün yönleriyle incelenmekte, dolayısıyla hesap denetimi olmasının ötesinde çok geniş kapsamlı bir inceleme faaliyeti olmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 50).

3.2.5. Vergi Denetiminin İşlevleri

Vergi denetiminde, hata ve hilelerin tespit edilip ortaya çıkarılmasının yanında, bireylerin bundan sonraki faaliyetlerinde benzer hata ve hilelere başvurmamaları ve dikkatli olmaları konularında da ikazlarda bulunarak bu fonksiyonla birlikte bir nevi “önleme işlevi” niteliğine de yaklaşmış olmaktadır. Vergi denetimleri mükelleflerin beyanlarına göre tarh ettirilen verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını belirlemek üzere yapıldığından bir nevi araştırma görevi taşımaktadır. Bundan dolayı vergi denetimlerinde mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek yapmış olduğu yanlışlar tespit edilmekte ve yanlışlıklar düzeltilmektedir (Yılmaz, 2018: 30-31).

3.2.5.1. Araştırma ve Bulma İşlevi

Araştırma ve bulma işlevinde, vergi denetiminde yükümlülerin yapmış oldukları yanlışlar belirlenmekte ve kanuni düzenlemelere göre yaptırımlar uygulanmaktadır (Kılınç, 2018: 11).

3.2.5.2. Düzeltici İşlev

Düzeltici işlevde, denetim elemanları, mükelleflere bilgi vermekte ve onları uyarmaktadır. Denetim elemanları mükelleflerin herhangi bir yanlışının bulunması halinde bunların telafi edilmesini sağlar. Bu Şekilde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlandığı işin toplam vergi gelirleri yükselecek ve vergi kayıp miktarı da en aza indirilmiş olacaktır.

3.2.5.3. Önleyici İşlev

Önleyici işlevde, işlemler meydana geldikten hemen sonra denetÇiler tarafından hata ve hileler tespit edilerek hata ve hilelerin nedenlerinin ortadan kaldırılması sağlanmaktadır.

3.2.5.4. Eğitici İşlev

Eğitici işlevde, mükelleflerin vergi konusunda karşılaştıkları problemler ve devlete karşı sorumlulukları konusunda bilgilendirilmeleri vergi denetiminin verimliliğinin artmasını sağlamaktadır.

3.2.6. Vergi Denetiminin Türleri

Günümüzde vergi denetim sistemi, beyana dayanmaktadır. Beyan usulü, vergi mükelleflerinde vergi bilincinin yeteri kadar gelişmemiş olmasından dolayı vergi konusu iŐerisindeki bazı gelirlerin mükellefler tarafından beyan dışı bırakılmasına sebep olarak kaŐakŐılık riskinin ortaya Őıkmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda vergi dairesi tarafından vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun bir Şekilde hareket edip etmedikleri vergi incelemesi, arama, yoklama, bilgi toplama ve teftiş yolları ile denetlenmektedir (Dalkıran, 2018: 16). Vergi denetiminin türleri, birtakım kıstaslar esas alınarak Őeřitli ayırımlara tabi tutulmaktaysa da en önemli

sınıflandırmalar içerik ve nedenine göre, vergi türlerine göre ve denetleyen ile denetlenen arasındaki ilişkiye göre vergi denetimidir (Organ, 2008: 48-49).

3.2.6.1. İçerik ve Nedenine Göre Vergi Denetimi

İçerik ve nedenine göre vergi denetimleri; olağan ve olağanüstü denetimler olmak üzere iki türe ayrılmaktadır. Olağan denetimler, belli plan ve programlar dahilinde yapılan, denetim gruplarının yıllık plan ve programlarında yapılması öngörülen denetimlerdir. Olağanüstü denetimler ise belli bir nedene dayalı olarak yapılan denetimlerdir. Bu tür denetimler, çoğunlukla ihbar üzerine olmak üzere genellikle vergi denetimi yapılmasını gerekli kılan bir durumun ortaya çıkması üzerine gerçekleştirilmektedir.

3.2.6.2. Vergi Türlerine Göre Vergi Denetimi

Verginin türlerine göre vergi denetimi genel vergi denetimi ve özel vergi denetimi olmak üzere iki türde yapılmaktadır. Genel vergi denetimi, belli bir vergilendirme dönemindeki hesap ve işlemlerin tümünün denetimini amaçlamaktadır. İçerik ve nedenine göre denetimin bir kolu olan olağan denetim de bu kapsamda yer almaktadır. Özel vergi denetimi ise bir vergi denetim sürecinde özel bir konu üzerine yapılan denetim türüdür. Örneğin amortisman ayırma yöntemleri ya da vergiden istisna edilen kazançlara yönelik denetimler bu kapsamda değerlendirilebilir.

3.2.6.3. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişkiye Göre Vergi Denetimi

Denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişkiye göre vergi denetimi; iç ve dış denetim olmak üzere iki şekilde yapılır. İç denetim, kuruluşun kendi bünyesindeki elemanların, kurumda bulunan çalışanların kurallara uyup uymadıklarını denetlemesidir. Ülkemizde gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatlarında gerçekleştirilen denetimler bu kapsamdadır. Dış denetim ise denetlenecek kuruluşun, kuruluş dışındaki bağımsız bir denetçi ya da denetim kuruluşları tarafından denetlenmesidir. Vergi denetim elemanları ve Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan incelemeler bu kapsamda değerlendirilmez (Organ, 2008: 49).

3.2.7. Vergi Denetim Birimleri

Türkiye’de vergi denetimi ile ilgili olarak doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olmak üzere iki kuruluş görev yapmaktadır. Bugüne kadar görev yapmış olan Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu yerini Vergi Denetim Kuruluna bırakmıştır. Çalışmanın bu bölümde kaldırılan ve yeni oluşturulan vergi denetim birimleri incelenmiştir.

3.2.7.1. Kaldırılan Vergi Denetim Birimleri

Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu, Hazine ve Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’da, 646 Sayılı KHK ile yapılan ve 12 Temmuz 2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik ile kaldırılmıştır. Bu bölümde kaldırılan Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kuruluna yer verilmiştir.

3.2.7.1.1. Maliye Teftiş Kurulu

1879 yılında kurulmuş ve Hazine ve Maliye Bakanlığının en eski ve en üst düzey denetim organı olarak 2011 yılına kadar varlığını sürdürmüştür. Maliye Teftiş Kurulunun teftiş ve denetleme yetkisi, genel bütçeden, Türkiye Büyük Millet Meclisinden başlayarak merkezi hükümet dışındaki mahalli idareler bütçesine kadar uzanmaktadır. Merkezi Ankara’da olan Kurulun ayrıca İstanbul ve İzmir’de de çalışma merkezleri faaliyet göstermiş ve bu merkeze bağlı olarak çalışan maliye müfettişleri ve müfettiş yardımcıları, turne adını verdikleri çalışmalarla diğer bölgelerde de çalışmalar yapılmıştır. Müfettiş yardımcısı olarak adım atılan bu mesleğe, dört yıllık eğitim veren Siyasal Bilgiler, Hukuk, İktisat, İşletme ve İktisadi İdari Bilimler Fakültelerinden mezun olmak ve Kamu Personeli Seçme Sınavında yeterli puanı aldıktan sonra Bakanlıkça açılan Müfettiş Yardımcılığı Sınavını kazanmak şart koşulmuştur. Müfettiş yardımcıları üç yıllık yardımcılık döneminden sonra yeterlilik sınavına tabi tutulmaktadır. 1908 yılından bugüne kadar 557 kişi Maliye Müfettişi unvanı almaya hak kazanmıştır (Ataman, 2010: 21).

Maliye Teftiş Kurulu, Hazine ve Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’de 646 Sayılı KHK ile yapılan ve 12 Temmuz 2011 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren değişiklik ile kaldırılmış ve yerine Vergi Denetim

Kurulu Başkanlığı getirilmiştir. Bu kurula bağlı olarak çalışan maliye Başmüfettişleri, Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları ise Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlanarak Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanlarını almışlardır. Böylece Maliye Teftiş Kurulunun çok geniş olan denetim yetkileri yalnızca vergi denetimi ile sınırlandırılmıştır.

3.2.7.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu

İkinci Dünya Savaşı yıllarında savunma harcamalarının artması ve yaşanan enflasyon nedeniyle vergi gelirlerinin aşınması üzerine Kazanç ve Muamele Vergilerinde bir dizi değişikliklere gidilmiş ancak bu düzenlemeler vergi gelirlerini istenilen düzeye ulaştıramamıştır. Bu nedenle de Varlık Vergisi denen olağanüstü vergi konulmuştur. Bu gibi durumlar üzerine 1943 yılında bir komisyon kurulmuş ve vergi reformuna yönelik yeni yasaların teorik çerçevesi oluşturulmuştur. Bu kurulda hesap uzmanları grup başkanı Ali Alaybek de söz konusu tasarıların şekillenmesinde önemli rol üstlenmiştir. Tasarılar 1945 yılında basılı hale getirilmiş ve 1949 yılı sonunda yasalaşır 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Uman, 2010: 192-193).

Genel olarak görevleri, gelir kanunlarının emrettiği üzere mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak olup, esas görevleri revizyon, kontrol ve teftişi içeren vergi denetimidir. Merkezi Ankara'da olan Hesap Uzmanları Kurulu, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcılarından oluşan ve kurul başkanının yönetiminde toplanmıştır. Hesap Uzmanları üç yıl süren staj döneminin ardından yazılı ve sözlü aşamalardan oluşan bir yeterlilik sınavına tabi tutulmuşlar, sınavda başarılı olanlar hesap uzmanlığına atanmıştır. Kurul'da on yılı geçiren hesap uzmanları, Hesap Uzman Kurulu başkanının önerisi üzerine baş hesap uzmanı olarak atanmıştır (Ataman, 2010: 21-22). Hesap Uzmanları Kurulu, Hazine ve Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK'de 646 Sayılı KHK ile yapılan ve 12.07.2011 itibariyle yürürlüğe giren değişiklik ile kaldırılmıştır. Bu kurula bağlı olarak çalışan Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları, yeni kurulan ve doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlanmış ve sırasıyla Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanlarını almıştır.

3.2.7.2 Yürürlükteki Vergi Denetim Birimleri

2011 yılı Temmuz ayı itibariyle Türkiye’de vergi denetimi ile ilgili olarak Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı görev yapmaktadır. Bu bölümde Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3.2.7.2.1. Vergi Denetim Kurulu

Vergi Denetim Kurulu, genel yapı olarak doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak başkan, başkan yardımcıları, grup başkanları ve vergi müfettişlerinden oluşmaktadır. Vergi Denetim Kurulunun amacı, denetimde etkinliği, verimliliği ve uzmanlaşmayı sağlamaktır. Uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanabilmesi için Hazine ve Maliye Bakanının onayıyla doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olacak şekilde Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı olmak üzere dört farklı grup başkanlığının kurulmasına izin verilmiştir. Hatta grup başkanlıkları, gerekli görülen ve ihtiyaç duyulan yerlerde birden fazla olabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 215-216).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görevleri aşağıda belirtilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 217):

- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplayarak sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performanslarını bu sisteme göre değerlendirmek,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,

- Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve iş birliğini sağlamak,
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemlerle ilgili araştırmalar yapmaktır,
- Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlilik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak,
- Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak ve
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmektir.

3.2.7.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı 1936 yılında Varidat Kontrolörlüğü olarak kurulmuştur. 1945 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü, 2005 yılında ise Gelir İdaresi Başkanlığı adını almıştır. Gelir politikasını adil ve tarafsızlık duygusu içerisinde uygulamak, vergiyi en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye uyumunu sağlayıp, yükümlülüklerini yerine getirmek, saydamlık, hesap verebilirlik, verimlilik ve etkinlik çerçevesinde görev yapmaktır. Bu kuruma bağlı olarak vergi denetimi görevi gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından yapılmaktadır. Gelirler Kontrolörleri Gelir İdaresine bağlı merkezi denetim elemanları iken, Vergi Denetmenleri ise taşra denetim elemanlarıdır (Ataman, 2010: 22-23).

Gelir İdaresi Başkanlığı, iki kademeli olmak üzere merkez ve taşra teşkilatı şeklinde örgütlenmiştir. Merkez teşkilatı, ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden, taşra teşkilatı ise doğrudan merkeze bağlı olmak üzere vergi dairesi başkanlıklarından ve daha küçük yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri aşağıda belirtilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 220-221).

- Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen gelirler politikalarını uygulamak,
- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek,

- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasındaki ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,
- Mükellefleri, vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,
- Devlet gelirler politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,
- Devletin alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
- Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafiyet ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek,
- Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
- Mahallî idare gelirler politikaları ile Devlet gelirler politikalarına uygulanmasında uyum sağlayıcı tedbirler almak ve
- Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmektir.
-

Tablo 4'te, Türkiye'de vergi inceleme elemanlarının genel yapısı ve denetim kadroları yer almaktadır.

Tablo 4. 2011 Yılı İtibariyle Vergi Denetim Birimlerinin Dağılımı

		Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
Maliye Bakanına Bağlı	Maliye Müfettişi	171	296	467
	Hesap Uzmanı	341	810	1.151
GİB'e Bağlı	Gelirler Kontrolörleri (Merkezi)	349	551	900
	Vergi Denetmeni (Yerel)	3.235	8.415	11.650
Toplam		4.096	10.072	14.168

Kaynak: Cemil Rakıcı, s. 348.

Tablo 4'te görüldüğü üzere vergi denetimi, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olmak üzere ikili bir yapı üzerine kurulmuştur. Bu durum vergi denetiminde çift başlılığa yol açabilir. Yine bu durum

nedeniyle vergi denetim elemanları arasında olması gereken koordinasyon sağlanamayabilir. Dolayısıyla da denetimin etkinliği azalabilmektedir.

Tablo 5'te 2003-2009 yılları arasında gerçekleştirilen vergi denetimi faaliyetlerinin sonuçları görülmektedir.

Tablo 5. Vergi Dairesi Tarafından Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (2003-2009)

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Vergi Kaçağı (%)
2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543	52,38
2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885	81,65
2005	46.810	724.999.648	159.451.255	21,99
2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475	20,91
2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194	39,48
2008	40.162	2.249.210.344	821.694.129	36,53
2009	18.914	9.390.126.082	1.979.508.994	21,08

Kaynak: Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, s. 226.

Tablo 5'te görüldüğü üzere 2009 yılı itibariyle 18.914 adet vergi incelemesi gerçekleştirilmiş ve toplamda 9.390.126.082 vergi matrahı incelenmiştir. Yapılan bu incelemeler sonucunda 1.979.508.994 TL'lik matrah farkı tespit edilmiş olup yapılan inceleme sonucunda 2009 yılında vergi kaçağının yaklaşık %21 olduğu görülmüştür.

3.2.7.3. İç Denetçiler

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile İç Denetim Sistemi uygulamaya girmiştir. Bu sistem içerisinde görev almak üzere iç denetim elemanları istihdam edilmektedir. İç denetçiler, Bakanlık ve bağlı idarelerde üst yöneticilerin teklifi ile olmak üzere bakan ve diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanmaktadır. İç denetçi olarak atanacak kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulmakta, başarı ile tamamlayanlara ise sertifika verilmektedir. İç denetçilerin görevleri aşağıda belirtilmiştir (Ataman, 2010: 23-25).

- Risk analizlerine dayanarak ilgili idarenin risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,

- İlgili idarenin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunu denetlemek ve harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İlgili idarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- İlgili idarenin mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında bu durumu ve suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek ve
- İlgili idare birimlerince üretilen bilgi ve raporların doğruluğunu değerlendirmektir.

3.3. VERGİ DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ

Çalışmanın bu bölümünde vergi denetiminde muhasebe meslek mensuplarının rolü kayıt dışılığın önlenmesi ile kayıp ve kaçığın önlenmesi konuları açıklanmıştır.

3.3.1. Kayıt Dışılığın Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Kayıt dışı ekonomi, resmi kayıtlarda yer almayan ekonomik faaliyetlerdir. Mevcut milli gelir ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen ve bu nedenle Gayri Safi Milli Hasıla hesaplarının dışında kalan gelir yaratıcı faaliyetlerin tümüdür. Varlığı hemen hemen tüm toplumca kabul edilmekte, kayıtlı ekonomiye oranla büyümeye devam ettiği ve bu durumun mutlaka önlenmesi gerektiği tüm çevrelerce kabul edilmektedir. Kayıt dışı ekonominin iki çeşidi bulunmaktadır. Birincisi, yasalara uygun olarak yaptıkları işlerde vergi ve benzeri kamusal yükümlülüklerden kurtulmak için faturasız mal veya hizmet satışı ve sigortasız işçi çalıştırılması gibi vergi idaresinin bilgisi dışında işlem yapılmasıdır. İkincisi ise, silah ve uyuşturucu ticareti gibi yasal olmayan faaliyetlerdir. Kayıt dışı ekonomi ile elde edilen paralar dünya ekonomi literatüründe

gri para olarak adlandırılır. Kara para ise organize suç örgütlerinin elde ettiği gelirlere (Taştan, 2006: 175).

Kayıt dışı ekonominin önlenmesi, devlete ekstra vergi geliri sağlayacağından, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmesi gereken yine devletin kendisidir. Muhasebe meslek mensupları da bu alanda usul denetimi bağlamında sorumluluk taşımaktadırlar. Muhasebe meslek mensupları da işlerini yaparken gerekli özeni göstermekle mükelleftirler. Örneğin inşaat işi ile uğraşan bir işletmenin demir faturası almadan inşaatını tamamlaması mümkün olmadığı gibi, muhasebe meslek mensupları da bu hususta gerekli uyarıları yapıp, gerekirse yetkili mercilere rapor sunmalıdır. Devlet tüm kurumları ile birlikte, bu konuda muhasebe meslek mensuplarını cesaretlendirmeli ve muhasebe meslek mensuplarının önerilerini dikkate almalıdır (Taştan, 2006: 178).

3.3.2. Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Türkiye, vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü mevcut borçlarının faizlerini ödemekte kullanmaktadır. Bu bağlamda yalnızca bugünün borçlarını ödemek için değil, gelecekte de bir borç krizi yaşamamak için vergi gelirlerinin artırılması gerekmektedir. Vergi gelirlerinin artırılması ise kayıp ve kaçakların önlenmesi ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle vergi sisteminin revizyonu ile iyi donanımlı, yetki ve sorumlulukları artırılmış muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu hususta muhasebe meslek mensuplarının denetim bakımından önemi ortaya çıkmaktadır. Muhasebede yapılan hata ve hileler, vergilendirme açısından vergi suçu teşkil etmesi ve vergi cezasını gerektirmesi bakımından son derece önemlidir. Bu tip muhasebe düzensizliklerinin amacı, işletmeyi olduğundan daha kötü gösterip az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememektir (Taştan, 2006: 189-190).

Verginin bağımsız denetimi; beyanname, imzalama ve tasdik şeklinde gerçekleştirilmektedir. Ancak Yeminli Mali Müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğunun sağlıklı bir yasal dayanağa bağlanamadığı, Hazine ve Maliye Bakanlığına aşırı yetkiler verilip yeminli mali müşavirlere ağır görev ve sorumluluklar yüklendiği, yetkilerinin ise yetersiz kaldığı konusunda eleştiriler

bulunmaktadır. Türkiye’de vergi denetiminde muhasebe meslek mensuplarının rolü konusunda SM ve SMMM’ler için uygunluk denetimi benimsenmiş iken, YMM’ler için ise doğruluk denetimi öngörülmüştür. Bir anlamda vergi denetimi özelleştirilmiştir. Bu noktada YMM’lerden istenen, her türlü inceleme tekniğinin kullanılarak yeterli araştırma yapılması ve ödenecek verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. YMM’lerin sorumluluk ve yetkilerinin kanunlar ile açıkça belirtilmemiş olmaması çeşitli sıkıntıları da beraberinde getirebilir. Vergi denetimi yetkisi YMM’lere verilirken, vergi inceleme elemanlarının yetkilerinin YMM’lere verilmemesi tutarsızlık meydana getirmektedir. SM ve SMMM’ler açısından ise güven yetersizliği söz konusu olabilir. Vergi dairesine yapılan beyanlar aksi ispatlanana kadar doğru kabul edilirken, diğer işlemlerin yıklama memurları aracılığı ile kontrol edilmesi çelişkiyi ve güvensizliği beraberinde getirmektedir (Taştan, 2006: 191-192).

Muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemi içerisinde, denetim elemanlarına yardımcı olmak, beyan edilen bilgilerin doğruluğunu arttırmak, vergi idaresinin yükünü hafifleterek denetim yetersizliğini gidermede yardımcı olmak, vergi kanunları çerçevesinde uyuşmazlıkların yargıya gitmeden uzlaşma yolu ile giderilmesini sağlamak ve vergi gelirlerinin artmasına yardımcı olmak gibi konularda katkıları gerekmektedir. Söz konusu katkıların düzeyi elbette muhasebe meslek mensuplarının niteliksel açıdan kalifiye olmalarına bağlıdır. Ayrıca meslek mensuplarının sahte ya da yanıltıcı belge düzenlenmemesi, kayıt dışı işçi çalıştırılmaması, çalışanların ücretlerinin bir bölümünün gösterilmemesi gibi durumların önüne geçilmesinde caydırıcı etkilerinin olması gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile ilgili vergilemeye yönelik sorumluluklarını 4 No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ’den hareketle aşağıdaki şekilde değerlendirmek mümkündür (Daştan, 2009: 193-194):

- Mükellefçe ibraz edilen belgelerin kanuni defterlere aktarılmasından,
- Beyannamelere eklenen finansal tablolarda yer alan dönem kar zararının doğruluğundan,
- Bilerek kullandıkları ya da sahte ya da yanıltıcı olduğu bariz belli olan belgelerden,

- Miktar veya tutarı itibariyle işletmelerin faaliyet konusu ve hacmiyle uyumlu olmayan belgelerden ve
- Hatalı da olsa yanlış hesaplamalar veya yanlış kayıtlar yapılarak vergi ziyanına sebebiyet verilmesinden sorumludurlar.

3568 Sayılı Kanun ile Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere önemli görevler verilmiştir. 3568 Sayılı Kanunun gerekçesinde “bu müessese Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya mâni olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek amacıyla geliştirilmiştir” ifadesi yer alarak YMM’liğin varlık sebebinin vergi denetimi olduğu açıkça belirtilmiştir. Ayrıca VUK’un 227. maddesi ile de Yeminli Mali Müşavirlere vergi idaresi yararına bir ön denetim ve uygunluk denetimi yapma sorumluluğu getirilmiştir. YMM’ler uygunluk denetiminin (muhasabe denetimi) yanı sıra doğruluk denetimi de (vergi denetimi) yapmaktadır. YMM’ler vergi denetimi görevi, vergi incelemesine paralel olarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamaktan ibarettir. Bu kapsamda irdelendiğinde Yeminli Mali Müşavirler, mükellefler tarafından yapılan hataları düzeltmek, mükellefleri doğru beyana yöneltmek ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek bakımından önemli görevler üstlenmişlerdir (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 55-58).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı ve önemi, evreni, kısıtları ve yöntem ile ilgili bilgilere yer verilmiş, anket sonuçları doğrultusunda elde edilen araştırma bulguları değerlendirilmiştir.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Araştırmanın amacı; Kayseri ilinde muhasebe meslek memurlarının vergi denetimi konusunda algılarının ölçülmesi ve bu konuda meslek sahipleri arasında farkındalık oluşturulmasıdır. Araştırmanın, fiilen çalışan muhasebe meslek mensuplarını kapsaması nedeniyle, uygulama sürecindeki gerek yazılı metinler ve gerekse yüz yüze yapılan görüşmelerin bu farkındalığın sağlanması hususunda ayrıca önem arz etmektedir. Ayrıca hazırlanan bu çalışmanın bundan sonraki çalışmalara da ışık tutması ve muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi hakkındaki görüşlerini yansıtması çalışmanın önemini daha da artırmaktadır.

4.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ

Bu araştırma Kayseri ilinde faaliyet gösteren Kayseri SMMM Odasına kayıtlı SMMM'leri ve Kayseri ilinde faaliyet gösteren gösteren YMM'leri kapsamaktadır. Bu kapsamda Kayseri SMMM Odasına kayıtlı olup bağımlı ve bağımsız çalışan 1.572 SMMM ile 38 YMM'nin olduğu Odanın resmi internet sitesi ile YMM Kayseri Temsilcisi ile yapılan görüşmeler sonucunda tespit edilmiştir. Bu çerçevede araştırmanın evrenini, Kayseri SMMM Odasına kayıtlı olup aktif olarak faaliyet gösteren toplam 1.610 SMMM ile YMM oluşturmaktadır.

4.3. ARAŞTIRMANIN KISITLARI

- Araştırma, Kayseri ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine yapılmıştır.
- Araştırma 1 Ocak 2019 ile 31 Mayıs 2019 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

- Verilen cevapların objektifliği SMMM ve YMM'lerin öz değerlendirmesine bağlıdır.
- SMMM'lerin bir bölümünün ofislerinde bulunmamasından dolayı anket formunu dolduranların sayısı sınırlı olmuştur.

4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada kullanılan veri toplama yöntemi anket olarak belirlenmiştir. Anket formu Taştan (2006), Daştan (2009) ile Dalkıran (2018) çalışmalarından ve uzman görüşlerinden yararlanarak hazırlanmıştır. Anket iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda katılımcıların demografik özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. İkinci kısımda ise, vergi denetimi konusunda katılımcıların algılarını ölçmeye yönelik Likert tipi ölçek kullanılmıştır. Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde araştırma grubuna ilişkin demografik bilgilerin ve mesleki bilgilerinin yer aldığı yedi soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşlerini ölçmek amacıyla Taştan (2006), Daştan (2009) ve Dalkıran'ın (2018) çalışmalarından faydalanılarak araştırmacı tarafından hazırlanan ve 49 sorudan oluşan ölçek yer almaktadır.

4.5. VERİ TOPLAMA ARACI

Araştırmada veri toplama aracı olarak kullanılan anket formları, Kayseri SMMM Odasına kayıtlı olup bağımlı ve bağımsız olarak çalışan SMMM'ler ile Kayseri'de faaliyet gösteren YMM'ler ile yüz yüze görüşerek doldurulmuştur. Kayseri'de aktif olarak faaliyet gösteren toplam 1.610 SMMM ile YMM oluşturmaktadır. Evrenin %12,98'ine ulaşılmış olup her biri ile görüşme imkanı sağlanmıştır. Toplam 209 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmış ve tamamı değerlendirmeye alınmıştır.

4.6. VERİLERİN ANALİZİ

Araştırma grubuna ilişkin frekans ve yüzdeler dağılımlar Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Bilgilerine İlişkin Frekans ve Yüzdeler Dağılımları

Değişken	Alt Değişken	f	%
Cinsiyet	Erkek	138	66,0
	Kadın	71	34,0
Yaş Grubu	23-27 yaş	31	14,8
	28-32 yaş	58	27,8
	33-37 yaş	42	20,1
	38-42 yaş	32	15,3
	42+ yaş	46	22,0
Eğitim Düzeyi	Lisans	143	68,4
	Yüksek Lisans	66	31,6
Mesleki Unvan	SMMM	188	90,0
	YMM	21	10,0
Mesleki Kıdem	1-5 yıl	47	22,5
	6-10 yıl	69	33,0
	11-15 yıl	45	21,5
	16-20 yıl	28	13,4
	20+ yıl	20	9,6
Mükellef Sayısı	Bağımlı	68	32,5
	1-20	36	17,2
	21-40	43	20,6
	41-60	16	7,7
	60+	46	22,0

Tablo 6 incelendiğinde, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %66'sının erkeklerden, %34'ünün ise kadınlardan oluştuğu görülmektedir. Katılımcıların %14,8'i 23-27 yaş grubunda, %27,8'i 28-32 yaş grubunda, %20,1'i 33-37 yaş grubunda, %15,3'ü 38-42 yaş grubunda, %22'si ise 42+ yaş grubundadır.

Araştırmaya katılanların %68,4'ü lisans mezunu, %31,6'sı yüksek lisans mezunudur. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %22,5'i 1-5 yıllık mesleki kıdeme sahip, %33'ü 6-10 yıllık mesleki kıdeme sahip, %21,5'i 11-15 yıllık

mesleki kıdeme sahip, %13,4'ü 16-20 yıllık mesleki kıdeme sahip, %9,6'sı 20+ yıllık mesleki kıdeme sahiptir.

Katılımcıların %32,5'i bir ofise bağımlı olarak çalışmaktayken, %67,5'i ise kendi işletmesine sahiptir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının %17,2'si 1-20 arasında mükellefe, %20,6'sı 21-40 arasında mükellefe p, %7,7'si 41-60 arasında mükellefe ve %22'si ise 60'tan fazla mükellefe sahiptir.

Ölçeğin geçerli bir ölçüm aracı olup olmadığının belirlenmesi amacıyla faktör analizi uygulanmıştır ve analiz sonuçları Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarını Vergi Kaçakçılığına Konusundaki Görüşleri Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları

Alt Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Madde Toplam Korelasyonu
Yönelim	Vergi yasalarındaki boşluklardan ötürü mükelleflerden yasalara tam uyum beklenmemelidir.	,731	,693
	Ekonomik koşullar ve vergi yükü göz önünde bulundurulduğunda vergi kaçırın suçlanmamalıdır.	,792	,587
	Ekonomik sıkıntı içinde olan mükelleflere, muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	,570	,602
	Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırmak ahlaki bir sorun değildir.	,671	,740
	Mükelleflerin eğitim düzeyi yükseldikçe vergi kaçırma eğilimi azalmaktadır.	,350	,517
	Türkiye'de vergi kaçırın işletmenin yakalandığı zaman ödeyeceği ceza çok yüksektir.	,431	,676
	Türkiye'de vergi kaçırın işletmenin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalini yüksek bulmuyorum	,537	,514
Nedenler	Etkin olmayan vergi denetimi ve adil olmayan vergileme zihniyeti	,743	,589
	Siyasi iradenin vergi politikalarındaki tavrı	,388	,671
	Vergi yasalarının çok karışık olması ve çok sık değişiklik yapılması	,673	,681
	Vergi aflarına sıkça başvurulması	,457	,722

	Vergi oranlarının yüksek olması	,407	,692
	Gelir dağılımının adil olmaması ve mükelleflerin gelir düzeyinin düşük olması	,727	,719
	Ekonomik dalgalanma ve krizler	,794	,568
	Alınan vergilerin hizmet olarak geri dönmeyeceği inancı	,679	,588
	Toplumsal ve vergiye ilişkin ahlaki seviyenin düşük olması	,398	,687
	Yapılan kanunların vergilendirilecek unsuru tam kapsayamaması, kanuni boşluklar, istisnalar ve muafiyetlerin olması	,676	,674
	Gider olarak kabul edilmeyen harcama kalemlerinin fazla olması	,606	,727
	Dolaylı ve dolaysız vergilerin fazla alınması ve ek vergilerin çıkarılması	,598	,723
	Vergi ceza hukukunda yer alan suçlar ve bu suçlara ilişkin cezalar hakkındaki düzenlemelerin yeterince açık ve anlaşılır olmaması	,649	,633
	Siyasi değişimlerin yaşanması	,556	,704
	Toplumdaki yolsuzluk düzeyi ve yaygın rüşvet ağı	,595	,560
	Vergi idaresi örgüt yapısının işlevinin yetersiz olması	,641	,582
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	Muhasebe meslek mensupları, vergi denetimi konusunda işletmelerin bir nevi iç kontrolüdür.	,500	,600
	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	,513	,678
	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	,749	,572
	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.	,608	,620
	Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele görevleri vardır.	,560	,558
	Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	,490	,739
	Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışılığın önlenmesi, muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını arttıracaktır.	,396	,694

Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresince yürütülen vergi denetimleri yetersiz kalmaktadır.	,668	,710
Vergi denetiminde mükelleflerin tutması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu meslek mensuplarının sorumluluğunda olduğu için vergi denetiminden muhasebe meslek mensupları en az mükellefler kadar sorumludur.	,446	,671
Vergi denetiminin yanı sıra vergi bilinci ve ahlakının oluşmasında da muhasebe meslek mensuplarının tutumları etkilidir.	,439	,680
Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerde vergi bilinci ve ahlakının gelişmesini sağlayarak vergi denetimine dolaylı olarak pozitif yönde etkisi bulunmaktadır.	,716	,664
Muhasebe meslek mensuplarının belirli bir bölümü meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar.	,666	,605
Muhasebe meslek mensuplarının belirli bir bölümü vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler.	,733	,616
Muhasebe meslek mensuplarının belirli bir bölümü vergi kaçırma konusunda mükellefleri suçlamamaktadırlar.	,473	,522
Mükelleflerin vergi matrahlarının doğru hesaplanmasında muhasebe meslek mensuplarının rolü büyüktür.	,490	,662
Meslek mensuplarının e-beyanname düzenleyerek vergi idaresine gönderebilmesi, vergi idarelerinin iş yoğunluğunu azaltarak vergi denetimine daha fazla zaman ayırmalarına olanak sağlamaktadır.	,438	,622
Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay olmaktadır.	,753	,663
Meslek mensupları özellikle yeni işe başlayan vergi mükelleflerini belge düzeni konusunda bilgilendirerek vergi hatalarının azaltılmasında önemli rol oynarlar.	,642	,711
Yeminli mali müşavirlerin KDV iadesi ve tam tasdik raporlarını düzenlemek için yaptıkları incelemeler, vergi kayıp ve kaçığını azaltmaktadır.	,648	,691
Milyonlarca vergi mükellefini denetlemektense, muhasebe meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının artırılarak onların denetime tabi tutulması, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede daha etkili olacaktır.	,678	,637

	Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki denetçilik müessesinde meslek mensuplarının yer alması vergi kaybının azalmasında olumlu bir etki yapacaktır.	,493	,664
Meslek Mensuplarının Etkinliği	Muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi konusunda sürekli gelişimi için eğitim verilmelidir.	,660	,610
	Muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi konusunda görev ve yetkileri artırılmalıdır.	,710	,614
	Muhasebe meslek mensuplarının görev ve yetkilerinin artırılması, vergi denetiminin etkinliğini artırır.	,771	,694
	Muhasebe meslek mensuplarının sağlayacağı bilgi ve belgeler vergi denetiminde etkinliği arttıracaktır.	,787	,792
	Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.	,648	,680

Muhasebe meslek mensuplarını vergi kaçakçılığına konusundaki görüşleri ölçeği için uygulanan faktör analizi sonucunda Kaise-Mayer-Oklin (KMO) değeri ,832 olarak bulunmuştur. Bu değer örneklem büyüklüğünün faktör analizi için uygun olup olmadığını belirlemektedir. ,800 üzerindeki değerler örneklem büyüklüğünün yeterli olduğunu göstermektedir (Aksu ve diğ 2017, s.9; Altunışık ve diğ 2007, s.226). Bu nedenle araştırmada elde edilen ,832 değerinin örneklem büyüklüğünün analizi için yeterli olduğu ifade etmektedir.

Analiz sonucunda elde edilen Bartlett's Test değeri 1176 olarak anlamlı düzeyde bulunmuştur ($p < 0,05$). Bu değer anlamlı olması ölçeğin faktörlere ayrılabilirliğini ve ölçeğin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir (Aksu ve diğ. 2017; s.10; Altunışık ve diğ. 2007, s.230). Faktör analizi sonucunda ölçeğin 4 alt boyuttan/faktörden oluştuğu tespit edilmiştir. Bu alt boyutlar sırasıyla "Yönelim", "Nedenler", "Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü" ve "Meslek Mensuplarının Etkinliği" olarak adlandırılmıştır.

Yönelim alt boyutu, muhasebe mensuplarının vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri konusundaki görüşlerini ölçmektedir. 1 puan vergi kaçakçılığına yönelimin düşüncesinin az olduğunu, 5 puan ise vergi kaçakçılığına yönelim düşüncesinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

Nedenler alt boyutu, muhasebe meslek mensuplarının kanuni, toplumsal ve ekonomik nedenlerin vergi kaçakçılığına neden olduğu düşüncesi konusundaki görüş

düzeylerini ölçmektedir. 1 puan kanuni, toplumsal ve ekonomik nedenlerin vergi kaçakçılığına neden olduğu düşüncesinin az olduğunu, 5 puan ise kanuni, toplumsal ve ekonomik nedenlerin vergi kaçakçılığına neden olduğu düşüncesinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

Vergi idaresi ve meslek mensuplarının rolü alt boyutu, muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi idaresinin ve meslek mensuplarının rolü konusundaki görüş düzeylerini ölçmektedir. 1 puan vergi idaresinin ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkisinin az olduğu düşüncesini, 5 puan ise vergi idaresinin ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkisinin çok olduğu düşüncesini göstermektedir.

Meslek mensuplarının etkinliği alt boyutu, muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkinliğinin artırılması görüş düzeylerini ölçmektedir. 1 puan meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesinde rolünün artırılması gerektiği düşüncesinin az olduğunu, 5 ise puan kaçakçılığının önlenmesinde rolünün artırılması gerektiği düşüncesinin çok olduğu düşüncesini göstermektedir. Ölçek maddelerinin madde toplam korelasyonları ,514 ve ,792 arasında değişmekte olup, bu değerler madde toplam korelasyonlarının orta düzeyde ve yükseğe yakın olduğunu göstermektedir.

Araştırmalardan elde edilen verilerin geçerlilik güvenilirlik çalışmalarında, Cronch Alfa katsayısının değerlendirilmesi aşağıdaki değerlendirme kriterleri baz alınarak yorumlanmıştır (Kılınç, 2016:116):

- $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir.
- $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek güvenilirliği düşüktür.
- $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.
- $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Çalışmadan elde edilen verilerin analizi için SPSS 22.0 programı kullanılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarını vergi kaçakçılığına konusundaki görüşleri ölçeğine uygulanan faktör analizi sonucunda ölçek puanlarının dört ayrı

boyutta olduğu tespit edilmiştir. Bu boyutlara ilişkin Güvenilirlik Analizi Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarını Vergi Kaçakçılığına Konusundaki Görüşleri Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Alt Boyut	Madde Sayısı	Cronbach’s Alpha
Yönelim	7	,662
Nedenler	16	,835
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	21	,751
Meslek Mensuplarının Etkinliği	5	,846

Tablo 8 incelendiğinde, Yönelim alt boyutu (,662) ile Vergi İdaresi Ve Meslek Mensuplarının Rolü alt boyutunun (,751) güvenilirlik düzeyinin orta düzeyde ve analiz için uygun olduğu, Nedenler alt boyutu (,835) ve Meslek Mensuplarının Etkinliği alt boyutunun (,846) yüksek düzeyde ve analiz için uygun düzeyde güvenilir olduğu görülmektedir (Tavşancıl, 2002, s.29).

Alt boyutlara ilişkin verilerin normal dağılım gösterip göstermediği One Sample Kolmogorov-Smirnov Testi ile incelenmiştir.

Tablo 9. One Sample Kolmogorov-Smirnov Normallik Testi Sonuçları

Alt Boyut	İstatistik Değeri	p
Yönelim	,135	,000
Nedenler	,103	,000
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	,090	,000
Meslek Mensuplarının Etkinliği	,147	,000

Tablo 9 incelendiğinde, alt boyutlara ilişkin verilerin normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Bu nedenle Non-Parametrik analizler uygulanmıştır. Araştırmaya katılanların cinsiyetleri, eğitim düzeyleri ve mesleki unvanlarına göre alt boyut puanlarının karşılaştırılmasında Mann Whitney U Testi kullanılırken, yaş grupları, mesleki kıdemleri ve sahip oldukları mükellef sayılarına göre ölçek puanlarının karşılaştırılmasında Kruskal Wallis H Testi kullanılmıştır.

Araştırma kapsamında toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgular bu bölümde yer almaktadır. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşleri Tablo 10’da yer almaktadır.

Tablo 10. Muhasebe Meslek Mensuplarını Vergi Kaçakçılığına Konusundaki Görüşlerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Alt Boyut	N	X	Ss
Yönelim	209	3,04	0,774
Nedenler	209	3,80	0,61
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	209	3,74	0,44
Meslek Mensuplarının Etkinliği	209	4,05	0,75

Tablo 10 incelendiğinde, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelik düzeylerinin orta seviyede olduğunu düşündüğü, kanuni, toplumsal ve ekonomik nedenlerin vergi kaçakçılığına neden olduğu düşüncesine orta düzeyin üzerinde katıldıkları, vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi idaresi ve meslek mensuplarının rolünün önemini olduğu düşüncesine orta düzeyin üzerinde katıldıkları, meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliğinin artırılması görüşüne de benzer şekilde orta düzeyin üzerinde katıldıkları görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşlerinin cinsiyet demografik değişkeni açısından farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney U analizi kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analiz sonuçları ise Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11. Muhasebe Meslek Mensuplarında Cinsiyet Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Mann Whitney U Analizi Sonuçları

Alt boyut	Cinsiyet	N	X	Ss	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	p
Yönelim	Erkek	138	3,15	0,79	113,53	15666,5	3722,5	,004
	Kadın	71	2,81	0,68	88,43	6278,5		
Nedenler	Erkek	138	3,84	0,59	108,45	14966,0	4423,0	,250
	Kadın	71	3,73	0,64	98,30	6979,0		
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	Erkek	138	3,75	0,41	106,53	14701,0	4688,0	,610
	Kadın	71	3,71	0,49	102,03	7244,0		
Meslek Mensuplarının Etkinliği	Erkek	138	4,08	0,76	108,66	14995,0	4394,0	,217
	Kadın	71	4,01	0,72	97,89	6950,0		

Tablo 11 incelendiğinde, araştırmaya katılanların cinsiyetlerine göre vergi kaçakçılığına neden olan faktörler arasından ($U=4423,0$; $p>0,05$), vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ($U=4688,0$; $p>0,05$) ile meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği ($U=4394,0$; $p>0,05$) konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri konusundaki görüşlerin ise araştırmaya katılanların cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık gösterdiği ($U=3722,5$; $p<0,05$) tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan erkek muhasebe meslek mensupları kadın muhasebe meslek mensuplarına kıyasla mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelimleri olduğu düşüncesi düzeylerinin yüksek olduğunu düşünmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşlerinin yaş grubu demografik değişkeni açısından farklılık gösterip göstermediği Kruskal Wallis H analizi kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analiz sonuçları Tablo 12’de yer almaktadır.

Tablo 12. Muhasebe Meslek Mensuplarında Yaş Grubu Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Kruskal Wallis H Analizi Sonuçları

Alt Boyut	Yaş Grubu	N	X	Ss	Sıra Ort.	χ^2	p
Yönelim	23-27 yaş	31	2,99	0,75	100,29	3,5	,473
	28-32 yaş	58	3,17	0,85	113,78		
	33-37 yaş	42	2,86	0,67	91,89		
	38-42 yaş	32	3,06	0,81	107,38		
	42+ yaş	46	3,04	0,74	107,41		
Nedenler	23-27 yaş	31	3,79	0,66	106,37	1,4	,852
	28-32 yaş	58	3,76	0,74	105,39		
	33-37 yaş	42	3,90	0,51	113,07		
	38-42 yaş	32	3,79	0,47	98,86		
	42+ yaş	46	3,79	0,56	100,49		
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	23-27 yaş	31	3,77	0,46	109,32	6,6	,158
	28-32 yaş	58	3,83	0,42	120,08		
	33-37 yaş	42	3,68	0,48	99,49		
	38-42 yaş	32	3,68	0,48	90,16		
	42+ yaş	46	3,70	0,39	98,43		

Meslek Mensuplarının Etkinliği	23-27 yaş	31	4,12	0,61	109,69	2,6	,625
	28-32 yaş	58	3,98	0,77	98,12		
	33-37 yaş	42	4,15	0,72	108,65		
	38-42 yaş	32	4,06	0,92	116,08		
	42+ yaş	46	4,00	0,71	99,47		

Tablo 12 incelendiğinde, araştırmaya katılanların yaş gruplarına göre mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri ($x^2=3,5$; $p>0,05$) vergi kaçakçılığına neden olan faktörler ($x^2=1,4$; $p>0,05$), vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ($x^2=6,6$; $p>0,05$) ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği ($x^2=2,6$; $p>0,05$) konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşlerinin eğitim durumu demografik değişkeni açısından farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney U analizi kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analiz sonuçları Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Durumu Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Mann Whitney U Analizi Sonuçları

Alt Boyut	Eğitim Durumu	N	X	Ss	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	p
Yönelim	Lisans	143	3,13	0,81	112,38	16071,0	3663,0	,009
	Yüksek Lisans	66	2,84	0,65	89,00	5874,0		
Nedenler	Lisans	143	3,85	0,63	112,12	16033,5	3700,5	,012
	Yüksek Lisans	66	3,69	0,53	89,57	5911,5		
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	Lisans	143	3,77	0,44	109,03	15591,0	4143,0	,156
	Yüksek Lisans	66	3,67	0,42	96,27	6354,0		
Meslek Mensuplarının Etkinliği	Lisans	143	4,08	0,72	108,04	15449,5	4284,5	,280
	Yüksek Lisans	66	3,98	0,80	98,42	6495,5		

Tablo 13 incelendiğinde, araştırmaya katılanların eğitim durumuna göre vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ($U=4143,0$; $p>0,05$) ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği ($U=4284,5$; $p>0,05$) konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri ($U=3663,0$; $p<0,05$) ve vergi kaçakçılığına neden olan faktörler ($U=3700,5$; $p<0,05$) konusundaki görüşlerin ise araştırmaya katılanların eğitim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan lisans mezunu olan muhasebe meslek mensupları yüksek lisans mezunu olan muhasebe meslek mensuplarına kıyasla mükelleflerin vergi kaçırma yönelimleri olduğu düşüncesi düzeylerinin ve kanuni, toplumsal ve ekonomik nedenlerin vergi kaçakçılığına neden olduğu düşüncesi düzeylerinin yüksek olduğunu düşünmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşlerinin mesleki unvan değişkeni açısından farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney U analizi kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analiz sonuçları Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Unvan Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Mann Whitney U Analizi Sonuçları

Alt Boyut	Mesleki Unvan	N	X	Ss	Sıra Ort.	Sıra Top.	U	p
Yönelim	SMMM	188	3,08	0,77	108,46	20390,5	1323,5	,013
	YMM	21	2,64	0,73	74,02	1554,5		
Nedenler	SMMM	188	3,80	0,62	105,57	19846,5	1867,5	,685
	YMM	21	3,83	0,46	99,93	2098,5		
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	SMMM	188	3,73	0,44	103,25	19410,5	1644,5	,209
	YMM	21	3,85	0,38	120,69	2534,5		
Meslek Mensuplarının Etkinliği	SMMM	188	4,07	0,72	105,39	19814,0	1900,0	,776
	YMM	21	3,90	0,96	101,48	2131,0		

Tablo 14 incelendiğinde, araştırmaya katılanların mesleki unvanlarına göre vergi kaçakçılığına neden olan faktörler ($U=1867,5$; $p>0,05$), vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ($U=1644,5$; $p>0,05$) ve

meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği ($U=1900,0$; $p>0,05$) konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri konusundaki görüşlerin ise araştırmaya katılanların mesleki unvanlarına göre anlamlı farklılık gösterdiği ($U=1323,5$; $p<0,05$) tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan SMMM'lerin YMM'lere kıyasla mükelleflerin vergi kaçırma yönelimleri olduğu düşüncesi düzeylerinin yüksek olduğunu düşünmektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşlerinin mesleki kıdem değişkeni açısından farklılık göstermediği Kruskal Wallis H analizi kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analiz sonuçları Tablo 15'te yer almaktadır.

Tablo 15. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Kıdem Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Kruskal Wallis H Analizi Sonuçları

Alt Boyut	Mesleki Kıdem	N	X	Ss	Sıra Ort.	χ^2	p	Gruplar Arası Fark
Yönelim	1-5 yıl	47	2,89	0,71	94,11	12,7	,013	1<2, 2>4
	6-10 yıl	69	3,25	0,77	121,98			
	11-15 yıl	45	3,13	0,89	109,82			
	16-20 yıl	28	2,69	0,51	79,23			
	20+ yıl	20	2,93	0,78	97,25			
Nedenler	1-5 yıl	47	3,71	0,48	90,34	4,5	,345	-
	6-10 yıl	69	3,78	0,66	105,12			
	11-15 yıl	45	3,85	0,67	112,69			
	16-20 yıl	28	3,85	0,47	107,70			
	20+ yıl	20	3,88	0,72	117,98			
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	1-5 yıl	47	3,69	0,45	101,38	1,0	,904	-
	6-10 yıl	69	3,79	0,50	108,09			
	11-15 yıl	45	3,74	0,41	104,98			
	16-20 yıl	28	3,69	0,34	98,07			
	20+ yıl	20	3,78	0,42	112,60			
Meslek Mensuplarının Etkinliği	1-5 yıl	47	3,93	0,70	88,69	4,9	,297	-
	6-10 yıl	69	4,10	0,77	111,67			
	11-15 yıl	45	3,96	0,93	105,02			
	16-20 yıl	28	4,21	0,47	112,16			
	20+ yıl	20	4,16	0,62	110,23			

Tablo 15 incelendiğinde, araştırmaya katılanların mesleki kıdemlerine göre vergi kaçakçılığına neden olan faktörler ($x^2=4,5$; $p>0,05$), vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ($x^2=1,0$; $p>0,05$) ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği ($x^2=4,9$; $p>0,05$) konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeylerinin ise araştırmaya katılanların mesleki kıdemlerine göre anlamlı farklılık gösterdiği ($x^2=12,7$; $p<0,05$) tespit edilmiştir.

Yönelim alt boyutunda, 6-10 yıllık mesleki kıdemi olan muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri konusundaki görüşleri 1-5 yıllık veya 16-20 yıllık mesleki kıdemi olan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinden daha yüksek düzeydedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı konusundaki görüşlerinin mükellef sayısı değişkeni açısından farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney U analizi kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analiz sonuçları Tablo 16’da yer almaktadır.

Tablo 16. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mükellef Sayısı Değişkeni Açısından Vergi Kaçakçılığına İlişkin Görüşlerin İncelenmesi Kruskal Wallis H Analizi Sonuçları

Alt Boyut	Mükellef Sayısı	N	X	Ss	Sıra Ort.	x^2	p	Gruplar Arası Fark
Yönelim	Bağımlı	68	2,83	0,79	86,99	13,9	,008	1<2, 1<4, 1<5, 2>3
	1-20	36	3,35	0,79	128,40			
	21-40	43	2,95	0,71	98,63			
	41-60	16	3,12	0,75	118,09			
	60+	46	3,15	0,73	114,72			
Nedenler	Bağımlı	68	3,76	0,78	106,96	2,1	,709	-
	1-20	36	3,73	0,53	95,78			
	21-40	43	3,92	0,43	112,36			
	41-60	16	3,92	0,54	112,59			
	60+	46	3,76	0,53	99,79			
Vergi İdaresi ve Meslek Mensuplarının Rolü	Bağımlı	68	3,65	0,50	90,43	19,2	,001	1<3, 1<4, 1<5, 2<3, 2<4, 2<5
	1-20	36	3,61	0,34	82,88			
	21-40	43	3,86	0,44	117,30			

	41-60	16	3,97	0,31	141,84			
	60+	46	3,77	0,39	119,53			
Meslek Mensuplarının Etkinliği	Bağımlı	68	4,12	0,79	108,63	14,3	,006	1>2, 2<4, 2<5
	1-20	36	3,77	0,56	77,75			
	21-40	43	3,86	0,98	98,37			
	41-60	16	4,40	0,66	136,38			
	60+	46	4,23	0,41	116,25			

Tablo 16 incelendiğinde, araştırmaya katılanların mükellef sayılarına göre vergi kaçakçılığına neden olan faktörler ($x^2=2,1$; $p>0,05$) konusundaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri ($x^2=13,9$; $p<0,05$), vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ($x^2=19,2$; $p<0,05$) ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği ($x^2=14,3$; $p<0,05$) konularındaki görüşlerin ise araştırmaya katılanların sahip oldukları mükellef sayılarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Yönelim alt boyutunda, 1-20, 41-60 ve 60+ mükellefi olan muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri konusundaki görüşlerinin bağımlı olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinden daha yüksek düzeyde olduğu ve 1-20 mükellefi bulunan muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri konusundaki görüşlerinin 21-40 mükellefi bulunan muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek olduğu görülmektedir.

Vergi idaresinin ve meslek mensuplarının rolü alt boyutunda, 21-40 ve 60+ mükellefi bulunan muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü konusundaki görüşlerinin bağımlı çalışan ve 1-20 mükellefi bulunan muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek olduğu görülmektedir.

Meslek mensuplarının etkinliği alt boyutunda, bağımlı çalışan, 21-40 ve 60+ mükellefi bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek mensuplarının etkinliğinin artırılması konusundaki görüşlerinin 1-20 mükellefi bulunan muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek olduğu görülmektedir.

5.1. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ülkeler maddi anlamdaki gereksinimlerini; borçlanarak, yeni vergi kalemleri çıkararak, hali hazırdaki vergi oranlarını artırarak veya buna benzer uygulamalarla sağlayabilmektedir. Fakat bu tür gelirlerin tamamının bir karşılığı bulunmaktadır. Kamu otoritesi, maddi gelirlerle ilgili gereksinimini hali hazırdaki vergi oranlarını yükselterek veya yeni vergiler çıkararak artırabilir. Devlet, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergiler konulması yerine vergi denetimlerinde etkinliği sağlayarak ta gelir artışı sağlayabilir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ve sistemin iyi işlemesi sonucu, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilerek vergi gelirleri kalemlerinde artış meydana gelebilmektedir. Böylece devlete ek gelir de sağlanabilmektedir.

Günümüzde gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri gibi Türk Vergi Sistemi de beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasında mükelleflerin vergilerini kendileri veya vekilleri beyan etmekte ve beyanname verilmesi ile birlikte ilgili idare tarafından tarhiyat yapılmaktadır. Vergilemenin taraflarını oluşturan devlet ve mükellefler arasında karşılıklı bir çıkar ilişkisi bulunmaktadır. Karşılıklı çıkar ilişkilerinde sunulan bilgilerin doğruluğunun denetim altına alınmasında da fayda bulunmaktadır. Kısaca beyan esaslı vergi sistemleri denetimi zorunlu hale getirmektedir. Bu şekilde hem vergiyi tahsil eden kamu otoritesi hem de vergiyi ödeyen kişi ya da kurumlar şeffaf bir vergileme sistemine kavuşmuş olacaktır.

Vergi denetimine verilen önem son yıllarda konu ile ilgili yapılan bilimsel çalışma sayısını da arttırmaktadır. Yapılan bu çalışmada da konu ile ilgili farkındalık oluşturmak ve vergi denetimine verilen önemin gerek bireysel olarak gerek kamusal olarak artırılması amaçlanmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalar ile hem vergi tahsilatını yapan kamu memurlarının hem de vergi meslek mensuplarının niteliklerinin artırılabilceğine inanılmaktadır.

Literatüre bakıldığında bu alanda yapılan bazı çalışmalarda aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır.

Akkaya (2017), çalışmasında vergi incelemelerinin zamanında yapılmadığını ifade etmiştir. Ayrıca vergi incelemelerinin geciktirilmeden mükelleflerin beyanlarını takip eden dönemler içerisinde gerçekleştirilmesi, hem mükellef tarafında hem de

idare tarafında olumlu sonuçlar doğuracağını belirtmiştir. Yine çok sık değişikliğe uğrayan vergi mevzuatının dilinin mümkün olduğunca sadeleştirilerek anlaşılabilir bir hale getirilmesinin vergi denetiminde etkinliği artıracağını ifade etmiştir.

Bir başka çalışmada İstekal (2017) katılımcıların ve mükelleflerin vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıklarını, vergi bilincinin yerleşmesi için eğitime küçük yaşlarda başlanması gerektiğini ve vergi bilincinin yerleşmediği sürece vergi denetiminde tam anlamıyla bir etkinliğin sağlanamayacağını belirtmiştir. Ayrıca çalışmada katılımcıların denetimlerin yapılma sıklıklarının yeterli düzeyde olmadığını düşündükleri belirtilmiştir.

Tüysüz (2017) tarafından yapılan çalışmada verimli ve etkin bir vergi denetimi için gerçeğe uygun, şeffaf, karşılaştırılabilir finansal tabloların varlığının vergi denetiminde zaman ve maliyet tasarrufu sağlayabileceği düşünülmektedir. Denetimin temel kaynaklarından olan finansal tablolar bu nedenle doğru, anlaşılır, eksiksiz ve güvenilir olmalıdır. Buna yönelik olarak meslek odaları ile iş birliği içerisinde finansal tabloların gerçeğe uygun hazırlanması ve önemi ile ilgili eğitim çalışmaları yapılarak mükellefler nezdinde farkındalık oluşturulabilir. Böylece sağlıklı ve verimli bir vergi denetimine kapı açılması ve risklerin asgari seviyeye indirilmesi öngörülmektedir.

Büyükbüken (2018) yaptığı çalışmada “Vergi sisteminde ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için öncelikle idari teşkilatlanma yapısının iyi oluşturulmasını önemini vurgulamıştır. Büyükbüken’e göre vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için idari yapılanma ya da bir başka ifadeyle kurumsal organizasyon ne kadar önemli olursa olsun tek başına yeterli değildir. Ayrıca etkinlik kavramının tek bir faktöre bağlı olarak gerçekleşeceği fikri ise gerçeği yansıtmamaktadır. Büyükbükene göre iyi düzenlenmiş bir idari yapılanmanın yanı sıra ülke koşullarına uyumlu bir yasal düzenleme, otomasyon sistemlerinin kullanımı, denetim elemanlarının sayısı, vergi cezalarının caydırıcılığı, vergi ahlâkı, vergilemede etkinliği azaltmaya neden olan vergi afları ve uzlaşma gibi müesseselerin varlığı vergi denetimi etkileyen faktörler arasında gösterilmiştir.

Yapılan bu çalışma ise daha önce yapılan çalışmaları doğrular nitelikte olup çalışmanın bölümlerinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde vergi denetimi ile doğrudan ilgili olan ve vergi denetim elemanlarının nitelikleri arasında bulunan muhasebe bilimi üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ise, genel anlamda denetim ve özellikle de vergi denetimi konuları işlenmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümde ise asıl çalışma konusu olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Vergi Denetimi İle İlgili Algıları” analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir.

Yapılan çalışma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarına uygulanan ölçeğin sorularına ait boyutların normal dağılım göstermediği tespit edilmiş, bu durum sonucunda ise veriler Non-Parametrik analizler kullanılarak değerlendirilmiştir.

Yapılan analizler sonucunda, muhasebe meslek mensuplarında cinsiyet değişkeni açısından vergi kaçakçılığına ilişkin görüşler incelenmiş ve araştırmaya katılan erkek muhasebe meslek mensuplarının kadın muhasebe meslek mensuplarına göre mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelimleri olduğu düşüncesi düzeylerinin yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bu farklılığın ise erkek muhasebe meslek mensuplarının mükellef kaybetme korkusunun kadın muhasebe meslek mensuplarına oranla daha yüksek olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarında yaş grubu değişkeni açısından vergi kaçakçılığına ilişkin görüşlerin incelenmiş ve araştırmaya katılanların yaş gruplarına göre mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri, vergi kaçakçılığına neden olan faktörler, vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında eğitim durumu değişkeni açısından vergi kaçakçılığına ilişkin görüşlerin incelenmiş ve araştırmaya katılanların eğitim durumuna göre vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Buna karşın, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri ve vergi kaçakçılığına neden olan faktörler konusundaki görüşlerin ise araştırmaya katılanların eğitim durumuna göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca, araştırmaya

katılan lisans mezunu olan muhasebe meslek mensupları yüksek lisans mezunu olan muhasebe meslek mensuplarına kıyasla mükelleflerin vergi kaçırma yönelimleri olduğu düşüncesi düzeylerinin ve kanuni, toplumsal ve ekonomik nedenlerin vergi kaçakçılığına neden olduğu düşüncesi düzeylerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında mesleki unvan değişkeni açısından vergi kaçakçılığına ilişkin görüşlerin incelenmiş ve araştırmaya katılanların mesleki unvanlarına göre vergi kaçakçılığına neden olan faktörler vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Buna karşın, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri konusundaki görüşlerin ise araştırmaya katılanların mesleki unvanlarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmaya katılan SMMM'lerin mükelleflerinin vergi kaçırma yönelimleri olduğu düşüncesi YMM'ler ile kıyaslandığında yönelimlerinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarında mesleki kıdem değişkeni açısından vergi kaçakçılığına ilişkin görüşlerin incelenmiş ve araştırmaya katılanların mesleki kıdemlerine göre vergi kaçakçılığına neden olan faktörler vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği konularındaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeylerinin ise araştırmaya katılanların mesleki kıdemlerine göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Son olarak muhasebe meslek mensuplarında mükellef sayısı değişkeni açısından vergi kaçakçılığına ilişkin görüşleri incelenmiş ve araştırmaya katılanların mükellef sayılarına göre vergi kaçakçılığına neden olan faktörler konusundaki görüşlerinin anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Buna karşın, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelim düzeyleri vergi idaresi ve meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolü ve meslek mensuplarının vergi süreçlerindeki etkinliği konularındaki görüşlerin ise araştırmaya katılanların sahip oldukları mükellef sayılarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Mükellef sayısı az olan muhasebe meslek mensupları kanunların uygulanması konusunda çok katı olamadığı bu durumun ise mükellef sayısı arttıkça değiştiği düşünülmektedir.

Vergi Usul Kanununa göre; “beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır VUK’un ilgili maddesinde de görüldüğü üzere toplanan vergilerin doğruluğunun sağlanmasında muhasebe meslek mensuplarının rolü önemlidir.

Yapılan çalışma neticesinde, muhasebe meslek mensuplarının üzerine düşen görevleri yerine getirmeleri durumunda vergi toplama etkinliğin sağlanabileceği düşünülmektedir. Mükelleflerin vergi ödememe konusundaki yaklaşımlarından kaynaklı meslek mensupları mükellef kaybı yaşamamak için kanunlara tam uyum gösterememekte ve bu durum vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olmaktadır. Etkin ve verimli vergi tahsilatının yapılması için kurumların ve vergi tahsili ile görevli birimlerin denetimlerini daha şeffaf hale getirmeleri, vergi denetim elemanlarının daha donanımlı olmaları ve vergi ahlakının tüm kurumlara yerleşmesi vergi kaçakçılığının önüne geçecektir. Bu çalışmada elde edilen sonuçlar da bu iddiaları doğrular niteliktedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2010). İç Denetim alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68.
- Abdioğlu, H. (2007). Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 36.
- Acar, İ. A. Şahin, E. A. (2009). Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim, *Maliye Dergisi*, Sayı: 156.
- Acar, İ. A. Şahin, E. A. (2010). Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, *Maliye Dergisi*,
- Akkaya, H.(2017). *İşletmelerde Vergi Denetimi Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Aksu R., Eser M. T., Güzeller C. O(2017). *Açıklayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi ile Yapısal Eşitlik Modeli Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akyel, N. *Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, Çalışma Notları.
- Altunışık R., Coşkun R., Bayraktaroğlu S., Yıldırım E.,(2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya Yayıncılık, İstanbul.
- Atay, M. S.(2008). *Muhasebe Sistemleri ve Tekdüzen Hesap Planında Uygulanması*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Aslan, A.(2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, *Maliye Dergisi*, Sayı: 40, Mayıs-Ağustos.
- Aslan, B.(2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, *Sayıştay Dergisi*, Nisan – Haziran.
- Ataman, B. (2010) Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış, *Maliye ve Finans Yazıları*, Yıl: 24, Sayı: 87.
- Bektöre, S. Sözbilir, H. ve Banar, K.(2007). *Genel Muhasebe*, Nisan Kitabevi.

- Büyükben, N. K.(2018). *Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Civan, M.(2002). *Finansal Muhasebe*, Gaziantep Üniversitesi Yayınları.
- Coşkun, S.(2018). *Yerel Muhasebe Uygulamaları İle Tms/Tfrs Yakınsama Sürecinin Yeminli Mali Müşavirler ve Vergi Denetim Elemanlarının Görüşleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi: İzmir İlinde Bir Uygulama*, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Manisa.
- Dalkıran, T. A.(2018). *Vergi Mükelleflerinin Denetim Algısı: Uşak İli Örneği*, Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Uşak.
- Daştan, A.(2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXVI, Sayı: 1.
- Demir, M.(2018). *Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları Üzerinde Bir Uygulama*, Osmaniye Korkutata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Osmaniye.
- Deran, A. Erduru, İ. Keleş D.(2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Sorunları Ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Demografik Özellikler Ve Faaliyet Gösterilen Ekonomik Çevre Açısından Değerlendirilmesi: Ordu Örneği. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(The Journal of Social Economic Research) ISSN: 2148 – 3043 / Yıl: 16 / Sayı: 32, Ekim.
- Durmuş, A. H. ve Aytulun, A.(2016). Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal Ve Uluslararası Kuruluşlar. Muhasebe/Denetim Kavramına Genel Bakış, *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği*,
- Fişne, B. D.(2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algısına İlişkin Çalışma: Sivas İli Örneği*, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sivas.

- Gençtürk, M. Demir, Y. Çarıkçı, O.(2008). Meslek Yüksekokul Öğrencilerinin Muhasebe-Finans Eğitimine Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Uygulama, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 1,
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul.
- Güner, D.(2018). *Genel Muhasebe Derslerinde Yaşanan Anlama Zorlukları Üzerine Bir Araştırma*, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karabük.
- Güredin, E. *Denetim*,(1997). Beta Basım Yayın Dağıtım, 7. Basım, İstanbul.
- Güvemli, O. *Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütü’nün 20. Yılı: Bir Değerlendirme, Çalışma Notları*.
- Heper, F. Dönmez, R.(2006). *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 4. Baskı.
- ISMMO,(2010). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, *İSMMO Yayınları*,
- İştekal, D.(2017). *Vergi Denetiminde Etkinlik: Şırnak İli Örneği*, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bilecik.
- Kapusuzoğlu, A.(2008). *Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü*, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 16.
- Kaygusuz, S. Y. Ü . Aslan ve N. Kepçe, (2013). *Genel Muhasebe I*. 2. Baskı. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Kılınç, Y.(2018). *Finansal Tablolar Analizi Açısından Vergi Denetimi: Bir Şirket Üzerine Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Korkmaz, U.(2007). Kamuda İç Denetim (I), *Bütçe Dünyası*, Cilt: 2, Sayı: 25, Bahar
- Küçüköner, Z. S.(2018). *Vergi Denetim Sistemindeki Kurumsal Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Organ, İ.(2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar, Çözüm Önerileri*, Gazi Yayınevi, Ankara.
- Özal, Ö. Yıldırım, O. ve Tek, N.(1983). *Muhasebe*, Ege Üniversitesi Basın Yayın Yüksek Okulu Yayınları, No: 5, İzmir.
- Pekşen, F.(2018). *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Denizli.
- Rakıcı, C.(2011). *Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu*, Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7, Sayı: 14.
- Sevilengül, O. (2004). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi,
- Sipahioğlu, Y. G.(2019). *Muhasebe, Muhasebecilik, Adli Muhasebe ve Türkiye’de Dört Büyük Denetim Şirketinin Verdiği Adli Muhasebe Hizmetleri*, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şengel, S.,(2010) Muhasebe Meslek Odalarının Vizyon ve Misyonu Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 14.
- Şenol, M. M. (2018). *Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Sivas İlinde Bir Araştırma*, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
- Taştan, H.(2006). *Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Tavşancıl, E.(2002). *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tekin, F. Çelikkaya, A.(2011) *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Tetik, N. Kınay, F. ve Ciğer, A.(2008). Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 38.

Topçu, H. İ.(2005). *Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi.

TÜRMOB, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>, (17.01.2019).

Tüysüz, N. M.(2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesinde Finansal Raporlamanın Yeri ve Önemi*, Nişantaşı Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Uman, O. (2010). Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı: 45.

Umud, S.(2018). *Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Etiğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Munzur Üniversitesi ve Fırat Üniversitesinde Bir Uygulama*, Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Ünal, Y.(2018). *Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma*, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Yıldız, H.(2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C: 17,

Yılmaz, H. (2018). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler*, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.

Yükçü, S.(2009) *Finansal Muhasebe*, İzmir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=1.5.3568&MevzuatIlski=0&sourceXmlSearch=> (16.01.2019).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

646 Sayılı KHK 12 Temmuz 2011 Tarihli Resmi Gazete.

EKLER

Ek-1 Anket

Sayın Katılımcı; Bu anket formu <i>“Vergi Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının Algılarına Yönelik Kayseri İlinde Bir Araştırma”</i> ölçmek amacıyla düzenlenmiştir. Anket formundan elde edilen veriler yalnızca bilimsel amaç kapsamında kullanılacaktır. Araştırmanın güvenilirliği sorulara vereceğiniz cevapların eksiksiz ve doğru olmasına bağlıdır. Anketi cevaplayarak araştırmaya sağladığınız değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.	
Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Deniz Sarıhan Uçar Yüksek Lisans Öğrencisi

Demografik Özellikleriniz;

- 1) Cinsiyetiniz : Erkek Kadın
- 2) Yaşınız :
- 3) Eğitim Durumunuz : Lise Önlisans Lisans Yüksek Lisans Doktora
- 4) Ünvanınız : SM SMMM YMM
- 5) Mesleki deneyiminiz (yıl) :
- 6) Mükellef sayınız :
- 7) Aylık ortalama geliriniz :

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<i>Lütfen aşağıdaki sorulardan sizin için en uygun olanı işaretleyiniz.</i>						
Yönelim	Vergi yasalarındaki boşluklardan ötürü mükelleflerden yasalara tam uyum beklenmemelidir.	1	2	3	4	5
	Ekonomik koşullar ve vergi yükü göz önünde bulundurulduğunda vergi kaçırma suçlanmamalıdır.	1	2	3	4	5
	Ekonomik sıkıntı içinde olan mükelleflere, muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	1	2	3	4	5
	Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırma ahlaki bir sorun değildir.	1	2	3	4	5
	Mükelleflerin eğitim düzeyi yükseldikçe vergi kaçırma eğilimi azalmaktadır.	1	2	3	4	5
	Türkiye’de vergi kaçırma birinin yakalandığı zaman ödeyeceği ceza çok yüksektir.	1	2	3	4	5

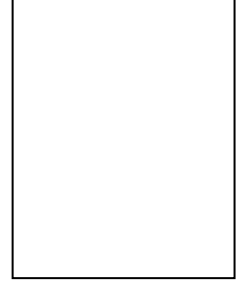
	Türkiye'de vergi kaçırmanın vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalini yüksek bulmuyorum	1	2	3	4	5
Nedenler	Etkin olmayan vergi denetimi ve adil olmayan vergileme zihniyeti	1	2	3	4	5
	Siyasi iradenin vergi politikalarındaki tavrı	1	2	3	4	5
	Vergi yasalarının çok karışık olması ve çok sık değişiklik yapılması	1	2	3	4	5
	Vergi aflarına sıkça başvurulması	1	2	3	4	5
	Vergi oranlarının yüksek olması	1	2	3	4	5
	Gelir dağılımının adil olmaması ve mükelleflerin gelir düzeyinin düşük olması	1	2	3	4	5
	Ekonomik dalgalanma ve krizler	1	2	3	4	5
	Alınan vergilerin hizmet olarak geri dönmeyeceği inancı	1	2	3	4	5
	Toplumsal ve vergiye ilişkin ahlaki seviyenin düşük olması	1	2	3	4	5
	Yapılan kanunların vergilendirilecek unsurunu tam kapsamaması, kanuni boşluklar, istisnalar ve muafiyetlerin olması	1	2	3	4	5
	Gider olarak kabul edilmeyen harcama kalemlerinin fazla olması	1	2	3	4	5
	Dolaylı ve dolaysız vergilerin fazla alınması ve ek vergilerin çıkarılması	1	2	3	4	5
	Vergi ceza hukukunda yer alan suçlar ve bu suçlara ilişkin cezalar hakkındaki düzenlemelerin yeterince açık ve anlaşılır olmaması	1	2	3	4	5
	Siyasi değişimlerin yaşanması	1	2	3	4	5
	Toplumdaki yolsuzluk düzeyi ve yaygın rüşvet ağı	1	2	3	4	5
	Vergi idaresi örgüt yapısının işlevinin yetersiz olması	1	2	3	4	5
Vergi İdaresi Ve Meslek Mensuplarının Rolü	Muhasebe meslek mensupları, vergi denetimi konusunda işletmelerin bir nevi iç kontrolüdür.	1	2	3	4	5
	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	1	2	3	4	5
	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	1	2	3	4	5
	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele görevleri vardır.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	1	2	3	4	5
	Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışılığın önlenmesi, muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını arttıracaktır.	1	2	3	4	5
	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresince yürütülen vergi denetimleri yetersiz kalmaktadır.	1	2	3	4	5
	Vergi denetiminde mükelleflerin tutması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu meslek mensuplarının sorumluluğunda olduğu için vergi denetiminden muhasebe meslek mensupları en az mükellefler kadar sorumludur.	1	2	3	4	5
	Vergi denetiminin yanı sıra vergi bilinci ve ahlakının oluşmasında da muhasebe meslek mensuplarının tutumları etkilidir.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerde vergi bilinci ve ahlakının gelişmesini sağlayarak vergi denetimine dolaylı olarak pozitif yönde etkisi bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensuplarının belirli bir bölümü meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensuplarının belirli bir bölümü vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler.	1	2	3	4	5

	Muhasebe meslek mensuplarının belirli bir bölümü vergi kaçırma konusunda mükellefleri suçlamamaktadırlar.	1	2	3	4	5
	Mükelleflerin vergi matrahlarının doğru hesaplanmasında muhasebe meslek mensuplarının rolü büyüktür.	1	2	3	4	5
	Meslek mensuplarının e-beyanname düzenleyerek vergi idaresine gönderebilmesi, vergi idarelerinin iş yoğunluğunu azaltarak vergi denetimine daha fazla zaman ayırmalarına olanak sağlamaktadır.	1	2	3	4	5
	Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay olmaktadır.	1	2	3	4	5
	Meslek mensupları özellikle yeni işe başlayan vergi mükelleflerini belge düzeni konusunda bilgilendirerek vergi hatalarının azaltılmasında önemli rol oynarlar.	1	2	3	4	5
	Yeminli mali müşavirlerin KDV iadesi ve tam tasdik raporlarını düzenlemek için yaptıkları incelemeler, vergi kayıp ve kaçığını azaltmaktadır.	1	2	3	4	5
	Milyonlarca vergi mükellefini denetlemektense, muhasebe meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının artırılarak onların denetime tabi tutulması, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede daha etkili olacaktır.	1	2	3	4	5
	Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki denetçilik müessesinde meslek mensuplarının yer alması vergi kaybının azalmasında olumlu bir etki yapacaktır.	1	2	3	4	5
Meslek Mensuplarının Etkinliği	Muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi konusunda sürekli gelişimi için eğitim verilmelidir.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi konusunda görev ve yetkileri arttırılmalıdır.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensuplarının görev ve yetkilerinin arttırılması, vergi denetiminin etkinliğini artırır.	1	2	3	4	5
	Muhasebe meslek mensuplarının sağlayacağı bilgi ve belgeler vergi denetiminde etkinliği arttıracaktır.	1	2	3	4	5
	Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Deniz Sarıhan UÇAR
Doğum Yeri ve Tarihi : Kayseri, 1986
Medeni Hali : Evli, 1 Çocuk Sahibi
İletişim Bilgileri : denizsarihan_5@hotmail.com
: 0 541 7436135 (GSM)



EĞİTİM

2001-2003 Behice Yazgan Lisesi
2004-2008 Karadeniz Teknik Üniversitesi

İŞ DENEYİMİ

2008-2010 SMMM Stajeri
2010- Halen Hazine ve Maliye Bakanlığı

