

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**



**VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM
FONKSİYONU VE ETİK DEĞERLER ALGISININ ETKİSİ:
MANİSA İLİ ÖRNEĞİ**

Oğuz ŞATIR

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Burak ÖZDOĞAN**

MANİSA, 2019

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM
FONKSİYONU VE ETİK DEĞERLER ALGISİNİN ETKİSİ:
MANİSA İLİ ÖRNEĞİ**

Oğuz ŞATIR

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Burak ÖZDOĞAN**

MANİSA, 2019

| | | | |
|---|--|----------------------|--------------|
|  | T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ | Doküman Kodu | FRYL-031 |
| | YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI Tez Savunma Sınavı Tutanağı | Yayınlanma Tarihi | 26/03/2018 |
| | | Revizyon No/Tarih | 2/23/03/2018 |
| | | Sayfa | 1/1 |

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 10/07/2019 tarih ve 24/Ek9 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Oğuz ŞATIR'ın "Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Foksiyonu ve Etik Değerler Algısının Etkisi: Manisa İli Örneği" konulu tezi incelenmiş ve aday 06/08/2019 tarihinde saat 11:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

ÜYE
Doç. Dr. Rabia AKTAŞ

BAŞKAN
Dr. Öğr. Üyesi Burcu Özdoğan

ÜYE
Doç. Dr. M. Gani DURAK

Evet Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu ve Etik Değerler Algısının Etkisi: Manisa İli Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.



.../.../2019

Oğuz Şatır

İmza

ÖZET

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM FONKSİYONU VE ETİK DEĞERLER ALGISININ ETKİSİ: MANİSA İLİ ÖRNEĞİ

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için ülke vatandaşlarının vergi vermesi gerekmekte olup, vatandaşa hizmet sunulması sosyal devlet anlayışının bir gereğidir. Devletin vatandaşlardan aldığı vergilerde yaşanan kayıp ve kaçak artışı, devletin sunduğu hizmetlerin aksamasına, gelir eşitsizliğine ve ekonomik bozulmaya neden olmaktadır. Ülkemizdeki gibi beyan esasına dayalı vergilendirme sistemlerinde, vergilerden elde edilen gelirin artışı doğru beyan verilmesine ve beyan sistemlerinin doğru çalışmasına bağlıdır. Gelir sahibi gerçek ve tüzel teşebbüs veya işletmelerin doğru beyan vermesi muhasebe meslek mensuplarının aracılığı ile gerçekleşmektedir.

Bu çalışma muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde bağımsız denetim fonksiyonu ve etik değerler algısının etkisinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Çalışma üç bölümde tasarlanmış olup, birinci bölümde vergi kayıp ve kaçağı ile ilgili kavramlar, ikinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim rolü ve etik değerler ile ilgili literatür incelenmiştir. Üçüncü bölümde çalışmanın metodu ve elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

İlişkisel tarama modelinde tasarlanan çalışmada nicel yöntemlerden anket tekniği kullanılmıştır. Araştırmanın örneklemini 2018 yılında Manisa ilinde görev yapan 71 muhasebe meslek mensubundan oluşmaktadır.

Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu ile ilgili algılarının yüksek olduğu, değerler algı düzeylerinde eğitim ($x=8.50$) çok önemli buldukları, iman değerini ise ($X=5.60$) en az önemli algıladıkları değerler olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının değer algısının cinsiyete, yaşa, medeni duruma, eğitim düzeyine, mükellef sayısına, meslekte çalışma süresine, meslek grubuna göre anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Muhasebe, Eğitim, Etik, Davranış, Kültür.

ABSTRACT

IN PREVENTING TAX LOSSES AND EVASION, PROFESSIONAL ACCOUNTANTS, THE EFFECT OF INDEPENDENT AUDIT FUNCTION AND ETHICAL VALUES PERCEPTION: A CASE OF MANİSA

For the realization of public services, the citizens of the country must pay taxes and the provision of services to the citizen is a requirement of the social state understanding. The increase in the losses and fugitives experienced in the taxes the state receives from the citizens causes disruption of the services provided by the state, income inequality and economic deterioration. In taxation systems based on declarations like in our country, the increase in the income obtained from taxes depends on the correct declaration and the correct operation of the declaration systems. Accurate declarations of real and legal undertakings or enterprises with income are realized through professional accountants.

This study was conducted to determine the effect of independent audit function and ethical values perception in the prevention of tax losses and evictions of professional accountants. The study has been designed in three sections. In the first section, the concepts related to tax loss and leakage, in the second section, the literature on the independent auditing role of professional accountants and ethical values have been examined. In the third section, the method of the study and the findings are given.

In the study, which was designed in the relational screening model, a quantitative survey technique was used. The sample of the study consists of 71 professional accountants working in Manisa in 2018.

As a result of the study, it was determined that the perceptions of the professional members about the independent audit function were high, values were found to be very important in education ($x = 8.50$) and perception values were the least significant ($X = 5.60$). It was determined that the value perception of the members of the profession did not differ significantly according to gender, age, marital status, education level, number of taxpayers, duration of work in profession, occupation group.

KeyWords: Tax, Accounting, Education, Ethics, Behavior, Culture.

TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Burak ÖZDOĞAN' a, çalıőmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim değerli arkadaőım Begüm GÜLER' e, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten teşekkür ederim.

Oğuz ŞATIR
Manisa, 2019



İÇİNDEKİLER

| | |
|--|------|
| TEZ ONAY SAYFASI..... | iii |
| TEZ VERİ GİRİŞ ve YAYINLAMA İZİN FORMU | iv |
| YEMİN METNİ | v |
| ÖZET..... | vi |
| ABSTRACT | vii |
| TEŞEKKÜR | viii |
| İÇİNDEKİLER | ix |
| SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ | xii |
| TABLolar LİSTESİ..... | xiii |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | xv |
| EKLER LİSTESİ | xvi |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKÇILIĞI

| | |
|--|----|
| 1.1. VERGİ..... | 4 |
| 1.1.1. Verginin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi | 4 |
| 1.1.2. Verginin Fonksiyonları | 5 |
| 1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ | 7 |
| 1.2.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler | 8 |
| 1.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler..... | 11 |
| 1.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler..... | 13 |
| 1.2.4. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler..... | 13 |
| 1.3. VERGİ KAYIP KAÇAĞI | 14 |
| 1.3.1. Vergi Kayıp Kaçağının Özellikleri | 17 |
| 1.3.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Ortaya Çıkış Biçimleri..... | 18 |

| | |
|---|----|
| 1.3.2.1. Vergiden Kaçınma Yoluyla Ortaya Çıkış | 19 |
| 1.3.2.2. Kayıt Dışı Ekonomi Yoluyla Ortaya Çıkış | 19 |
| 1.3.3. Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri | 22 |
| 1.3.4. Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Denetlenmesi | 25 |
| 1.3.4.1. Vergi Denetiminin Amaçları..... | 25 |
| 1.3.4.2. Vergi Denetiminin Aşamaları..... | 27 |

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK SAHİPLERİNİN DENETİM FONKSİYONU, BAĞIMSIZ DENETİM VE ETİK DEĞERLER ALGISI

| | |
|---|----|
| 2.1. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI..... | 33 |
| 2.1.1. Muhasebeve Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi | 33 |
| 2.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sınıflandırılması | 35 |
| 2.1.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik | 36 |
| 2.1.2.2. Yeminli Mali Müşavirlik..... | 36 |
| 2.1.3. Serbest Muhasebeci Mesleğinin Konusu | 38 |
| 2.2. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK ETİĞİ | 39 |
| 2.3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİLEME SÜRECİNDE ROLÜ | 43 |
| 2.3.1. Vergi Mevzuatının Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesi | 43 |
| 2.3.2. Meslek Mensuplarının Vergi Yönetimine Etkisi | 44 |
| 2.3.3. Meslek Mensuplarının Vergi Yargısına Etkisi | 46 |
| 2.3.4. Meslek Mensuplarının Denetim Fonksiyonu | 48 |
| 2.3.4.1. Mali Tablolar Denetimi | 48 |
| 2.3.4.2. Uygunluk Denetimi | 49 |
| 2.3.4.3. Faaliyet Denetimi | 49 |
| 2.3.4.4. Diğer Denetimler | 50 |

| | |
|---|-----------|
| 2.4. VERGİ KAYIP KAÇAKLARINDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ETKİSİ..... | 50 |
| 2.4.1. Bağımsız Dış Denetim Süreci..... | 50 |
| 2.4.2. Bağımsız Dış Denetimin İşletmelere Faydası..... | 52 |
| 2.4.3. Bağımsız Dış Denetimin Devlete Faydası | 53 |
| 2.4.4. Bağımsız Dış Denetimin Kamusal Faydaları | 54 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM FONKSİYONU VE ETİK DEĞERLER ALGISININ ROLÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

| | |
|---|-----------|
| 3.1. DEĞERLER ALGISI | 56 |
| 3.2. YAPILAN ARAŞTIRMALAR | 58 |
| 3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ | 61 |
| 3.3.1. Araştırma Modeli | 61 |
| 3.2.2. Veri Toplama Araçları ve Uygulanması | 63 |
| 3.2.3. Verilerin Çözümlemesi ve Değerlendirilmesi | 64 |
| 3. 3. BULGULAR | 74 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 86 |
| KAYNAKÇA | 91 |
| EK..... | 99 |

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|----------------|--|
| AICPA | Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü |
| BDDK | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu |
| EVK | Emlak Vergisi Kanunu |
| GVK | Gelir Vergisi Kanunu |
| IASB | Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu |
| IASC | Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi |
| KDVK | Katma Değer Vergisi Kanunu |
| KGK | Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| KVK | Kurumlar Vergisi Kanunu |
| MTVK | Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu |
| ÖTVK | Özel Tüketim Vergisi Kanunu |
| SM | Serbest Muhasebeci |
| SMMM | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| SPK | Sermaye Piyasası Kurulu |
| TBB | Türkiye Bankalar Birliği |
| TDK | Türk Dil Kurumu |
| TSE | Türk Standartları Enstitüsü |
| TMSK | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TMUD | Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği |
| TMUDESK | Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |
| UFRS | Uluslararası Finansal Raporlama Standartları |
| UMS | Uluslararası Muhasebe Standartları |
| VİVK | Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu |
| VUK | Vergi Usul Kanunu |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|--|--|
| Tablo 1: 1965-2010 Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı.. 9 | |
| Tablo 2: Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2012-2018)..... 12 | |
| Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (1950-2018)..... 16 | |
| Tablo 4: Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri 21 | |
| Tablo 5: Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri, Ölçütleri ve Bilgi Kullanıcıları 38 | |
| Tablo 6: Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Olarak AICPA, IFAC ve TÜRMOB'un Benimsemiş Olduğu İlke ve Kuralların Karşılaştırılması 42 | |
| Tablo 7: Toplumsal Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 65 | |
| Tablo 8: Kariyer Değerleri Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 66 | |
| Tablo 9: Entelektüel Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 67 | |
| Tablo 10: Maneviyat Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 68 | |
| Tablo 11: Materyalistik Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 69 | |
| Tablo 12. Toplumsal Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 70 | |
| Tablo 13: Romantik Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları..... 71 | |
| Tablo 14: Özgürlük Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 72 | |
| Tablo 15: Fütüvvet Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları 73 | |
| Tablo 16: Demografik Değişkenlere Ait Betimsel İstatistikler 74 | |
| Tablo 17: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algı Düzeyleri..... 75 | |
| Tablo 18: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerler Algısı Düzeyleri 77 | |
| Tablo 19: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması 79 | |
| Tablo 20: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Yaşa Göre Karşılaştırılması 79 | |
| Tablo 21: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması 80 | |
| Tablo 22: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması 81 | |
| Tablo 23: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Mükellef Sayısına Göre Karşılaştırılması 82 | |

| | |
|---|----|
| Tablo 24: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Meslekte alışma Süresine Göre Karşılaştırılması..... | 83 |
| Tablo 25: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Meslek Grubuna Göre Karşılaştırılması | 84 |



ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|--|----|
| Şekil 1: Türk Vergi Sisteminde Alınan Vergiler..... | 8 |
| Şekil 2: 2011-2018 Genel Yönetim Bütçe Gelirleri Dağılımı (Bin TL) | 10 |
| Şekil 3: 2019 Yılı Ocak Mart Dönemi Dolaysız Vergi Gelirleri (Bin TL)..... | 10 |
| Şekil 4: 2019 Yılı Ocak Mart Dönemi Dolaylı Vergi Gelirleri (Bin TL)..... | 11 |
| Şekil 5: 2003-2011 ÖTV Gelirlerinin Dağılımı..... | 14 |



EKLER LİSTESİ

| | |
|--------------------------------|-----|
| EK 1. Veri Toplama Aracı | 100 |
|--------------------------------|-----|



GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. Maddesine göre vergi, herkesin zorunlu olarak devlete mali gücüne göre ödeme yapması olarak dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve bu verginin de kanunlarla konulup, değiştirileceğini ya da kaldırılacağını bildirmiştir. Devletlerin üstlenmiş olduğu görev ve sorumlulukların tarihsel gelişimi incelendiğinde birçok şeyin değiştiği ve yapılan harcama düzeylerinin arttığı görülmektedir. Önceleri devletin bir gelir kaynağı olan vergi, XIX. yüzyılın ikinci yarısından sonra ekonomik ve sosyal hayata müdahale aracı haline gelmiştir (Organ ve Yegen, 2013: 243).

Kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için önemli derecede ekonomik gelirlere ihtiyaç vardır. Bu gelirlerin büyük çoğunluğu ülke vatandaşlarından ve ekonomik faaliyet yürüten işletmelerden alınan zorunlu vergilerden oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin düzenli bir şekilde tahsil edilmesi devletin vatandaşlarına vermesi gereken hizmetleri sosyal devlet anlayışına uygun bir şekilde yerine getirmesine önemli derecede katkı sunmaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların artışı, devletlerin temel görevlerinde aksamalara, gelir eşitsizliğine ve ekonominin bozulmasına yol açacaktır.

Ülkemizde beyan esasına dayalı vergilendirme sisteminin geçerli olması nedeniyle vergi gelirlerinin artışı ancak mükelleflerin doğru beyan vermesine ya da doğru beyan vermesini sağlayacak sistemlerin etkin bir şekilde çalışmasına bağlıdır. Mükellefler tarafından yapılan vergi bildirimlerinin doğru yapılmaması, bazı vergi mükelleflerinin kötü niyetli olmaları, mevzuatın yeterince anlaşılabilmesi, vergi bilincinin mükelleflerde yerleştirememesi, belge düzenine uyulmama, oto kontrol mekanizmalarının yeterince işletilememesinin yanı sıra unutmama ve muhasebe kayıtlarındaki maddi hatalar vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açmaktadır (Özer, 2018: 13).

Vergi tahsilinde beyannameye dayalı bildirim olması, verilen bilgilerin doğru olup olmadığının vergi denetimi sistemiyle belirlenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bununla birlikte mükelleflerin geçmiş dönemlerine yönelik vergi incelenmesinde bulunulması bir usulsüzlük olsa bile vergi kaybına yol açan işlemlerin anında tespit edilmemesinden kaynaklanan bir zarara sebep olmaktadır. Ayrıca, sonradan defterler ve belgeler üzerinden yapılan denetimler aracılığıyla

geçmişe yönelik aksaklık ve eksiklerin saptanmasında da önemli güçlüklerin olması vergi kayıp ve kaçağı oranını artırmaktadır (Daştan, 2011: 186).

Bu doğrultuda vergi-kayıp kaçağının azaltılabilmesi için vergi mevzuatının anlaşılabilir ve uygulanabilir şekilde düzenlenmiş olmasının yanı sıra mükelleflerin vatandaşlık ödevini yerine getirme bilincinin de oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Bu bilincin oluşturulmasına vatandaş ile devlet arasında köprü vazifesi gören serbest muhasebe meslek mensuplarına çok fazla iş düşmektedir. Ülkemizde 1989 yılından önceki dönemde muhasebe mesleği için herhangi bir yeterlilik aranmasa da 3568 sayılı Kanun ile ruhsat sahibi meslek mensuplarına bir nevi kamu hizmeti verilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken meslek etiği, ilgili tarafların ve meslek örgütünün benimsediği mesleki ilkelerin bütününden oluşur. Muhasebe meslek mensupları hem kanunlara hem de toplumun değerlerine uygun güvenilir bilgilerin sunması ve paydaşları arasındaki ilişkilerde uyulması gereken kurallar meslek etiğini oluşturmaktadır. Muhasebe mensuplarının çalışmalarından toplumun etkilenmesi, meslek mensuplarında “güven” duygusunu ön plana çıkarmaktadır. Bu nedenle de muhasebe mensuplarının meslek etiğine uygun davranmaları vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele edebilmek ve toplumun güvenini korumak ve artırmak için daha da önem kazanmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının “kişisel niteliği, yansızlık ve dürüstlük” en önemli etik değerler olmalıdır (Yücel ve Kartal, 2014:130-132). Muhasebe mesleği icra edilirken uyulması gereken kanunlara, kurallara ve etik ilkelerin bulunmasına rağmen, karşılaşılabilecek her olgu ile ilgili yasal ve yazılı kurallara rastlanmayabilir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının toplumun ahlaki değerleri ve meslek etiğine uygun davranması gerekmektedir.

Gelir sahibi gerçek ve tüzel teşebbüs veya işletmelerin gelirlerine yönelik doğru beyan vermelerine aracılık edecek muhasebe meslek mensuplarının etik ilkeler doğrultusunda hareket etmeleri, finansal tabloları ve muhasebe kayıtlarına yönelik denetleme fonksiyonunu yerine getirmesinin vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmede önemli bir etkisi olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmanın amacı, vergi kayıp-kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu ve etik değerler algısının etkisinin belirlenmesidir. Bu amaçla Manisa ili genelinde görev yapan serbest muhasebe mensuplarına anket uygulanmıştır.

Bu araştırma, Manisa ilinde 2018 yılı itibariyle faaliyet gösteren SMMM ve YMM’ lerle sınırlıdır. Çalışmada kullanılan veriler ve sonuçları ise örneklem

grubunu oluşturan YMM ve SMMM' lere uygulanan anket ve ölçeklerin istatistiksel analiz metotlarıyla sınırlı tutulmuştur.

Bu çalışmada kullanılan ölçeklerin güvenilir ve geçerli olduğu, araştırmada belirlenen alt problemlere cevap verdiği ve kabul edilmiştir. Ayrıca, örnekleme oluşturan YMM ve SMMM' lerin evreni temsil edecek niteliklere sahip olduğu ve bu meslek mensuplarının anket sorularını içtenlikle ve doğru bir şekilde yanıtladığı da varsayılmıştır.

Bu araştırma, üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde vergi kayıp ve kaçakçılığı ile ilgili kavramların tanımlanmasından sonra Türk vergi sistemi, vergi-kayıp kaçığının özellikleri, vergi kayıp-kaçığına sebep olan faktörler ve vergi-kayıp kaçığına yönelik denetimlerden bahsedilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümü muhasebe meslek mensuplarının denetim fonksiyonu, bağımsız denetim rolü ve etik değerleri üzerinedir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle serbest muhasebe meslek mensupları ile ilgili açıklamalardan sonra muhasebe mesleğinde meslek etiği ve bu mesleğin vergileme sürecindeki rolü ifade edilmiştir. Bu bölümün son kısmında ise bağımsız denetimin vergi-kayıp kaçığına etkisi literatüre göre açıklanmıştır. Araştırmanın üçüncü bölümü çalışmanın metodu, veri araçları, verilerin değerlendirilmesi ve elde edilen bulgulardan oluşmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKÇILIĞI

1.1. VERGİ

Vergi, devletlerin vatandaşlarına kamu hizmetlerini verebilmesi için bir gereklilik olup sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak vatandaşlara hizmet sunulması için de bir gerekliliktir. Bu bölümde vergi kavramının tanımı ve tarihsel süreçteki gelişimi ile verginin fonksiyonlarının incelemesine yer verilmiştir.

1.1.1. Verginin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

TDK' ya göre verginin kelime anlamı; *“Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para”* olarak ifade edilmiştir.

1924 Anayasası'nda vergi, devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak tanımlanmış ve vergilerin ancak yasa ile tarh ve tahsil edilebileceği belirtilmiştir (Öncel vd., 1985: 7-10). 1961 ve 1982 Anayasası'nda verginin bu tanımlamasından tamamen vazgeçilmiş hem Anayasa da hem de mükelleflerin vergilendirilmesini düzenleyen Vergi Usul Kanunu (VUK)' da doğrudan verginin tanımlaması yapılmamıştır. Bununla birlikte Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. Maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında vergi dolaylı olarak şu şekilde tanımlanmıştır: *“Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* Anayasa doğrultusunda şartları uyan mükelleflerin vergi vermesi yasal olarak zorunluluk haline getirildiğinden vergi ödemeleri için rıza aranmaz, vergisini ödemek istemeyenlere karşı da devlet, çeşitli yollarla vergisini tahsil etme hakkına sahiptir (Yıldırım ve Özdemir, 2014: 489).

Devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirleri resim, harç ve şerefiye gibi zorla alınan kamu gelirleri vergi hukukunun kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle kamu hizmetlerinin finansmanı için mal sahipleri,

gelir sahipleri ve yapılan alışverişlerden devletin zorla aldığı ödemeler vergi olarak nitelendirilebilir (Öncel vd., 1985: 1).

Akdoğan (2005)'dan aktarıldığına göre vergi, kamusal hizmetler nedeniyle yapılması gereken giderler ve kamu borçlarından kaynaklanan maddi yükü karşılamak maksadıyla egemenlik gücüne göre, karşılıksız bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerden cebren alınan nakdi ödemelerdir (Tazegül, 2007: 2).

Verginin tarihsel gelişimi incelendiğinde ekonomik koşullarda, devlet fonksiyonlarında ve yönetiminde oluşan değişimlere göre vergi kavramının da değiştiği görülecektir. Mutlakiyetçi dönemde devleti yönetenlerin hak sahipliğine dayanarak istediği vergiyi koymasına 17 ve 18. Yüzyıllarda ortaya çıkan demokrasi mücadelesi “temsilsiz vergi olmaz” ve “rızasız vergi olmaz” anlayışını getirmiştir. Bu kapsamda parlamentonun onayıyla ancak vergilendirmenin yapılması aksi durumda halkın vergiye rıza göstermeyeceği ifade edilmiştir. 19 yüzyılda Fransız devrimi sonrası vergilerin eşitliği, genelliği ve yasallığı ilkesi getirilerek kralların keyfi uygulamaları sonlandırılmasına yönelik adımlar atılmıştır. Osmanlı zamanında da vergilerin önemli bir kısmı ve vergiyi artırma yetkisi tahsilat yapanların hizmetlerine karşılık kendilerine verilmesi baskı ve zulüm ile vergi alınmasına yol açmıştır. Batıda meydana gelen gelişmeler Osmanlı'da da etkisini göstermiş, kurtuluş savaşından sonra da 1924 Anayasası'nda verginin devlet harcamaları için halktan alınmasına, bu vergilerin de yasa ile tarh ve tahsil edilebileceğine hükmedilmiştir (Öncel vd., 1985: 7-10).

1.1.2. Verginin Fonksiyonları

Gelişmiş devletlerin ekonomik yapısı incelendiğinde kamu ekonomisinin en önemli gelir kaynağının vatandaşlardan alınan vergiler olduğu görülecektir. Devlet idaresi kapsamında kamusal mal ve hizmetlerin yerine getirilmesi için verginin doğması ve tahakkuku ile birlikte en az masrafla en fazla vergi toplamak da kamu ekonomisinin bir ilkesi olarak kabul edilir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 52). Bu ilkeler doğrultusunda elde edilen vergi fiskal, mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarda kullanılabilen bir araç olarak görülmelidir.

Anayasal bir zorunluluk olan vergi ödevi doğrultusunda herkesin, kamu giderlerinin karşılanması için mali gücüne göre, vergi ödemesi gerekir. Devlette sürekliliğin ve mali özgürlüğün olabilmesi için ihtiyaçlar nispetinde vergi toplaması

da teknik bir zorunluluktur (Öncel vd., 1985: 1). Bu zorunluluk çerçevesinde verginin fiskal fonksiyonu, zorunlu kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda yapılan harcamalarının finansmanının sağlanması yani geleneksel mali fonksiyonu iken ekstra-fiskal fonksiyonu vergilerin aynı zamanda kaynak tahsisinde, bölüşümde, gelir dağılımının sağlanmasında, sağlıkta, çevre koruma ve ekonomik istikrarda kullanılmasıdır. Kamusal ihtiyaçlara göre verginin arttırılabilmesi ya da azaltılabilmesi verginin mali fonksiyonunun bir gereğidir (Vergi Dosyası, 2017).

Vergilendirmenin ekonomik amacı kamu harcamaları için gerekli finansal kaynağın ekonomiyi dengede tutmak için bir araç olarak kullanılmasıdır. Eker (1997)'den aktarıldığına göre devlet belirlenen ekonomik hedeflere ulaşabilmek için bazı konularda vergi muafiyeti tanıyabilir ya da bazı mükelleflere vergi istisnası getirerek vergiyi ekonomik fonksiyonun bir aracı olarak kullanabilir (Tazegül, 2007: 3). Vergilemenin, ülke ekonomisinin belirlenen hedeflere ulaşmasında etkin rol alabilmesi için bazı faaliyet kollarında veya yatırım projelerinde nispi kârlılığı arttırma amaçlı avantajlar sağlanması verginin ekonomik fonksiyonundan kaynaklanmaktadır (Vergi Dosyası, 2017).

Vergilendirmenin sosyo-politik amacı özellikle devletin kalkınma ve ekonomik büyümenin hızlandırılması, gelir dağılımı adaletsizliğini önleme, enflasyonun düşürülmesi, işsizlik gibi sorunların çözülmesi için yurtiçi üretimin ve tüketimin desteklediği bir müdahale aracı olarak kullanılmasıdır (Yıldırım ve Özdemir, 2014: 489).

Sosyal politika bakımından vergilendirmenin üç temel kullanım alanının birincisini kamu finansman aracı olarak vergilemenin sosyal politika programlarını finanse etmesi, ikincisini vergi mekanizmasının doğrudan bir müdahale aracı olarak sosyal politika alanında kullanılması, üçüncüsünü ise genellikle arzu edilmeyen ters etkiler şeklinde ifade etmiştir. Vergilemede arzu edilmeyen ters etkiler iki şekilde ortaya çıkabilir. Birincisi devletin bilinçli bir şekilde vergilerin mali amacı doğrultusunda bazı sosyal politika kapsamına giren gelir transferlerini doğrudan vergilemesi, bir diğeri ise nakit olarak sosyal yardım veya aylıkların piyasa mekanizmasında tekrar dolaylı vergilemeye tabi tutulmasıdır (Karabacak, 2013: 223-229).

1.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Vergi sistemi, “*ülkede toplanan vergilerin kompozisyonunu ve farklı kaynaklar arasındaki dağılımı*” ile açıklanır ve verginin yapısı, vergi türlerinden alınan vergilerin toplam vergi geliri içindeki ağırlığı vergi sistemini belirleyen temel değişkenlerdir (Kalkınma Bakanlığı, 2014).

Ülkemizde vergi sistemi 1960’lardan sonra büyük değişim göstermiştir. Ülkemizde sık yaşanan ekonomik krizler ve krizlerin neden olduğu kamunun yüksek finansman ihtiyacı, AB üyelik süreci, küreselleşme ve diğer uluslararası gelişmeler vergi sistemindeki değişimlerin ana nedenlerini oluşturmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2014:3).

Türk vergi sisteminin tarihsel gelişimi kısaca özetlenecek olursa Cumhuriyetten önceki dönemlerde vergiler, İslamiyet’e uygun olarak yapılandırılan zekat ve öşür gibi Müslüman olanlardan alınan vergiler ve haraç, cizye gibi Müslüman olmayanlardan alınan vergiler olarak ayırmak mümkündür. Cumhuriyetin ilan edildiği dönemde uygulanan öşür, gelir, bina ve hayvanlardan elde edilen vergilerden öşür vergisi 1925 yılında kaldırılmış, 1942 ve 1943 yılında varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi yürürlüğe sokulurken, 1949’ da Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 1964’ de Harçlar Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu, 1959’ da Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), 1963’ de Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu (MTVK), 1970’ de Emlak Vergisi Kanunu (EVK), 2006’ da KVK yenilenmiş, 1984’ de Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), 2002’ de Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) kabul edilerek çağdaş ülkelerdeki vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır (Bilici, 2012: 3-4).

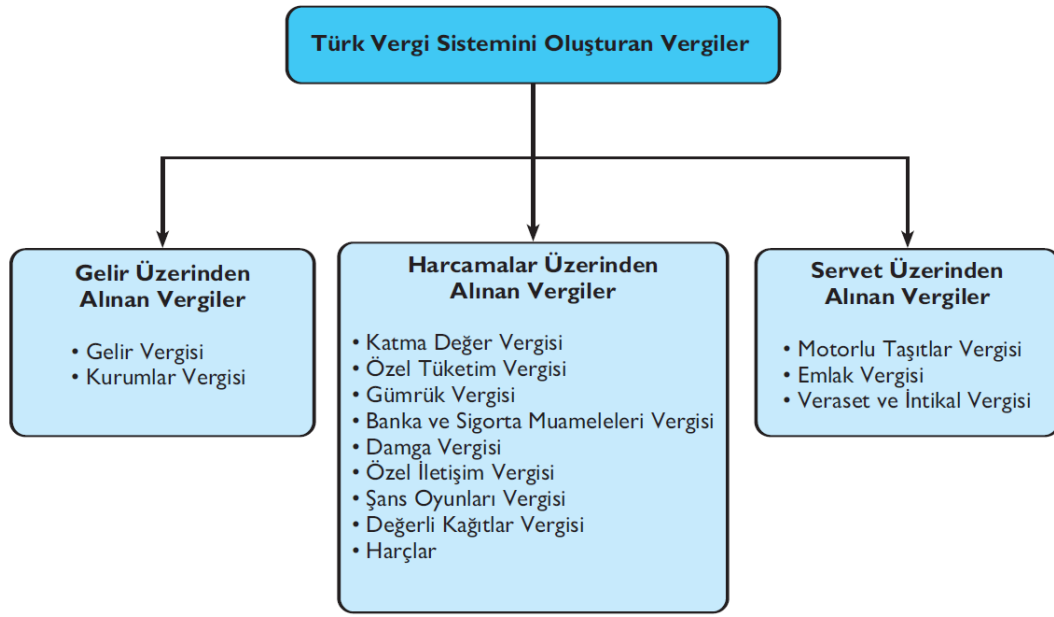
Devlet, zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak için vergi ile ilgili bir düzenleme yapacağı zaman ülkesinde faaliyet gösteren ya da yaşamını sürdüren tüzel kişilikler veya gerçek kişilerin gelirlerine ortak olmanın yolunu arayan bir sistemi işletmesi gerekir. Vergi ilişkisi bakımında Anayasal bir yetki ile donanan devlet “alacaklı” sıfatıyla harekete geçerken, birey için ise kamu hizmetlerinin finansmanı ve kamu ekonomisi ilkeleri gereğince “borçlu” sıfatıyla vergilere katılmak hem teknik bir zorunluluk hem de anayasal bir ödevdir (Öncel vd., 1985: 1).

Ülkemizde vergi sistemleri beyan esasına dayalı olarak işlemektedir. Bu bakımdan verginin beyanı ve tarhı mükellefler tarafından idareye verilen beyannamelerle gerçekleştirilebilmektedir (Daştan, 2011: 186). Mükelleflerden ya da

gerçek kişilerden alınan vergileri dolaylı vergiler ve doğrudan vergiler şeklinde ikiye ayırmak mümkün olduğu gibi gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde bir sınıflandırmaya da tabi tutulabilir (Temiz, 2008: 2-3).

Vergi türleri, vergi sistemini oluşturan temel değişkenleri vermektedir. Ülkemizdeki vergi gelirlerinin elde edildiği vergi türleri Şekil 2’ de gösterilmiştir.

Şekil 1: Türk Vergi Sisteminde Alınan Vergiler



Kaynak: Bilici, N. (2012). Türk Vergi Sistemi (Ünite 1-8) Editör, Recai Dönmez, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2612, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1580. Eskişehir, s.4

Bu çalışmada dolaylı ve dolaysız, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler incelenmiştir.

1.2.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Dolaylı ve dolaysız vergi dağılımı vergi adaletinin önemli bir göstergesi olarak kabul edilir (Kalkınma Bakanlığı, 2014).

Dolaysız (doğrudan) vergilerde vergi mükellefi ve ödeyici kişi aynı olduğu için vergi yükü başkasına aktarılamayan gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi doğrudan alınan vergilerdir. Dolaylı alınan vergilerde mal ve hizmet kullanımı söz konusu olduğu için vergiye tabi tutulan mal ya da hizmetleri alan, kullanan herkesin gelir düzeyine bakılmaksızın ödemesi

gereken KDV ve ÖTV gibi vergilerdir (Temiz, 2008: 3). Dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, dolaylı vergiler ise harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Dolaylı vergiler harcamalar üzerinden ve devletin vermekte olduğu bazı hizmetler karşılığında aldığı vergiler olup ülkemizdeki toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %70 civarında iken doğrudan alınan servet vergisi payının yaklaşık %2 civarında olduğu bilinmektedir (Bilici, 2012: 4). Tablo 1’de görüldüğü üzere, merkezi yönetim bütçesi açısından dolaylı vergilerin, toplam vergilerdeki payı yüksek olup tarih sürecinde de hızlı bir artış göstermektedir. Ülkemizde dolaysız vergilerden elde edilen gelirin yeterli düzeyde olmamasından kaynaklı olarak dolaylı vergilerden elde edilen gelir yüksektir (Kalkınma Bakanlığı, 2014:7-8).

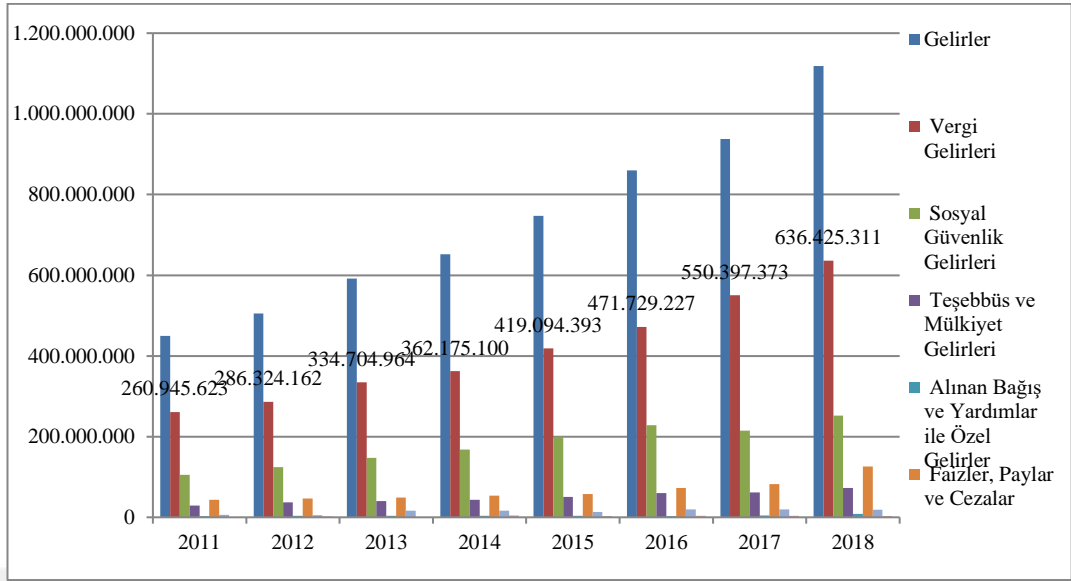
Tablo 1: 1965-2010 Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

| % | Dolaysız Vergiler (Sosyal güvenlik primleri dahil) | | Dolaylı Vergiler | |
|------|---|--------------------|------------------|--------------------|
| | Türkiye | OECD (Ortalama) | Türkiye | OECD (Ortalama) |
| Yıl | | | | |
| 1965 | 46,0 | 61,6 | 54,0 | 38,4 |
| 1975 | 58,7 | 67,2 | 41,3 | 32,8 |
| 1985 | 64,0 | 66,3 | 36,0 | 33,7 |
| 1995 | 62,4 | 66,2 | 37,6 | 33,8 |
| 2000 | 58,0 | 66,9 | 42,0 | 33,1 |
| 2007 | 52,3 | 68,0 | 47,7 | 32,0 |
| 2008 | 54,5 | 67,9 | 45,5 | 32,1 |
| 2009 | 54,3 | 67,5 | 45,7 | 32,5 |
| 2010 | 51,6 | 66,9 | 48,4 | 33,1 |

Kaynak: OECD, Revenue Statistics, 2012 akt: Kalkınma Bakanlığı, 2014: 7.

Şekil 2 incelendiğinde 2011 yılından 2018 yılına kadar genel bütçe gelirleri incelendiğinde vergilerden elde edilen gelirin önemli ölçüde arttığı görülmektedir. 2011 yılında vergilerden elde edilen gelir toplam gelirin %58’ini, 2018 yılında ise %56,90’nı karşılamaktadır. 2011 yılında faizler, paylar ve cezalardan elde edilen gelir toplam gelirin %9,70 ini karşılarken, 2018 yılında %11,27’ini karşıladığı belirlenmiştir.

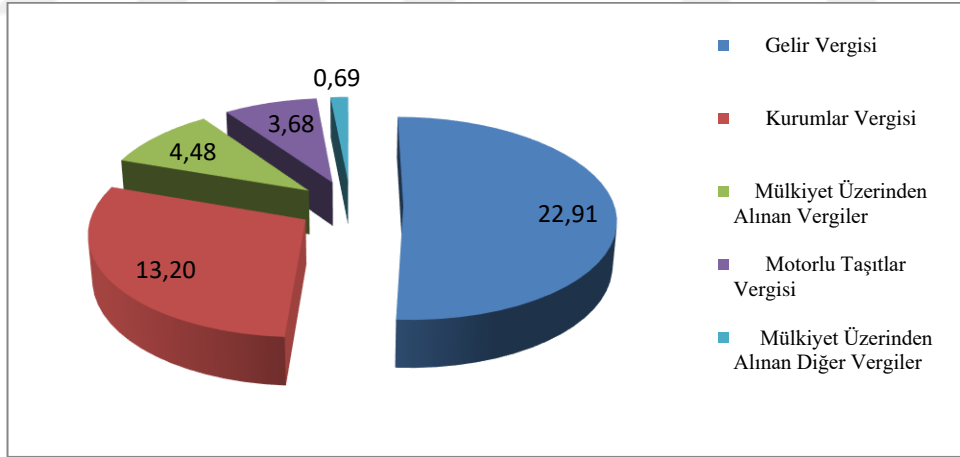
Şekil 2: 2011-2018 Genel Yönetim Bütçe Gelirleri Dağılımı (Bin TL)



Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (30.06.2019).

2019 yılı Ocak Mart döneminde 156.772.971 TL vergi geliri elde edilmiştir. Elde edilen vergi gelirlerinde dolaysız vergilerin oranı Şekil 3'te verilmiştir.

Şekil 3: 2019 Yılı Ocak Mart Dönemi Dolaysız Vergi Gelirleri (Bin TL)

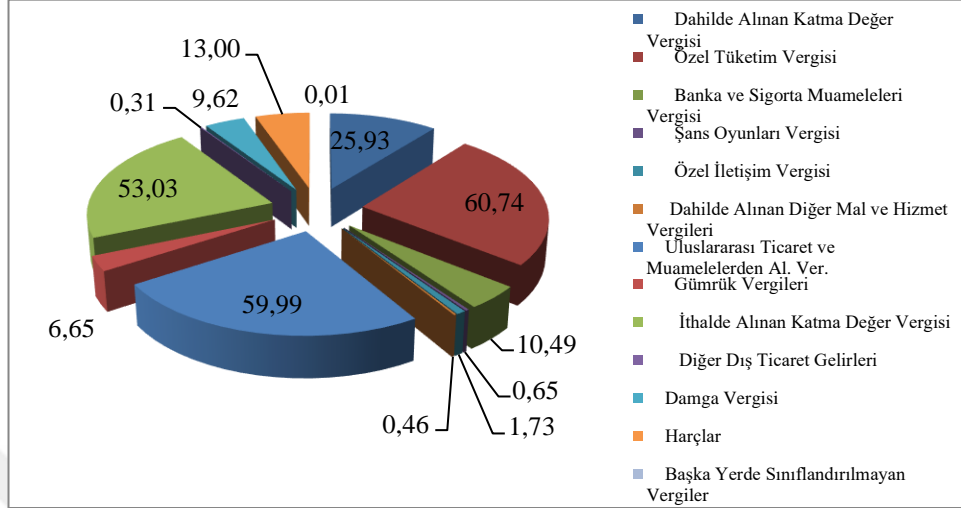


Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (30.06.2019).

Şekil 3 incelendiğinde, gelir vergisinin %22,91 oranla dolaysız vergiler içinde en yüksek orana sahip olduğu, kurumlar vergisinin %13,20, mülkiyet üzerinden alınan vergilerin (veraset ve intikal vergisi) %4,48 orana, motorlu taşıtlar vergisinin %3,68 orana, mülkiyet üzerinden alınan diğer vergilerin ise %0,69 oranla (bina, arsa, arazi, çevre temizlik vergisi) en az orana sahip olduğu görülmektedir.

2019 yılı Ocak Mart döneminde alınan dolaylı vergi tutarı 51.000.487 TL'dir. Dolaylı vergilerden elde edilen gelir oranları Şekil 4'te verilmiştir.

Şekil 4: 2019 Yılı Ocak Mart Dönemi Dolaylı Vergi Gelirleri (Bin TL)



Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri <https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (30.06.2019).

Şekil 4 incelendiğinde Özel Tüketim Vergisi %60,74, Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi %59,99, İthalde Alınan Katma Değer Vergisi %53,03, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi %25,93 olarak dolaylı vergilerden elde edilen gelirler arasında önemli paya sahiptirler.

1.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Günümüz devletlerinin belli başlı vergi kaynaklarından birisi gerçek ve tüzel kişilerin elde ettiği gelirlerdir. Bu gelirlerden alınan vergiler Türk vergi sisteminde gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklinde ikiye ayrılabilir.

Gelir vergisine konu olan kazançlar ve iratlar, GVK'nin 2. Maddesinde şu şekilde sıralanmıştır (GVK, Madde 2):

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Gelir vergisi, gerçek kişilerin belli bir dönem içinde elde etmiş olduğu kazanç ve gelirlerin safi toplamında belli oranda alınan vergidir. Verginin konusu ve matrahı belirlenirken gerçek kişinin yıllık safi gelirlerinin toplamına bakılsa da mükellefin gerçek vergi ödeme gücünün ne olduğunu belirlemek için kişinin aile durumu, emek gelirinin sermaye gelirlerine göre daha az vergilendirilmesi maksadıyla farklı oranların uygulanması ya da artan matrahın daha yüksek oranda vergilendirilmesi gibi birbirinden farklı birtakım kriterlere göre vergi yükü belirlenebilir. Kurumlar vergisi, tüzel kişiliğe sahip kurumların belirli bir dönem içerisinde ekonomik faaliyetlerden elde ettiği safi kazançlarının tamamından alınan vergi çeşididir. (Yöyen, 2018: 191).

Tablo 2: Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2012-2018)

| YILLAR | | VERGİ GELİRLERİ TAHSİLATI | GELİR VERGİSİ TAHSİLATI | GELİRLER İÇİNDEKİ PAYI (%) | KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI | GELİRLER İÇİNDEKİ PAYI (%) |
|---|------|---------------------------|-------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 2012 | (**) | 317.218.619 | 69.671.645 | 22 | 32.111.820 | 10,1 |
| 2013 | (**) | 367.517.727 | 78.726.008 | 21,4 | 31.434.581 | 8,6 |
| 2014 | (**) | 401.683.956 | 91.063.306 | 22,7 | 35.163.517 | 8,8 |
| 2015 | (**) | 465.229.389 | 105.395.330 | 22,7 | 37.009.625 | 8 |
| 2016 | (**) | 529.607.901 | 123.686.147 | 23,4 | 46.898.425 | 8,9 |
| 2017 | (**) | 626.082.415 | 143.962.939 | 23 | 57.868.208 | 9,2 |
| 2018 | (**) | 737.954.270 | 175.413.615 | 23,8 | 84.131.335 | 11,4 |
| (**) 2006 - 2018 YILLARI BÜTÇE KANUNU'NDA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL OLDUĞUNDAN, AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN RAKAMLARA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİLDİR. | | | | | | |
| (**) GSYH YENİ EKONOMİ PROGRAMI (2019-2021) DAN | | | | | | |

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm (03.06.2019).

Tablo incelendiğinde 2012 -2015 yılları arasında alınan gelir vergisi oranının %22 civarında olduğu, 2015 2018 yılları arasında %23'e yükseldiği görülmektedir. Gerçek kişilerin elde ettiği kazançlarda ya da elde ettikleri kazancı beyan etmeleri kaynaklı gözlenen artış gelir vergisinin de artmasına neden olmuştur. Kurumlar vergisinin 2013-2017 yıllarında azaldığı 2018 yılında ise %11,4 ile 2012 yılından itibaren en yüksek orana ulaştığı söylenebilir.

1.2.3.Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Türk vergi sistemine göre servet üzerinden alınan vergileri emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi olarak üçe ayırmak mümkündür. Bu vergilerden ilk ikisi servete sahip olunduğu için, sonuncusu ise servetin intikal etmesi nedeniyle alınmaktadır (Bilici, 2012: 152).

Emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi dolaysız vergilerden olup bir kimsenin araç, bina, arazi gibi mal varlığı edinmesi karşısında ortaya çıkan servet üzerinden alınan vergi türleri olarak ifade edilebilir. Veraset ve intikal vergisi ise mal ve servetin veraset yoluyla ya da başka nedenlerle karşılıksız bir şekilde el değiştirmesi nedeniyle alınan vergilerdir (Yöyen, 2018: 191).

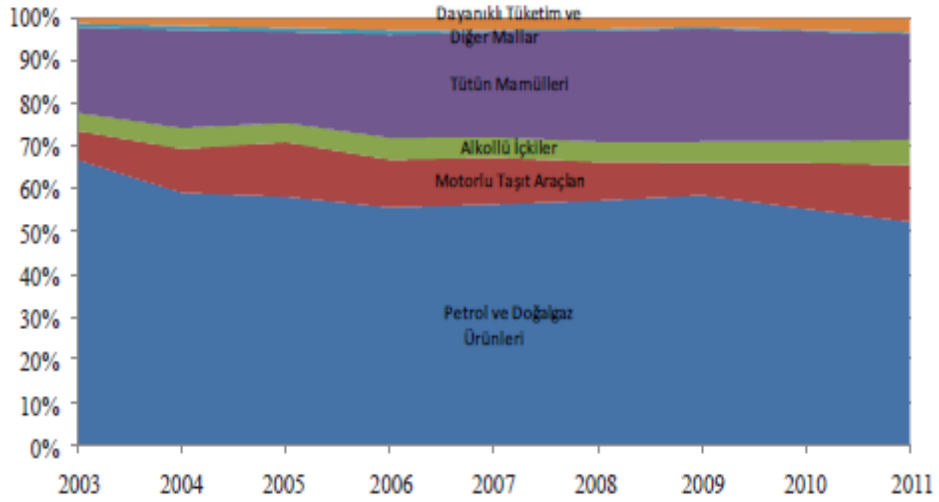
Motorlu taşıtlar karada, havada, denizde, gölde ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımakta kullanılan ve makine kuvvetiyle hareket edebilen taşıtlardır. Bu taşıtları ilgili yere kayıt ettiren gerçek veya tüzel kişiler araçların motor hacmi ve cinsine göre değişen oranlarda MTV ödemek zorundadırlar. Veraset veya intikal vergisinde bir malın veraset yoluyla ya da bağış, yarışma, çekiliş, milli piyango, spor toto gibi karşılıksız intikal durumunda ödenmesi gerekir (Bilici, 2012: 157).

1.2.4. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Ülkemizde servet (mal) ve harcamalar (hizmetler) alınan vergiler vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. KDV ve ÖTV vergileri önemli bir ağırlığa sahiptir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 11).

Harcamalar üzerinden alınan KDV ve ÖTV gibi vergiler dolaylı vergiler olup herhangi bir işleme gerek kalmadan doğrudan yapılan alışverişlerde tüketiciden ürünün ücretiyle birlikte tahsil edilmektedir. KDV, bütün mal ve hizmetlerin vergi konusuna dahil edilen bir vergi çeşidi olup üretimden itibaren son tüketiciye kadar aşamalı bir şekilde yaratılan değerinin matrah olarak kabul edildiği bir vergi türüdür. ÖTV, Avrupa Birliği Mevzuatı kapsamında 2002 yılında yürürlüğe giren kanunla belli mallarda maktu veya oransal bir şekilde tahsil edilen tüketim vergisi türüdür. AB'de sosyal fayda maksadıyla alınan ÖTV, Türkiye'de mücevher, otomotiv gibi lüks mallar, alkol ve benzin gibi sağlığa ya da çevreye zararlı mallarla birlikte bazı tüketim mallarından tüketim ürünlerinden de alınabilmektedir (Yöyen, 2018: 191).

Şekil 5: 2003-2011 ÖTV Gelirlerinin Dağılımı



Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, 2014: 7.

Şekil 3'te görüldüğü gibi ÖTV gelirlerinin toplam vergi içindeki dağılımı en çok akaryakıt ürünlerinden alınmaktadır. 2011 yılında tütün mamullerinden ve motorlu taşıtlardan alınan ÖTV oranı arttığı görülmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 11).

Değerli kağıtlardan alınan damga vergisi; banka ve sigorta şirketlerinin yapmış oldukları her türlü muamelede kendi lehlerine aldıkları nakden ya da hesaben aldıkları banka ve sigorta muameleleri vergisi; telefon, radyo, televizyon, internet gibi hizmetlerden alınan iletişim vergisi; şans oyunları ve müşterek bahislerden alınan şans oyunları vergisi; mal ithalatından alınan gümrük vergileri; yargı, noter, tapu, pasaport, gemi, liman, trafik hizmetleri sonucunda kamu kurumlarının aldığı harçlar da mal ve hizmetler kapsamında harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerdendir (TÜSİAD, 2012: 40).

1. 3. VERGİ KAYIP KAÇAĞI

Vergi kayıp ve kaçağı birbirinden farklı kavramlar olmasına rağmen vergi toplama bakımından yansımalarının aynı olduğu görülür. Her iki kavramı tanımlamak gerekirse vergi kaçağı; mükelleflerin isteyerek ya da kendi bilgileri dışında vergiye tabi gelirlerinin beyan dışında bırakılması yoluyla ortaya çıkan ve suç teşkil eden bir kavramdır. Kısaca mükellefin elde ettiği gelirlerini bilerek ya da bilmeyerek vergi dairelerine beyan etmediği gelirlerinin tamamı vergi kaçağı olarak ifade edilebilir (Yıldırım ve Özdemir, 2014: 490).

Vergi kaçırma, bireylerin kanuna aykırı yollarla, özellikle vergi hukuku ve diğer yasal düzenlemeleri ihlal ederek vergi yükümlülüğünü azaltmaya çalışmasıdır. Yasa dışı yollardan kasıt vergi yükümlülüğünü doğuran ekonomik aktivitelerin yasa dışı olması, yapılan faaliyet suç unsuru oluşturmada da bireyin yasal olmayan yollardan daha az vergi ödemeye çalışması da bu kapsama girmektedir (Savaşan ve Odabaş, 2005: 2).

Vergi kaçağı eyleminde haksız ve yasal olmayan bir fayda sağlamak söz konusu olduğundan cezai işlemi de geçerli kılmaktadır. Vergi kaçırma kasten hileli bir şekilde vergi yükünü azaltmanın amaçlanması, vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannamede yapılan hatalar ya da mükellef ihmali nedeniyle vergi matrahının düşük gösterilmesi gibi vergiye karşı koymak kastı bulunmaktadır (Daştan, 2011: 184).

VUK' un 341'inci maddesi “vergi ziyayı” başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre;

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir”

şeklinde ifade edilmiştir (VUK, md 341).

Daştan (2011: 184) vergi kaybını vergi uygulamalarından devletin beklentisi ile gerçekleşen vergi ödemeleri farkı, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının toplamı olarak da ifade etse de Karakoç (2004: 90)'a göre “geniş anlamda vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/ya da doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle Hazineye intikal etmemiş ve/ya da edememiş olması anlamına gelmektedir.” Dar anlamda ise hukuka aykırı olmayan nedenlerle ya da gerekçelerle verginin hazineye ödenmemesini vergi kaybı olarak ifade edilirken, hukuka aykırı nedenler veya gerekçelerle verginin hazineye ödenmemesi durumu ise vergi kaçağı şeklinde tarif edilmiştir.

Vergi, ülke ekonomisinin en önemli gelir kaynağıdır. Kamusal hizmetlerin vergilerle karşılanması düzenli bir şekilde toplanmasını gerekli kılar. Verginin kayıp ve kaçağa uğramadan toplanabilmesi için öncelikli olarak toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına ve vergi ahlakının oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Ülkede yapılan

etkili yasalar, etkin vergi yönetimi ve düzenli denetimler vergi kayıp ve kaçığının azalmasını sağlayacak diğer faktörlerdir (Yıldırım ve Özdemir, 2014: 487).

Mükelleflerde vergi bilincinin gelişmesi için vergiye karşı psikolojik yaklaşımın olumlu olması gerekir. Bazı vatandaşlara göre vergi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görülmektedir. Bu durumda vergi vermenin toplumun yararına olacağı, verilen verginin hizmet olarak geri döneceği düşüncesi vatandaşların vergiye karşı olumlu bir tutum takınmalarını sağlar. Bununla birlikte bazı mükelleflerde ise verginin devlet tarafından zorla alınması, kendileri üzerine yük ve bir ceza olarak algılanmasına neden olmaktadır. Bu algıya sahip bireylerin vergi bilinci ve vergi ahlakında önemli derecede azalma oluşacaktır (Cural vd., 2018, Akt. Acar, 2018:12).

Vergilerin tahsil edilmesinde vergi kayıp kaçak oranları vergilendirme sistemleri ve vergi mükelleflerinin yaklaşımına ilişkin önemli bilgiler vereceğini söyleyebiliriz.

Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (1950-2018)

| YILLAR | ORAN (%) | YILLAR | ORAN (%) | YILLAR | ORAN (%) |
|--------|----------|--------|----------|--------|----------|
| 1970 | 88,5 | 1987 | 89,6 | 2004 | 93 |
| 1971 | 89,9 | 1988 | 90,7 | 2005 | 92 |
| 1972 | 88,7 | 1989 | 87,9 | 2006 | 92,2 |
| 1973 | 89,6 | 1990 | 85,9 | 2007 | 91,1 |
| 1974 | 82,3 | 1991 | 82,5 | 2008 | 89,7 |
| 1975 | 89,2 | 1992 | 81,7 | 2009 | 87,4 |
| 1976 | 91 | 1993 | 81,3 | 2010 | 86,2 |
| 1977 | 87,1 | 1994 | 82,8 | 2011 | 85,6 |
| 1978 | 84 | 1995 | 85,6 | 2012 | 86,4 |
| 1979 | 81,2 | 1996 | 88,1 | 2013 | 86,8 |
| 1980 | 82,5 | 1997 | 89,8 | 2014 | 85,2 |
| 1981 | 81,5 | 1998 | 89,5 | 2015 | 84,7 |
| 1982 | 79 | 1999 | 86,8 | 2016 | 81,2 |
| 1983 | 81,1 | 2000 | 90,5 | 2017 | 82,3 |
| 1984 | 81,8 | 2001 | 90,3 | 2018 | 81,4 |
| 1985 | 84,9 | 2002 | 91,4 | | |
| 1986 | 88 | 2003 | 92,5 | | |

NOT: 1- 1970-2005 YILLARI TAHSİLAT ORANLARI MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI HARİÇ, RED VE İADELER DAHİL TUTARLARA GÖRE ALINMIŞTIR.
2- 2006 - 2018 YILLARI TAHSİLAT ORANI MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL TUTARLARA GÖRE ALINMIŞTIR.
3- 2008-2018 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT RAKAMINA ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI DAHİLDİR.

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm (03.06.2019).

Genel bütçe gelirleri tahsilat oranı incelendiğinde ülkemizde 1982 yılında en düşük (%79,0), en yüksek 2004 yılında (%93) tahsilat yapıldığı görülmektedir. 2013 yılından günümüze kadar ise vergi tahsilatında azalma dikkat çekmektedir.

1.3.1. Vergi Kayıp Kaçağının Özellikleri

Vergi kayıp ve kaçağı, dönemsel olarak devlet hazinesine girmesi beklenen vergi miktarı ile tahsil edilen vergi miktarı arasındaki fark vergi kayıp kaçağının sonucudur. Bu durum pek çok ekonomik ve sosyal nedenden olabileceği gibi, vergi yükünün objektif ve sübjektif yansımalarından, vergi bilinci ve vergi ahlakının yerleşmemiş olmasından ya da bu ahlakın istenilen düzeyde olmamasından kaynaklanabilir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016:52).

Vergi kayıp ve kaçağının özellikleri aşağıdaki gibi kısaca ifade edilebilir (Karakoç, 2004: 91):

- Vergi kayıp ve kaçağı bir olaydır. Birbirinden ayrı kavramlar olarak incelenmekle birlikte vergi kaybı, vergi kaçağını kapsayan bir kavramdır. Vergilendirmede kaybı önleme açısından dikkat çeken her türlü eyleme dikkat edilmesi gerektiği için olay olarak değerlendirilir. Diğer bir ifadeyle gerçekte var olan ve fiilen gerçekleşen iktisadi faaliyetlerin milli gelire yansımamasıdır (Işık ve Acar, 2003:119)
- Vergi kayıp ve kaçağı özel teşebbüslerden kaynaklanabileceği gibi kamunun da etkisi vardır. Vergiden kaçınmak vergi kayıp ve kaçacağına neden olabilmekle birlikte, vergilendirme mevzuatındaki karışıklıklar, vergi cezaları ya da denetimlerinde yaşanan sorunlar, vergi affının sık gündeme gelmesi gibi unsurlar vergi kayıp ve kaçığında kamunun etkisi olarak değerlendirilebilir.
- Özel işletmelerin ticari faaliyetlerini belgeye bağlamaması, kamudan bazı bilgilerin gizlenmesi vergi kayıp ve kaçacağına yol açar. Beyan esasına dayalı sistemlerde elde edilen gelirleri belgelendirmemek ile vergi kayıp ve kaçacağına yol açmaktadır.
- Özünde fiilen gerçekleşmesine ve değer yaratan bir ekonomik faaliyet olmasına rağmen belgelerde gözükmemesi ya da saklanmasıdır. Aktif ekonomik faaliyet yürütüp vergi idaresine kayıt yaptırmayan, diğer bir ifadeyle vergi yükümlülüğü bulunmayanlardan kaynaklanan vergi

kayıp ve kaçağıdır. Diğer bir ifadeyle hiç kayıtlara girmeyen ekonomi olarak adlandırılır bilinir.

Vergi kayıp ve kaçağı ile ilgili ortak değinilen noktalar incelendiğinde; *“faaliyetlerin belgeye bağlanmaması, kamu otoritesinden veya ilgili kişilerden bazı bilgilerin gizlenmesi, bilinen yöntemlerle faaliyetin boyutunun tahmin edilememesi”* şeklinde özetlenmektedir (Işık ve Acar, 2003:119).

1.3.2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Ortaya Çıkış Biçimleri

Vergi kayıp ve kaçağı; vergi kaçağı, vergi kaybı, vergiden kaçınma, kayıt dışı ekonomi şeklinde ortaya çıkar. Bu nedenle kavramların tanımlanması konunun daha rahat anlaşılmasını sağlayacaktır.

Vergi yükümlülerinin kazançlarından belli bir miktarı kanuni olarak ödeme yükümlülüğü bulursa da vergiyi ödemesi ile ilgili karar alma aşamasında vergi salma gücüne sahip olan iktidarı etkilemek, baskı altına almak, ekonomik olarak yardımcı olmamak amacıyla tepki gösterebilirler. Bunlardan başka vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, vergileri zamanında ödememe, vergi grevi, yansıma, dönüştürme ve göç gibi tepkilerle vergiye karşı bir davranış içine girebilirler (Çataloluk, 2008: 216).

Vergi kayıp ve kaçağı vergiye karşı koyma davranışından kaynaklanan bir durum olup vergi kanunlarını etkilemek, hukuksal yollarla daha az vergi ödemek doğrudan doğruya vergi kanunlarına karşı gelmek ve ekonomik sıkıntıların yaşandığı devrelerde toplumsal ayaklanmalar ya da devletin bazı hizmetler karşılığında vergiden muaf tutması sonucunda ortaya çıkar (Çomaklı, 2008: 54).

Yasal olmayan kaçakçılık, izinsiz kumar oynatma, uyuşturucu ticareti ve tefecilik gibi ekonomik faaliyetler; hırsızlık, sahtekarlık, dolandırıcılık, rüşvet, kalpazanlık gibi ekonomik olmayan faaliyetler; giderleri şişirme, gelirleri gizleme, vade farkı, kur farkı, faiz, repo gibi olağandışı gelir kalemlerinin gizlenmesi gibi muhasebe hataları veya hileler vergi idaresine bildirimsiz faaliyette bulunma gibi tutum ve davranışlar vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkmasına yol açan faaliyetlerdir (Daştan, 2011: 184).

1.3.2.1.Vergiden Kaçınma Yoluyla Ortaya Çıkış

Vergi mükelleflerin yasalara aykırı olmaksızın vergili bir malı satın almama, vergili bir alanda ekonomik faaliyetlerde bulunmama veya yasalardaki boşluklardan yararlanma ya da doğrudan vergiyi doğuran olaylarla karşı karşıya kalmamak için gayret göstererek vergi vermek istememesi vergiden kaçınma olarak ifade edilebilir (Tazegül, 2007: 6).

Vergiden kaçınmada, mükellef yasal boşluklar, istisnalar ve muafiyetlerden faydalanır. Bu şekilde vergi yükümlülüğünü azaltıcı faaliyetler yürütmesi nedeniyle ortaya çıkan durum vergiden kaçınma olarak tanımlanmaktadır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 2). Mükelleflerin vergi yükümlülüğünü yasalara uygun bir şekilde azaltma yolunu tercih ederek ticari faaliyet sürdürmesi herhangi bir suç teşkil etmediğinden cezai yaptırım da bulunmaz. Vergiden kaçınmanın en belirgin örneği, kalkınmada öncelikli bazı bölgelerde yatırım yapılması daha düşük vergi ya da vergi alınmamasına yol açmaktadır. Özel teşebbüs bu durumda yüksek vergili bölge ya da ülkelerden daha düşük vergili bölge ya da ülkelere yatırım yapmayı, faaliyetlerini bu bölgelerde yürütmesi vergiden kaçınma amacıyla tercih ederek daha az vergi vererek daha fazla kazanç elde etmektedir (Daştan, 2011: 184).

1.3.2.2. Kayıt Dışı Ekonomi Yoluyla Ortaya Çıkış

Kayıt dışı ekonomi, vergilendirme açısından ülke ekonomilerinin en önemli sorunudur. Kayıt dışı ekonomi ile ilgili genel bir tanımlama yapılacak olursa bireylerin ekonomi içerisinde fiili bir şekilde gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili gerekli kayıtların tutulmaması, kamunun bilgisi dışında gerçekleşmesi, açık bir ifade ile yapılan faaliyetin ilgili dairelere beyan edilmemesi karşılığında hazinenin gelir kaybına uğraması olayıdır (Akkoç ve Demir, 2011: 4).

Kayıt dışı kavramı ekonomik anlamda gayrisafi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılan istatistik yöntemler ve kapsanamayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tamamı olarak ifade edilebilir. Vergisel açıdan bakıldığında da kayıt dışılık, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma güdüsüyle bireylerin yaptığı faaliyeti vergi idaresinin bilgi alanı dışında tutmasıdır (Daştan (2011: 187-188).

Kayıt dışı ekonomi ile vergi kaçırma genelde birbirinin yerine kullanılır. Vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonomi birbirini besleyen ve destekleyen olaylarla

ilişkili olduklarından birbirinin nedeni ve sonucu olarak da algılanmaktadır. Bunun en önemli sebebi vergi kaçırma ile ilişkili faaliyetlerden gelir doğurucu yasadışı faaliyetlere ve ev üretimine kadar birçok faaliyetin kayıt dışı ekonomiyi şemsiye terim olarak kullanmasıdır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 2).

Kayıt dışı ekonomi değişik faaliyetleri kapsayan çok boyutlu, karmaşık bir olgu olduğundan tanımlaması ve adlandırılmasında birçok farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda kayıt dışı ekonomi kavramı ile aynı anlamda kullanılabilen kavramlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (MB, 2009: 3):

- Yer altı ekonomisi,
- İlegal ekonomi,
- Kara ekonomi,
- Resmi olmayan ekonomi,
- Gizli ekonomi,
- Düzensiz ekonomi,
- Marjinal ekonomi,
- Kayıp ekonomi,
- Karaborsa ekonomisi,
- Gözlenmeyen ekonomi,
- Nakit ekonomisi,
- Paralel ekonomi,
- Enformel ekonomi,
- Vergi dışı ekonomi,

Kayıt dışı ekonomi, bireylerin devletten gizlediği kayda geçirilmediği ve denetlenemediği faaliyetleri olup bu faaliyetlerin bazıları yasadışı bazıları ise yasal olmasına rağmen kayıtlara geçirilmemesi söz konusudur. Kayıt dışı ekonomi tanımı yapılan faaliyete göre farklı isimlendirilebilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın 2008-2010 kayıt dışı ekonomiyle mücadele eylem planında yapılan kayıt dışı ekonominin kapsamına yönelik yapılan tanımlamalardaki kavram kargaşasını giderecek şekildedir. Bu tanımlamalara göre:

“Kayıt dışı ekonomi tanımı içerisinde mevcut faaliyetin gizliliği belirtilmek isteniyorsa, gölge ekonomi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, yeraltı ekonomisi, alacakaranlık ekonomisi; faaliyetin yasa dışılığı belirtilmek isteniyorsa kara

ekonomi, gri ekonomi, illegal ekonomi veya yasadışı ekonomi; faaliyetin devletin bilgisi dışında tutuluyor olması belirtilmek isteniyorsa gayri resmî ekonomi, resmî olmayan ekonomi, enformel ekonomi veya kayıt dışı ekonomi ve son olarak faaliyetin önemsiz olması sebebiyle resmî GSMH kayıtlarında tutulmayışı belirtilmek isteniyorsa marjinal ekonomi, ikinci ekonomi, ikincil ekonomi” gibi ifadeler kullanılmaktadır.” (MB, 2009: 3).

Akkoç ve Demir (2011: 4), kayıt dışı ekonominin nedenleri Tablo 4’deki gibi kısaca özetlemiştir.

Tablo 4: Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri

| | |
|--------------------------|---|
| Ekonomik Nedenler | <ul style="list-style-type: none">- Milli gelirin adaletsiz dağılımı,- Ekonomik istikrarsızlık ve gelişmişlik düzeyinin düşüklüğü,- Devlet müdahaleleri,- Yüksek enflasyon,- Üretim maliyetlerini azaltma amacı,- İşsizlik,- Yasadışı göç ve yabancı kaçak işçilik. |
| Mali Nedenler | <ul style="list-style-type: none">- Vergi oranlarının yüksekliği ve vergiye karşı direnç,- Muhasebecilerin ve Mali Müşavirlerin yetkilerinin sınırlılığı,- Denetimlerin yetersizliği,- Gelir idaresinin etkinsizliği. |
| Siyasal Nedenler | <ul style="list-style-type: none">- Kayıt dışı faaliyetlerin bir kısmının siyasal himayeye sahip olması, |
| Sosyal Nedenler | <ul style="list-style-type: none">- Vergi ödeme gücü,- Vergi ahlakı,- Eğitim düzeyi,- Yükümlünün ırkı. |
| Hukuki Nedenler | <ul style="list-style-type: none">- Vergi yasalarının açık olmaması, sık sık değişikliğe uğraması,- Vergi yasalarında yer alan çeşitli istisna ve muafiyetler. |

Kaynak: Akkoç ve Demir, 2011: 4

Vergilerin ağırlığı ve adaletsizliği bireyleri kayıt dışı faaliyete yönlendirirken, ülkede kayıt dışı faaliyetlerin hızlı bir şekilde artması devletin gelir açığını kapatmak için mevcut vergileri ya dayeni vergi kalemlerinin sayısını artırmasına neden olur. Bu durumda vergisini ödeyen dürüst vatandaşların yükü daha da artmakta, haksız kazanç nedeniyle rekabet piyasası bozulmaktadır. Kayıt dışı ekonominin bu olumsuzluklarının yanı sıra ekonomik kriz dönemlerinde piyasanın stabilize edilmesini, istihdamı artırmasını, sosyo-ekonomik sistemin güvencesi olmasını da unutmamak gerekir (Daştan 2011: 187-188).

Kayıt dışı ekonomi, vergi sisteminin yozlaşmasına yol açan en önemli etkidir. Bireylerin yaptıkları gelir getirici faaliyetleri kayıt altına almaması ya da gerçeğin yansıtılmaması vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükler bakımından her türlü kaydını yasalara göre tutan işletmelere göre önemli üstünlüklere sahip olurlar. Bu durumda rakiplerin ekonomik olarak zarara uğraması onlarında kayıtlı mükelleflikten kayıt dışı faaliyetlere yöneltecektir. Bu nedenle devletin kayıt dışı

ekonomiyle mücadelesi vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelesinin temelini oluşturmaktadır (Özdemir 2014: 492).

1.3.3. Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri

Ülkemizde, yoğun bir şekilde yaşanan vergi kayıp ve kaçağının nedenlerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Daştan 2011: 184-185; Özer, 2018:36):

- Gelir dağılımı bozukluğu, enflasyon, vergi adaletinin sağlanamaması, kurumsallaşamama, şirketleşememe, gelir düşüklüğü, vergi karşılıksız ödeme olduğu için bireysel çapta karşılığını somut görme isteğinden kaynaklanan “Mali ve ekonomik nedenler”,
- Yasaların sık sık değişikliğe uğraması, yasaların basit ve açık olmaması, istisna ve muafiyetlerin çokluğu, istisna ve muafiyetlerle oluşan kanuni boşluklar, vergi cezalarındaki yetersizlikler, karmaşıklık, sayıca çokluk, vergi oranlarının yüksekliği, vergi cezalarının rasyonel olmaması ve etkin biçimde uygulanmaması, idarenin denetleme zihniyetin kaynaklanan “Hukuki nedenler”,
- Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizmasının etkin olmamasından kaynaklanan “İdari nedenler”,
- Vergi ahlakı, mükellef psikolojisi, genel ahlak, eğitim düzeyi, mali konularla ilgili eğitim düzeyi, vergi bilinci, diğer bireylerin davranış biçimi varsayımı ve tarihsel nedenlerden kaynaklanan “Sosyal ve psikolojik nedenler”,
- Siyasal sebepler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

Savaşan ve Odabaş, (2005: 4-9) vergi kaybına yol açan faktörleri objektif ve subjektif faktörler şeklinde ikiye ayırmıştır. Bu sınıflandırmaya göre vergi yükü, istisna ve muafiyetler, denetimde etkinlik ve cezalarda caydırıcılık sorunları objektif faktörler olarak sayılmış; subjektif faktörlerin ise vergi sistemindeki adalet(sizlik)in algılanması, mükellefin kamu harcaması algısı, vergi bilinci ve vergi ahlakından oluştuğu bildirilmiştir.

Çataloluk (2008: 216-226) mükellefleri vergi kayıp ve kaçağına sürükleyen nedenleri iç faktörler ve dış faktörler şeklinde ikiye ayırmıştır. İç faktörler:

Vergi ödeme gücü: Gelir vergisi açısından yüksek gelirli vergilerini lüks tüketim ve tasarruflarından verirken, düşük gelirli zorunlu tüketime giden

fonlarından vermek zorundadır. Bu kapsamda özellikle düşük gelirliler için vergi yükü daha ağır olabilmektedir. Zorunlu tüketimlerini karşılamakta sorun yaşayan kesim vergiye karşı daha sert bir tepki gösterebilmektedir.

Aile yapısı ve anlayışı: Kişinin aile yapısı, bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısının fazlalığı kendisiyle aynı vergi dilimine giren başka birinden daha fazla yükün altında olması tepkisinin de şiddetlenmesine neden olabilmektedir.

Vergi ahlakı: Genel ahlaktan farklı bir durum olan vergi ahlakı özellikle devletin adil bir vergi sisteminin bulunmaması, sık sık vergi aflarının çıkması, vergi vermemenin bir kurnazlık olarak algılanması vergi ahlakını zedelemektedir. Ayrıca devletin alınan vergileri nereye harcadığına yönelik olumsuz görüşün yaygın olması vergi ahlakı oluşumunu geciktirmektedir.

Eğitim durumu: Bireylerin eğitim seviyesinin ve medeni kültürün yükselmesi vergi ahlakının artmasının en önemli hazırlayıcı faktörlerindedir.

Devlete bağlılık ve siyasal iktidarı benimseme durumu: Bireylerin yaşadığı topraklardaki yapılan hizmetlerden memnuniyeti, devletine karşı pozitif yaklaşımı, ülkeyi yönetenlere karşı olumlu bakış açısı vergi ödemelerinin artmasını sağlar.

Yükümlünün diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri: Yükümlüler kendi ödedikleri ya da ödemek zorunda kaldığı vergi karşısında kendisiyle aynı şartlarda ya da kendinden daha iyi ekonomik duruma sahip yükümlünün ödediği vergi karşılaştığında kendisine haksızlık edildiğini düşünmesi vergiden kaçınmaya yol açmaktadır.

Kamu hizmetlerinin gerekliliğine olan inanışlar: Yükümlüler verdikleri verginin devlet tarafından yerinde kullanılmadığını, verilen hizmetlerden yararlanmadığını ya da verilen hizmetlerin kalitesizliğinden yakınmaları vergi vermekten kaçınmaya yol açacaktır. Verilen vergilerin vatandaşa hizmet olarak yansıdığına görülmesi vergi ödemelerini artıracaktır.

Yükümlünün mesleği, şahsi özellikleri ve kökeni: Vergilendirme politikaları gereği bazı mesleklerin daha az vergi vermesi, bireylerin o mesleklere yönelmesine, daha faydalı olacağı mesleklerden uzaklaşmasına neden olabilir. Kişilerin yaşı arttıkça ihtiyaçlarının azalması vergiye karşı daha fazla direnmemelerine sebep olurken, dini inançlarına sıkı sıkıya bağlı kişiler de gelirlerinden bir kısmını devletin bekası ve dini hizmetlerin devam edebilmesi için vermesi gerektiğine inanır.

Vergi kaçıp kaçağı ve vergiden kaçınmaya yol açan dışsal faktörleri vergi idaresi ve vergi mevzuatından kaynaklanan faktörler, vergi adaleti, vergi yasaları ve tekniği, ekonomik nedenler ve siyasal yapıdan kaynaklanan faktörler olarak gruplara ayırmak mümkündür.

Vergi idaresi ve vergi mevzuatından kaynaklanan faktörler: Mükellefler genellikle kendi durumlarının göz önüne alınmadığı ve kendi fikirlerinin sorulmadığı, vergi dairelerinin kendilerine kıymet vermediği gerekçeleriyle vergiden kaçınmaya veya vergi vermeme tutumuna yol açmaktadır. Vergi memurları tarafından sık sık ziyaret edilen mükelleflerin vergiye karşı olumsuz bir davranış sergilemeleri de mümkündür. Yükümlünün de dikkate alındığı bir vergi idari etkinliğinin sağlanması, vergi dairelerinin tarafsız hareket ettiği algısının oluşturulması vergi yükümlülerinin vergiden kaçınmasını azaltırken, vergi memurlarının alınan vergilerin gerekli yerlere harcandığına inanmaları da görevlerini hakkıyla yerine getirmesine vesile olacaktır.

Vergi adaleti: Devletin vergilendirme adına koyduğu kurallar, mükellefin mali gücünü aştığında vergi adaleti de zedeleneyecektir. Konulan vergilerin ekonomik eşitsizlikleri giderek tarzda olması gerekir. Kanun koyucuların vergi yükünü, bazen bilinçsizce bazen de bilerek bazı kesimlere göre ayarlaması, istisnalar getirmesi vergi yükümlüsünün vergi adaleti ile ilgili duygularını azaltacaktır. Bu durumda bazı yükümlülerin kendisinden daha az vergi vermesini kabullenemeyen kişiler vergi adaletinin de olmadığına inanacak ve aradaki farkı vergi kayıp ve kaçağıyla telefi etmeye çalışacaktır.

Vergi yasaları ve tekniği: Vergi mevzuatının kolay anlaşılır, açık ve aksi bir yoruma neden olmayacak üslupta hazırlanmış olması vergi kayıp ve kaçağının azalması için zorunlu bir ihtiyaçtır. Mükellefler, basit olmayan mevzuatlar karşısında bilmeden de olsa vergi kaybına sebep olacaklardır. Uygulanacak vergi tekniğinin de yükümlünün iş hacmi ve meslek yapısıyla ilişkili olmasına dikkat edilmelidir. Yasalardaki karışıklıklar ve ağır yaptırımlar, mevzuatın sık sık değiştirilmesi, vergi sayısındaki artışlar, vergi bürokrasisinin bitmeyen çilesi yükümlünün psikolojisini bozarak vergiye karşı direnç göstermesine neden olur.

Ekonomik konjonktürden kaynaklanan faktörler: Vergi gelirinin beyan esasına göre belirlenmesi ile ödenmesi arasında uzun bir süre geçmektedir. Bu süreçte enflasyon ya da deflasyon yaşanması yükümlünün de vergi ödemeye karşı bakış açısını değiştirmektedir. Enflasyonist bir ortamda yükümlü ödediği verginin

reel gücünün düştüğünü görmesi ödemeye karşı olumsuz duygularını da azaltacaktır. Enflasyon sayesinde yükümlünün gelirleri artacağından istisna sınırını aşan yükümlünün vergi vermesine ya da düşük vergi dilimindeki yükümlünün vergi yükünün artmasına yol açarken üst gelir dilimindekilerde ise önemli bir değişiklik oluşturmayacaktır.

Siyasal yapıdan kaynaklanan faktörler: Vergi yükümlüleri vergiye karşı davranışlarını belirlerken siyasi yönetim yapısına karşı duygu ve düşünceleri önemlidir. Totaliter rejimde genelde olumsuz bir tepki meydana gelirken demokratik rejimler de siyasi iktidara yakınlık, sempati duyma, yapılan hizmetlerden memnuniyet, verilecek vergilerin doğru yerlerde kullanıldığını düşünme vergiye karşı olumlu davranışları artıracaktır.

1.3.4. Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Denetlenmesi

Vergi denetimi, vergiyi doğuran faaliyetlerin meydana gelmesiyle başlayıp tahsiliyle sonlanan vergilendirme sürecinde vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara uygun hareket edip etmedikleriyle ilgili gereken delillerin toplanması ve deliller çerçevesinde değerlendirmelerin yapılması işlemidir (Bakır 2009: 7).

Vergilendirme aşamasında uygulanan maliye ve vergi politikalarının yükümlüler üzerinde olumlu sonuç vermesi ancak beyanların doğru yapılmasına ve tahakkuk eden vergilerin de zamanında ödenmesine bağlıdır. Vergilendirmede beyan sistemin esas alınması vergi mükelleflerinin ekonomik, sosyal, siyasi ve psikolojik nedenlerle vergi vermeme eğilimine yönlendirmesi, kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesinin sağlanması, gelir idaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespit edilebilmesi ancak vergi denetim mekanizmasıyla yerine getirilebilir.

1.3.4.1. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetimi, mükellefler tarafından ödenmesi gereken verginin, doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesinin sağlanması amacıyla; mükelleflerin vergi kanunları bağlamında uygun hareket edip etmediklerinin saptanmasıdır. Denetim sadece mükellefler için değil vergi uygulaması yapanlar içinde gereklidir.

Bu doğrultuda kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere göre vergi uygulamasının yapılıp yapılmadığı araştırılmaktadır. Bu durumda vergi denetimi vergi mükelleflerinin beyanlarının doğru olup olmadığının dış denetim aracılığıyla; vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatında görev yapanların vergi uygulama işlemlerini kanuni düzenlemeler çerçevesinde yapılıp yapılmadıklarının iç denetim mekanizmasıyla denetlenmesine ihtiyaç duyulur (Organ, 2008: 37).

Vergilendirme açısından ekonomik ve sosyal yapıya uygun yasalar çıkarılsa da vergi denetiminin yapılmaması ya da gereken etkinlikte denetimin yapılmaması durumunda zamanla sistemin kendi içerisinde açıkların oluşması, suistimallerin yapılması, vergi memurlarının işlerini iyi yapmamasından dolayı mükellefin vergi kayıp kaçağına yönelmesi kaçınılmaz hale gelecek ve sistemin güvenilirliği kalmayacaktır. Vergi denetiminin iki önemli amacı bulunur. Bunlardan birincisi yönetimin düzenli çalışmasını ve yasalara uygun hareket etmesini sağlamak ve mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yöneltmek; ikincisi ise, vergi denetimi yapılarak mükelleflerin eğitilmesini, vergi bilincinin oluşturulmasını, vergi adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesini ve sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılmasını sağlamaktır. Bunlardan başka vergi denetimi mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlar doğrultusunda da yapılmaktadır (Bakır 2009: 8).

Vergi denetimlerinin en önemli amaçlarını Organ (2008:39) şu şekilde sıralamıştır:

- Vergi gelirlerini artırmak için vergi kayı ve kaçağı ile mücadele etmek
- Sosyal adaleti sağlamak için çok kazananlardan çok az kazananlara vergi almak,
- Vergiye tüm mükelleflerin gönüllü bir şekilde katılım sağlanması için verginin tüm topluma yaymak,
- Vergi mükelleflerinde vergi bilinci oluşturmak için yapılan denetimlerle eğitimlerini sağlamak,
- Ekonomik ve mali politikalara daha hızlı ve daha az masrafla ulaşmak

VUK' un 134. Maddesine göre de vergi incelemelerinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edilmiştir. Bu kanun maddesine göre vergi incelemeleri sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesinden ziyade bunun "sağlanması" na yönelik

işlemlerin de yerine getirilmesini kapsamaktadır. Vergi incelemeleriyle mükellefin cezalandırılması ya da ihtilafların idari aşamada uzlaşılmasının sağlanması, vergi kaçakçılığıyla ilgili hukuki sürecin başlatılması, ödenmesi gereken verginin teminat altına alınmasına yönelik ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılması, mükelleflerin yaptığı işlemlerin kanuna uygun bir şekilde belgelendirilmesi ve kayıt altına alınıp alınmadığının belirlenmesi sağlanabilir (Nas, 2012: 1309-1310).

1.3.4.2. Vergi Denetiminin Aşamaları

Ülkemizde vergi denetim yolu yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak ifade edilen aşamalardan oluşmaktadır. Bu işlemlerin her biri vergi kayıp ve kaçığının engellenmesi, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması için yapılan önleme faaliyetleridir.

Yoklama: Vergi hukukunda yoklama, vergi yasalarının uygulanması açısından fiili olarak tespit edilmesi gereken durumları olayın gerçekleştiği mahalde araştırmadır. VUK’ da yoklamanın tanımlaması yapılmasa da 127’ nci maddesi “yoklamadan maksat” ifadesi ile yoklamanın hangi amaç doğrultusunda yapılabileceği ifade edilmiştir (Somuncu, 2014: 142). Bu kapsamda mükellefin bildirim ödevlerini (işe başlama, iş değişiklikleri, işi bırakma, nakil, adres değişikliği, ölüm, bina ve arazilerdeki değişiklikleri bildirme), defter tutma, defterleri onaylatma, belge düzenleme ve verme, belgeleri ibraz etme, belgeleri saklama, beyanname verme ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğinin saptanması işlemi yoklamanın amacı olarak bildirilmiştir. Yoklama işleminin maksadı vergilendirme ile ilgili somut olayların anında tespit edilmesi, belgelendirilmesi ve bu sayede mükelleflerin belge düzenine uymasının zorlanmasıdır (Aytaş, 2011: 44).

Yoklamanın maksadı 213 sayılı VUK’ un 127. Maddesinde: “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*” olarak ifade edilmiş ayrıca vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik yetkileri de geniş bir şekilde ifade edilmiştir.¹ VUK, 128. Maddesi ise yoklama işlemini yapmaya yetkili kişileri aşağıdaki gibi belirlemiştir:

¹ VUK 127. Madde: “*Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:*

a) *Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,*

- “1. Vergi dairesi müdürleri;
2. Yoklama memurları;
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
5. (Ek: 5/5/2005-5345/34 md.) Gelir uzmanları” (VUK 128. Madde).

Yoklamanın en önemli amacı mükellefiyet kaydı olmayanların tespit edilerek mükellefiyetliklerini sağlamak ve potansiyel vergi mükelleflerinin vergi mükellefi statüsüne alınmasını gerçekleştirmektir. Bu açıdan yoklama etkin bir şekilde yerine getirilirse vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi mümkün olabilmektedir. Yoklamanın zamanı yükümlüye bildirilmez, yetkili kişiler günün 24 saatinde bu görevlerini yerine getirebilirler (Bakır, 2009: 41).

Yoklama işlemiyle vergi idaresi aralıksız bir şekilde sürekli uygulama yaparak mükellefin işyerinde ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerlerde fiilen yapılan gözlemlerle gerçekleştirilir. Bu denetimlerde vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylem anında tespit edildiğinden cezası kesilmekte ve vergi kaybına sebep olan olaylar anında tespit edilerek önlenmesi gerçekleştirilmiş olur (Aytaş, 2011: 44).

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi dairesinin bilgisinin dışındaki bütün olguların ortaya çıkartılması suretiyle vergi adaletinin ve sosyal adaletin sağlanmasına katkıda bulunan bir işlemdir. Bu nedenle yoklama işlemi ile hem mükellefiyet tesis ettirmemiş kişiler ve vergilendirilmeyen kaynaklar ortaya çıkartılarak vergi gelirlerinin arttırılmasını sağlar hem de vergi kaçırınların saptanıp vergilendirilmelerine aracı olur (Somuncu, 2014: 143).

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yetkisini haizdirler.”

Vergi incelemesi: Vergi denetimlerinde en önemli aşama vergi incelemesi aşaması olup mükellefin beyanının doğruluğunu belirlemek için defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde vergi idaresinin yetkili elemanlarınca derinlemesine araştırma yapılmasıdır (Öncel vd, 1985: 115). Vergi incelemesi ile beyan edilen vergi miktarının mükellefçe ödenmesinden sonra mükellefe ait defter, hesap, kayıt ve belgeler ile muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilen verilere uygunluğunun hukuki denetimi yerine getirilmiş olur (Öker, 2002: 176).

Vergi incelemesi VUK 134. Maddeye göre vergi idaresi tarafından görevlendirilen inceleme elamanına verilen bir görev olup VUK 135. Maddede: “*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” hükmüyle vergi denetiminde inceleme yetkisine kimin sahip olduğu açık bir şekilde ifade edilmiştir. Ayrıca VUK 75. Maddesinde takdir komisyonunun da vergi inceleme yetkisi olduğu bildirilse de bu yetki mutlak değil komisyona tanınan yetkidir. VUK 137’inci maddesinde ise “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.*” (VUK, 137. Madde) ifadesiyle vergi incelemelerine tabi olanların kapsamı bildirilmiştir.

Vergi incelemelerinin yapılmasında uyulacak usul ve esasları belirlemeye yönelik hazırlanan yönetmeliğin 3’üncü maddesine göre vergi incelemesi tam ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılır. Tam incelemede bir mükellef ile ilgili bir vergi türü bakımından bir ya da birden fazla vergilendirme döneminde gerçekleştirilen iş ve işlemlerinin tamamına ait matrah unsurları incelenmektedir. Yönetmelikte sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan her vergi türü incelemesi olarak ifade edilmiştir (Nas, 2012: 1310).

Vergi incelemeleri kapsam açısından değerlendirildiğinde mükellef yönünden ve konu yönünden inceleme olarak iki gruba ayrılabilir. Mükellef açısından VUK’ a göre defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etme zorunluluğu bulunan gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekküller vergi incelemesine tabidirler. Bunun yanı sıra vergiden muaf kooperatifler, dernekler, esnaf da vergi incelemesi geçirebilirler. Bu kapsamda ücret geliri elde edenlerin dışındaki bütün vergi mükelleflerinin hatta defter tutmak zorunluluğu olsa da

mükellef olmayanların incelemeye tabi olduğu söylenebilir (Baykara, 2007: 15). Konu açısından değerlendirildiğinde vergi incelemelerini kapsamı her olayda birbirinden farklı olabilir. Vergi mükellefleri duruma göre bazen her tür vergi yönüyle kapsamlı bir şekilde “tam incelemeye” tabi tutulabildiği gibi bazen sadece bir vergi türü bakımından ve bu verginin matrahına ilişkin unsurların bir veya birkaçı açısından “kısa incelemeye” bazen de bir vergi türüyle ilişkili matrah unsurlarının bir ya da birkaçının sadece belli bir kısmının ve belli bir konuyla ilgili olarak “sınırlı incelemeye” tabi tutulabilirler (Aytaş, 2011: 43).

Vergi incelemelerinde incelenecek konunun vergiyi doğuran olayla ilgili olması gerekir. İncelemeler yapılırken yemin hariç her türlü delilin kabul edilmesi mümkündür. Bu açıdan vergiyi doğuran olaylarla ilgili şahit ifadelerinin olması ve her türlü belge kanıt olarak kullanılabilir (Nas, 2012: 1318).

Vergi inceleme işlemi usul ve esasları doğrultusunda sonuçlandırıldığında vergilendirmeye yönelik olaylar ve hesap durumları ve varsa itirazlar tutağa geçirilir, inceleme raporunda ifade edilen matrah farkı üzerinden, ayrıca takdir komisyonuna sevk işlemi başlatmadan da re’ sen vergi tarh edilebilmektedir (Öncel vd., 1985: 115). Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergi denetiminde eşitlik ve adaletin sağlanması adına özellikle vergi incelemesine tabi olan mükelleflerin her yıl incelemeye alınması gerekir. Bu yöntemin benimsenmesi hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamasını teşvik eder hem de vergi kaçakçılığına karşı bir caydırıcılık etkisi oluşturacaktır.

Arama: VUK, 142-147’nci maddeleri arama ile ilgili maddelerden ibarettir. Bu maddeler kapsamında arama işlemi bir ihbar veya inceleme sonucunda vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilişkili üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırma yöntemidir (Öncel vd., 1985: 115-116).

Bu işlem inceleme müessesesini destekleyen ve inceleme elemanının bilgi ve belgeye ulaşmasını sağlama aracıdır. Arama işlemi ceza usul hukukuna göre yapılırken kişi hak ve özgürlüklerine zarar vermeden icra edilmelidir. Bu yüzden arama yalnızca şüphelenildiğinde yapılmamalı ancak kuvvetli emare ya da delil elde edildiğinde başvurulan bir yöntem olmalıdır (Aytaş, 2011: 45).

Vergi denetimi amacıyla yapılan aramaların maksadı vergi kayıp ve kaçığına sebep olacağı düşünülen bilgi ve belgelerin yok edilmeden hızlı bir şekilde ele geçirilmesidir. Aramanın yapılabilmesinde iki önemli şart aranmalıdır. Birincisi

vergi incelemesinde bulunacak yetkilinin arama yapılması gerektiğini düşünmesi üzerine gerekçeli yazıyla yetkili sulh yargıcından arama kararı çıkartılmasını istemesi, bir diğer şartta sulh yargıcının bu isteği olumlu karşılmasıdır. Aramalı incelemelerin diğer vergi denetim araçlarından en önemli farkı “arama kararına” gereksinim duyulmasıdır. Ticari bir kişiliği olan müessesede arama yapılması kişinin temel hak ve özgürlüğüne müdahale olması, ticari itibarının zedelenmesi, bir usulsüzlük olmasa bile maddi kayba uğrama olasılığının yüksekliği nedeniyle kanun koyucu arama kararını verirken çok dikkatli davranmak zorundadır. Özellikle ihbara dayanan aramalarda inceleme elemanının gerekli ön çalışmayı yaptıktan sonra arama yapılmasını istemesi gerekir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 61).

Bilgi toplama: VUK 148-152’ nci maddeleri vergi denetimi amacıyla yapılacak bilgi toplama ile ilgili düzenlemelere sahiptir. VUK 148’inci maddede kimlerin bilgi vereceği, kimlerin bilgi isteyebileceği ve bu bilginin nasıl istenip nasıl cevap verileceği şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.” (VUK 148. Madde).

Yasaya göre, kamu hizmetini yerine getiren kurum ve kuruluşlar dahil olmak üzere kamu idare ve müesseselerine ayrıca devamlı olarak bilgi verme ödevini yüklediği gibi, ceza hakimi, icra, nüfus ve tapu memurları, konsoloslar, muhtarlar, bankalar, şirketler ile emanet edilen gerçek ve tüzel kişiler de vergi dairesine gelişmeler hakkında (ölüm gibi) bilgi vermek zorundadır. Bu zorunluluk VUK 149 ve 150. Maddelerle belirlenmiştir. Bundan başka 151. Maddede kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, yasalarda yazılı mahremiyet hükümlerine dayanarak bilgi vermekten imtina edemeyeceği bildirilirken sağlık personellerinin, iletişim teknolojilerinin, avukatların hangi hallerde bilgi verme mecburiyeti olmadığı da ifade edilmiştir.²Yasaya göre bilgi vermektan çekinme hakkı olmayan hallerde

² VUK, 151. Madde: “1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

bilgi vermeyenlere para cezaları, usulsüzlük cezaları ve hapis cezası uygulanabileceği VUK mükerrer 355'inci maddede ifade edilmiştir (Öncel vd., 1985: 117).

Vergi idareleri, vergi incelemelerinde esas alınmak, vergi tahakkuk ve tahsilâtının zamanında yapılması için kamu kurum ve kuruluşları ya da gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alır ve bunları arşivlemektedir. Bu kapsamda yapılan bilgi toplama mükelleflerin matrah tespitlerinin doğruluğunun araştırılması için kullanılmaktadır. Bundan başka toplanan bilgilerin vergi incelemeleri ve aramalı incelemelere yardımcı olması vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesine aracı olacağından mükelleflerin daha dikkatli bir şekilde vergi beyanı yapması ve vergi kaçağına yönelik eğilimlerden uzak durmasına sebep olabilmektedir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 62).

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.”

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK SAHİPLERİNİN DENETİM FONKSİYONU, BAĞIMSIZ DENETİM VE ETİK DEĞERLER ALGISI

2.1. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

Devletin kamu hizmetlerini sunması için gerekli olan vergilerin toplanması ile vergi kayıp kaçığının önlenmesinde beyan sistemine göre vergi tahsil edilmekte olup mükelleflerin doğru beyan vermesi muhasebe meslek mensuplarının aracılığı ile gerçekleşmektedir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp kaçığını önlemede önemli rolleri bulunmaktadır.

Bu bölümde muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi, muhasebe meslek mensuplarının sınıflandırılması, muhasebe mesleğinin konusu, muhasebe meslek mensuplarında etik, muhasebe meslek mensuplarının vergilenme sürecindeki rolü ve vergi kayıp kaçaklarında bağımsız denetimin etkisi incelenmiştir.

2.1.1. Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Köken olarak Arapça' daki “*ḥsb*” kökünden gelen muhasebe günümüzde “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesapların işlerinin yürütüldüğü yer” gibi farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) terim olarak muhasebenin tanımını şu şekilde yapmaktadır (AICPA, 2018):

"Mali özelliklere sahip ve para ile ifade edilebilen önemli işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve sonuçlarının yorumlanması sanatıdır."

Bir diğer yaygın tanıma göre ise mali nitelikteki işlem ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatı, muhasebe olarak tanımlanmıştır (Erol, 2012: 3).

Ekonomik hayat ile birlikte insanlar hesaplaşmaya ve hesaplarını kayıt altına alma ihtiyacı hissetmeye başlamış ve ekonomik hayatının giderek gelişim göstermesi ile birlikte işlemlerde de çeşitlilikler yaşanmış ve bu gelişmeler doğrultusunda mevcut muhasebe kavramı ve uygulamaları çok uzun süren bir evrim neticesinde günümüze kadar ulaşmıştır. Tarihi çalışmalarda, Eski Mısır'da papirüs, Babil

Devleti'nde ise kil tabletler üzerinde hesaplamalara dair yazılı metinlerin yer aldığı tespit edilmiştir. Yine Yunan uygarlığında da ödünç verilen paralara ve tapınaklara ilişkin hesapların bulunduğu anlaşılmıştır (Erol vd,2018: 221).

Tarihsel süreç içerisinde muhasebenin toplum ve işletmelerdeki fonksiyonlarında meydana gelen değişiklikler ve ihtiyaçlar doğrultusunda muhasebe mesleğinde de önemli değişiklikler yaşanmış, defter tutma gibi bir işlev ile başlayan muhasebecilik, analiz, bütçeleme ve denetim gibi işlevlerini de kapsayan günümüzdeki önemli konumuna yükselmiştir (Subaşı, 2006:5).

Muhasebe mesleği ise değeri zaman geçtikçe yükselen, sosyal yönü ön plana çıkan, süreklilik arz eden ve daima güvenilir, doğru, güvenilir ve tutarlı hizmet sunulmasını gerektiren bir faaliyet kolu olduğu için, yeryüzündeki en disiplinli ve meşakkatli meslekler arasında yer almaktadır.

Bir hizmet mesleği konumunda bulunan muhasebe mesleğini, Yıldız, devletin iktisadi bütünlüğünü sağlayan özel ve kamusal alana ilişkin bütün birimlerinin muhasebe iş ve işlemlerini mevcut mevzuat, prensip, kural ve standartlara uygun, doğru, tarafsız, zamanında ve güvenilir bir biçimde belirli bir mekanda ve kendi sorumluluğunda gerçekleştiren meslek mensuplarının daimi olarak icra ettikleri iş olarak tanımlamıştır (Yıldız 2010: 157).

Sistematik eğitim ve uygulamalar neticesinde elde ettikleri birikim ve yeteneklerini, müşteri/işverenlerine ilgili mevzuat ve mesleki kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenen sınırlar dahilinde hizmet sözleşmesi karşılığında sunan muhasebe mesleği mensupları, muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal, yönetim hizmetleri gibi pek çok yetenek gerektiren alanda profesyonel hizmet vermektedir (Civelek ve Durukan, 1997: 131).

01.06.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" muhasebe mesleğinin ülkemizdeki gelişiminin en önemli basamaklarından birisidir. Söz konusu meslek kanunun getirdiği yenilikçi yaklaşım ile muhasebecilik belirli bir sistematığe, düzen ve kurallara kavuşmuş ve iktisadi düzenin altyapısı teminat altına almıştır (Aysan, 1996:6).

Ülkemizde muhasebe ve denetim mesleğinde meydana gelen akademik ve yasal gelişmeler ile örgütlenme aşamasının son 25-30 yıllık dönemde ilerleme kaydedilmiş olması, her ne kadar ülkemiz için yeni bir meslek izlenimi uyandırmış

olsa da aslında muhasebe mesleği tarihimizde önemli bir miras barındırmaktadır. Türklerde ilk olarak Uygur medeniyetinde izine rastladığımız muhasebe uygulamaları arasında Selçuk ve Osmanlı Devletleri'nde özellikle Vakıf Muhasebesi ön plana çıkmıştır. Osmanlı İmparatorluğunda sistematik olarak kurulan ilk maliye teşkilatı 1. Murat Dönemine rastlar iken, mali alana dair ilk yazılı yasa ise Fatih Sultan Mehmet tarafından gerçekleştirilmiştir, Kanuni döneminde ise ek düzenlemeler ile desteklenmiştir Ayrıca bu döneme dair bir diğer değinilmesi gereken husus ise devlet ve ordu yapısına ilişkin kayıtların sadrazam ve defterdarın gözetimindeki Vak-a Nüvis'ler tarafından tutulmuş olmasıdır (Başer, 1999:28-29).

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde ise uygulanan pazar ekonomisi kuralları ile özel sektörün durumu, muhasebe uygulamalarının tekdüzelikten uzak ve karmaşık halde olması diğer ülkelere nazaran muhasebe ve denetim mesleğinin geri planda kalmasına ve çok daha yavaş ilerlemesine sebebiyet vermiştir. Ülkemizde muhasebe mesleği alanında yasal düzenlemelerin bu denli gecikmesinin nedenlerinden biri ise bu alandaki yasal yetkinin bütünüyle Maliye Bakanlığı'na tanınmış olmasıdır. Bir diğer sebep ise yasal sürecin yalnızca vergi denetim açısından yürütülmesidir. Netice itibariyle mesleki kriterlerin belirlenmesi ve gelişimi aşamasında maalesef ağırlıklı olarak kamu otoritesi rol almış, bazı ülkelerin uygulamaları incelenerek yabancı ülkelerin sistemleri model alınmıştır. Ulusal Muhasebe Standartları doğrultusunda Fransa, Almanya, ABD ve AB yasal mevzuatı ve hukuki yaklaşımları model alınarak gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarında genellikle devlet kontrolünde gerçekleşmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebeciler Derneği, Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği gibi bazı sivil toplum kuruluşları da ülke çapında örgütlenerek muhasebe mesleğinin gerek halka anlatılması ve tanıtılması gerekse uluslararası yasal mevzuat ve literatür ile entegresine katkı sunmuşlardır (Başpınar, 2004:46; Başer, 1999:29-30).

2.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sınıflandırılması

Ülkemizde vazife ve sorumluluk bakımından, 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasına göre muhasebe mesleği Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik olmak üzere iki kategoride sınıflandırılmıştır.

Bununla birlikte muhasebe meslek mensupları serbest ve bağımlı çalışanlar olarak da kategorize edilebilir. Serbest meslek erbabı sıfatıyla, kendi adlarına veya ortaklık şeklinde işlettikleri bürolarda müşterilerine hizmet verebilen serbest çalışan meslek mensupları “çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensupları” olarak da bilinmektedir. Bir işyeri sahibi ya da işverene bağılı olarak faaliyet yürüten meslek mensupları ise bağımlı çalışan meslek mensupları olarak adlandırılmaktadır.

2.1.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

Serbest muhasebecilerin gerçekleştirmiş olduğu iş ve işlemlerin yanı sıra gerçek/tüzel kişiliklerin sahip olduğu işletme ve teşebbüslerin, muhasebe sistemlerinin kurulumu, geliştirilmesi, işletilmesi; finans, muhasebe ve mali yasal düzenlemeler hususundaki işlemlerinin tanzimi ya da bu alanlarda müşavirlik hizmetinin gerçekleştirilmesi, denetim uygulanması, mali beyanname ve tablolar vb. konular hakkında görüş ve raporların sunulması, bilirkişilik, tahkim gibi işlerin yerine getirilmesi ile yetkili kişilere Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adı verilmektedir (Subaşı, 2006:22-23).

2.1.2.2. Yeminli Mali Müşavirlik

3568 sayılı yasaya uyarınca yeminli mali müşavirler, gerçek/tüzel kişiliklerin sahip olduğu işletme ve teşebbüslerin mali tabloları ile beyannamelerinin yasal düzenlemeler, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uyup uymadığını onaylamakta, denetim standartlarına göre hesapları inceleyip ve tasdik etmektedir. Bunun yanı sıra muhasebe sistemlerinin kurulumu, geliştirilmesi ve farklı alanlarda danışmanlık hizmeti vermekle de yetkilendirilmişlerdir.

Özetle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yetkili oldukları işlevlerin yanı sıra yeminli mali müşavirler tasdik işlemi yetkisi de tanınmıştır. Fakat, serbest muhasebeci mali müşavirler gibi muhasebe kayıtlarına yönelik defter tutma işlemi gerçekleştiremezler.

Türkiye’de, serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavir denetim yetkisine sahiptirler. Yeminli mali müşavirler bağımsız denetimin yanında vergisel denetim yapma hakkında da sahiptirler. Türkiye’de yeminli mali müşavirler, bağımsız denetimden çok vergisel denetim (yani gelir ve kurumlar vergisi

beyannamesi ve ekleri, katma değer vergisi ile ilgili iade ve mahsup isleri, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, vergi erteleme ve taksitlendirme, teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili beyanların tam tasdiki vb.) yapmaktadırlar (Usul ve Bekçi, 2002: 51).

Serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerin denetim yapabilmeleri için Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan listede yer almaları gerekmektedir. Türkiye’de bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının kayıtlı olmak zorunda oldukları kuruluş, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliğidir (TÜRMOB). TÜRMOB, mesleğe giriş sınavlarını gerçekleştirdiği gibi güncel gelişmeler doğrultusunda meslekle ilgili düzenlemeleri de gerçekleştirmektedir.



Tablo 5: Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri, Ölçütleri ve Bilgi Kullanıcıları

| Y.M.M. Görevi | Denetim Alanı | Denetim Ölçütleri | Bilgi Kullanıcıları |
|----------------------|--|--|--|
| 1) Muhasebe Denetimi | 1) Muhasebe Belgeleri, Muh. Kayıtları, Mali Tablolar | 1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ³ | 1) Vergi Yönetimi, İşletme Yöneticileri, Ortakları, Çalışanları, Kredi Kuruluşları, Sermaye Piyasası |
| 2) Vergi Denetimi | 2) Muhasebe Belgeleri, Muh. Kayıtları, Mali Tablolar, İşletme Faaliyetleri | 2) Vergi Mevzuatı (Yasa, Yönetmelik, Tebliğler, Yargı Kararları) | 2) Vergi Yönetimi |
| 3) Danışmanlık | 3) Mali Konularla Sınırlı | 3) Vergi Mevzuatı | 3) İşletme Yönetimi |
| 4) Tasdik İşlemi | 4) Muhasebe ve Vergi Denetim Alanları | 4) Muhasebe ve Vergi Denetim Ölçütleri | 4) Vergi Yönetimi ve İşletme Yönetimi |

Kaynak: (Özel, 2002: 59).

2.1.3. Serbest Muhasebeci Mesleğinin Konusu

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası uyarınca mesleklerini icra eden Serbest Muhasebecilik mesleğinin konusunu ilgili kanunun 2. maddesinin a fıkrasının (a) maddesinde belirtilen “*gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak*” oluşturmaktadır.

³ 1970’li yıllarda uluslararası alanda başlayan standartlaşma çabaları neticesinde ilk olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) adı altında uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartları oluşturulmuştur. Günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) öncülüğünde devam eden bu standartlaştırma çalışmaları ülkemizde ise farklı dönemlerde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, (TMUD), Türkiye Bankalar Birliği (TBB), Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK), Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Denetim Komitesi, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) gibi kuruluşların katkıları ile yürütülmüştür. 2011 yılından itibaren ise uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları’nı oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere AB’nin bağımsız denetime ilişkin 8. Direktifi uyarınca özerk bir kamu tüzel kişilik olarak 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bu çalışmalar devam ettirilmektedir. (Erol ve Aslan, 2017: 62-68)

3568 sayılı yasa serbest muhasebeci unvanı ile çalışan kişiler hakkında 5.maddenin (B) fıkrasında yazılı “Serbest muhasebeci olmanın şartları” başlıklı bölümde ayrıca bir düzenlemeye giderek SMMM ve YMM’lerin gerçekleştirdikleri muhasebe sistemlerini kurma ve geliştirme, işletme, finans, mali mevzuat ve muhasebe uygulamalarına ilişkin işleri düzenlemek ya da bu konularda müşavirlik faaliyeti icra edemezler, yine bu konuların belgeleri dayanak alınarak, inceleme, tahlil, denetim, mali tablo ve beyannameler hakkında yazılı görüş sunmak, rapor vb. düzenlemek, bilirkişilik, tahkim gibi işleri gerçekleştiremeyeceklerini hükme bağlamıştır. Maliye, işletme, iktisat, muhasebe, hukuk, kamu yönetimi, bankacılık vb. alanlarda ön lisans düzeyinde öğrenim almış kişiler ile ticaret ve maliye meslek liselerinden mezun kişiler, staj yapmaları kaydıyla, sınavsız olarak yalnızca serbest muhasebeci unvanı ile faaliyet gösterebilmektedirler (Dölen, 2012:118).

2.2. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK ETİĞİ

Bir hadisenin çözümlenmesi aşamasında meslek mensupları mesleki tecrübe ve yargıları doğrultusunda karar verme durumunda olduklarında, doğru ile yanlışın ne olduğu ya da nasıl ayırt edebileceklerini ortaya koyan kriterler meslek etiği tarafından belirlenmektedir.

Meslek etiğinin oluşumunda ise özgür seçim hakları, ahlak olgusu ve yasal düzenlemeler olmak üzere üç temel faktör bulunmaktadır. Meslek mensuplarının hak ve hürriyetleri ile bunların hudutlarını çizen yasal düzenlemeler ile hürriyetleri arasındaki kalan boş alanı doldurarak bir denge unsuru olan meslek etiği kavramı, meslek mensubunun kararlarında belirleyici, davranışlarında etkili bir rol üstlenmiştir. Bu doğrultuda yasalarca men edilmemiş ya da düzenlenmemiş her davranışın etik olarak da yanlış olmayacağı inancı bir nebze kırılabilir. Ancak meslek etiğine yönelik olarak kurumların benimsediği prensipler ile meslek mensubunun verdiği kararlar her zaman uyumlayabilir ve bu durumda zorlama yoluna gidilemez (Selimoğlu, 1997: 147).

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de mesleki faaliyetlerini icra eden meslek mensupları, bir meslek kültürü olarak meslek etiği ilkelerini benimsedikleri takdirde, meydana gelebilecek problemleri çok daha kolay ve sağlıklı bir şekilde çözüme kavuşturabileceklerdir.

Bununla birlikte muhasebe mesleğinin toplumsal alanda saygınlığının artırılması, sosyal güvenin tesisi ve muhafazası, etik değerleri benimsemiş meslek mensupları ile sağlanabilir.

Özellikle Batı dünyası ve ABD olmak üzere son yıllarda pek çok gelişmiş ülkenin iş alanında büyük bir krizin yaşandığı artık bilinen bir gerçektir. Söz konusu kriz kontrol altına alınması ve atlatılmasına ilişkin alınan tedbirler ile meslek etiği kavramının yeniden popüleritesinin artmasına sebebiyet vermiştir.

Tüm iş dünyasında ses getiren küresel ölçekteki Enron, AndersonWorldwide, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch (ML), Xerox gibi devasa şirketlerin isimlerinin karışmış olduğu muhasebe skandalları, yapılan yasal düzenlemelerin her koşul ve zaman diliminde tam manasıyla yeterli denetimi sağlayamadığını, muhasebe ve denetim mesleğinin icrasında karşılaşılan hata ve eksiklikleri bir kez daha göstermiştir. Bu sebeple yaşanan finansal sıkıntılar, başta muhasebe alanında olmak üzere mesleki etik değerlerin tekrar tartışılmasına yol açmıştır (Kutlu, 2008: 150).

Muhasebe meslek etiği, bu meslekte faaliyet yürüten meslek mensuplarının gerek mesleki iş ve işlemlerini gerçekleştirirken yasalara uygun olarak hareket etmesi gerekse mesleki işlemlerin haricindeki durumlarda, yasalara riayet edilmesinin yanı sıra içinde buldukları sosyal çevrenin değer ve ahlak yargılarını önemseyerek doğru ve güvenilir verilerin topluma aktarılması ile meslektaşları, meslek kurumları, müşterileri ve toplum ile kurduğu ilişkilerinde riayet etmesi gereken kural ve ilkeler bütünü olarak nitelendirilebilir (Daştan, 2009: 285).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) vb. çeşitli kurum ve kuruluşlarca uluslararası arenada; detaylı ve çok boyutlu çalışma ve projeler yürütülmüş ve temel etik ilkeler ortaya konulmuştur. Bu alandaki ilk uluslararası çalışma IFAC organizesinde 1992 yılında yayınlanan Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama adlı yönetmelik olmuştur. Yine IFAC tarafından Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kuralları isimli çalışma 1998 yılında yayınlamıştır.

Ülkemizde ise muhasebe alanında meslek etiği ve kurallarının belirlenmesine ilişkin değişik zaman dilimlerinde çeşitli kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmiş düzenlemeler mevcuttur. Muhasebe Meslek Kanunu, SPK Tebliği ve ilgili diğer

tebliğ ve yönetmeliklerde sistemli bir halde bulunmayan mesleki etik kuralları, TÜRMOB 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı ile daha derli toplu bir duruma gelmiş, yine TÜRMOB’un 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliği ile son haline kavuşmuştur (Yıldız 2010: 162).

Bu bağlamda Türkiye’de muhasebe alanında meslek etiğine yönelik olarak gerçekleştirilen düzenleme ve çalışmalarda, mesleki özen ve titizlik, yeterlilik, bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik prensipleri, mesleki onur, kamu yararı, mesleki ve ticari ahlaka aykırı faaliyet yürütmeme kuralı, reklam ve teşvik yasağı, haksız rekabet, takım çalışmasında vazife, sorumluluk ve yetki dağılımı, sır saklama yükümlülüğü gibi temel başlıklar ön plana çıkmıştır (Kısakürek ve Alpan, 2010: 217).

TÜRMOB tarafından hazırlanan bu düzenleme ile meslek etiği alanındaki önemli bir boşluk kapatılmış, uygulamada denetim ve disiplinin temini için birçok meslek mensubuna ve kuruluşuna rehber olmuştur. Pek çok sektörde yazılı olarak bulunmamasına rağmen yazılı olarak yayınlanmasını önemini daha da arttırmıştır.

Tablo 6: Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Olarak AICPA, IFAC ve TÜRMOB'un Benimsemiş Olduğu İlke ve Kuralların Karşılaştırılması

| İLKE veya KURAL | AICPA | IFAC | TÜRMOB |
|--|---|---|--|
| Bağımsızlık | Bağımsızlık | Bağımsızlık, Bağımsız Muhasebecilik ile Bağdaşmayan Uygulamalar | Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık, Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık |
| Dürüstlük, Tarafsızlık ve Güvenilirlik | Dürüst ve Tarafsız Olma, Uygunsuz Davranışlar | Doğruluk ve Tarafsızlık, Bağımsız Muhasebecilik ile Bağdaşmayan Uygulamalar, Bilginin Sunuşu, Vergi Uygulaması | Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık, Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık, Dürüst Olmayan Davranışlar, Bağdaşmayan İşler |
| Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum | Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkeleri, Mesleği İcra Biçimi ve İsim, Özenli Çalışma, Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği | Mesleki Yeterlilik, Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluk | Mesleki Uzmanlık, Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama, Muhasebe İlkelerine ve Standartlara Uyma Zorunluluğu, Mesleki Özen ve Titizlik, Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri, Öngörü Yasağı |
| Sır Saklama | Müşteriyle İlgili Bilgileri Gizliliği | Gizlilik | Sır Saklama |
| Sorumluluklar (Meslektaş, Kamu, Müşteri) | Sorumluluklar, Kamu Yararı, Müşteri ile İlgili Bilginin Gizliliği | Diğer Bağımsız Meslek Faaliyetinde Bulunan Muhasebecilerle İlişkiler, Meslektaşlara Destek, Gizlilik, Müşteri Paraları, Tanıtım, Vergi Uygulaması | Denetimde Kamu Sorumluluğu, Sır Saklama, Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı, Personel Sağlanması, Haksız Rekabet Yasağı |
| Etik Çalışmalar | | Etik Çatışmaların Çözümü, Sadakat Çatışması | |
| Ücretler | Şartlı Ücret, Komisyon ve Başvuru Ücretleri | Ücretler, Şarta Bağlı Ücretler, Ücretler ve Komisyonlar, Müşteri Paraları, | Ücretler, Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı |
| Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler | Bağımsızlık | Bağımsızlık, Bağımsız Muhasebecilik ile Bağdaşmayan Uygulamalar, Tanıtım | Bağdaşmayan İşler |
| Reklam Yasağı | | Tanıtım, Reklam ve Teşvik | Reklam ve Teşvik Yasağı |
| Vergi Uygulaması | | Vergi Uygulaması | |
| Sınır Ötesi Faaliyetler | | Sınır Ötesi Faaliyetler | |

Kaynak: (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 89).

2.3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİLEME SÜRECİNDE ROLÜ

Muhasebe meslek mensuplarının vergileme sürecindeki rolleri ile ilgili çerçevesinin oluşturulması için, vergi mevzuatının günün koşullarına uygun hale getirilmesi, meslek mensuplarının vergi yönetimine etkisi, vergi yargısına etkisi ve denetim fonksiyonu incelenmiştir.

2.3.1. Vergi Mevzuatının Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesi

Vergi mevzuatının belirlenmesi ve güncellenmesinde, günümüz şartlarına uyumlu konuma taşınmasında muhasebe meslek mensupları, SMMM ve YMM meslek odaları ile TÜRMOB dolaylı yollardan önemli katkılar sunabilmektedir. Vergi hukuku alanındaki yasal düzenlemeler, TBMM ve Maliye Bakanlığı'nın yetki sınırları içerisinde yer almaktadır. Bu bağlamda bireysel ya da kurumsal (oda, birlik vb. aracılığıyla) açıdan bu düzenleme işlemine dahil olması imkan dahilinde değildir. Fakat, vergi mevzuatında tespit edilen aksaklık ve boşlukların vergi yönetimine aktararak yeniden düzenlenmesi ya da etkinliklerinin artırılmasına yönelik çalışmalar muhasebe meslek mensupları tarafından yerine getirilebilir (Akdoğan, 1993:8).

Vergi uygulamalarının başarılı bir şekilde tatbiki, bu uygulamalara ilişkin yasal mevzuatın vergi idaresi ve vergi mükellefleri bakımından sosyo-ekonomik realiteler göz önüne alınarak düzenlenmesine, uygulama aşamasında beklenen hedeflerin yakalanmasını sağlayacak etmenlerin gerçekleştirilmesine ve yaşanan sorun ve kriz durumlarının aşılmasına dair tedbirler geliştirilmesine bağlıdır. Bu yüzden de ülkemizin sosyo-ekonomik, idari ve mali koşullarında gözlemlenen değişiklikler dikkate alınarak, yasal boşluklarının doldurulması, günümüz koşullarına uyarlanması, bürokrasi ve prosedürlerin azaltılması, vergi mevzuatın basitleştirilerek karmaşıklık ve belirsizliklerin önüne geçilmesi ve daha anlaşılabilir hale getirilmesi gerekmektedir (Öztürk, 2015:49-50).

Tüm bu önlemlerin geliştirilmesi aşamasında ve yönetimin uyarılmasında muhasebe meslek mensuplarının büyük bir payı vardır. Bu açıdan günümüzde SMMM ve YMM'lerin meslek odalarının büyük bir kısmında ve TÜRMOB bünyesinde mevzuat komisyonları oluşturulmuş ve yeminli mali müşavir odalarının,

serbest muhasebeci mali müşavir odalarının birçoğunda ve TÜRMOB' da mevzuat komisyonları bulunmakta olup, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi amacıyla ilgililere çözüm teklifleri sunan raporlar hazırlanmakta ve mevzuatın günümüz ihtiyaçlarına ve şartlarına uyumlu hale getirilmesi için faaliyetler yürütülmektedir.

2.3.2. Meslek Mensuplarının Vergi Yönetimine Etkisi

Vergi planlaması, planlamaların gerçekleştirilmesini öngören aktör devlet (vergi yönetimi), vergi planlamasını gerçekleştiren mükellef ve vergi planlaması gerçekleştirilmesi hususunda mükelleflere danışmanlık hizmeti veren muhasebe meslek mensupları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır (Kılıçer, 2018: 238).

Günümüz dünyasında birçok ülkenin vergilendirme sistemi “mükelleflerin beyanı” üzerine kurulmuş olup bu doğrultuda ülkemizin de en büyük gelir kaynaklarından olan vergilerin çok büyük bir miktarı beyan esasına dayanan kurumlar, gelir ve katma değer vergisi gibi vergi kalemlerinden elde edilmektedir. Fakat vergi kaçakçılığı bakımından büyük bir risk barındırması nedeniyle beyan esası, kayıp ve kaçakların en temel sebebi olarak değerlendirilmektedir. Mükellefler bakımından vergi duyarsızlığı ve bilinçsiz tutumları, vergi denetim sisteminin idari açıdan örgütsel problemleri, kapasite nedeniyle vergi incelemelerinin yetersiz kalması, vergileme sürecinin ekonomik gündemleri takip etmedeki ağır işleyişi vb. problemler kayıt dışı ekonomiyi ve vergi kayıp ve kaçaklarının çoğalmasına neden olmaktadır (Gücenme, 2004: 25).

Bu durum, vergi mükellefleri ile vergi yönetimi arasında kritik bir köprü vazifesi yerine getiren muhasebe meslek mensuplarını, önemli bir konuma taşımıştır. Nitekim mükelleflerin gelir ve giderlerinin beyanında riayet etmesi gereken yasal düzenlemelere hâkim olabilmesi açısından karmaşık vergi mevzuatının büyük bir engel oluşturması nedeniyle, mükellefler ekseriyetle bu alanda uzman pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarına şiddetle ihtiyaç hissetmektedirler. Bazı durumlarda vergi mevzuatının kompleks ve dinamik yapısı bazen ise kanunlar ile şart koşulması sebebiyle bahse konu uzman yardımlarını vergilendirme sisteminde mecburi kılmıştır. Ayrıca vergi teorisine göre kompleks ve anlaşılmaz nitelikteki mevzuatın vergi mükelleflerinin daha çok gelir beyanında bulunması, mükelleflerin özellikle

muhasebe meslek mensuplarına başvurmasına, mükellefler ile vergi yönetimi arasındaki ilişkinin bu meslek grubu tarafından şekillendirilmesine neden olmaktadır (Demir, 2008:92).

Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede etkin faaliyetleri önemli bir yer teşkil eden muhasebe meslek mensupları mükelleflerin vergi sistemine karşı bakışına doğrudan tesir etmektedir. Sunulacak aktif bir müşavirlik hizmeti ile mükelleflere yönelik yönlendirici pozisyonda olabilecek meslek mensupları, vergileme süreci hakkındaki duyarsızlık giderilmesine ve vergi bilincinin arttırılmasına katkı sağlayabilirler. Bu bağlamda ekonomik sistemin her kademesinde rol alabilecek muhasebe meslek mensuplarının, vergileme sistemine sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Fırat, 2001: 84):

- Vergi denetim elemanlarının işlemlerinin kolaylaştırma ve yardım sağlama,
- Beyan esas alınan vergi kalemlerinde beyanlara dayanak teşkil eden kayıt ve belgelerin doğruluk ve gerçeklik düzeyini artırma,
- Vergi idarelerinin üzerindeki yükümlülüklerin hafifletmesi ve denetim eksikliği ile yetersizliklerin düzeltilmesine katkı sağlama
- Ülkemiz vergileme sürecinde yaşanan yozlaşmaların önüne geçerek, işletme, muhasebe ve vergi hususların güven ve etik kavramların gelişmesine faydalı olma,
- Vergi mevzuatının tatbikinde meydana gelen uyuşmazlıkların minimum seviyeye düşürülmesi yoluyla vergi yargısının iş yükünü arttırmadan uzlaşma mekanizmasıyla problemlere ekonomik çözümler sunma,
- Ülkemizin en büyük gelir kaynaklarından olan vergi gelirlerinin arttırılmasına katkı sunmaktır.

Bahse konu faydaların seviyesi ise şüphesiz muhasebe meslek mensuplarının kaliteli müşavirlik, muhasebe ve denetim hizmeti arz etmeleri ile bağlantılıdır. Mükellefler ile vergi idaresi, sigorta kuruluşları ve diğer birimler arasında önemli bir kontak işlevi gören meslek mensupları öncelikle sahte ve yahut içeriği yönünden yanıltıcı kayıt tanzim ve temin işleminde, kayıt dışı işçi istihdamında veya personel maaşlarının bir bölümünün kayıt dışı kalmasında, kamusal beklenti olan önleyici ve

caydırıcı tutum takınmalıdır. Bu bakımdan vergileme sisteminde muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk çerçevesinin belirlenmesinde önemli bir yeri bulunan 4 Sıra nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'den yola çıkılarak, meslek mensuplarını aşağıda sıralan durumlardan sorumlu tutmak mümkündür (Daştan, 2011: 194).

- Vergi mükellefleri tarafından sunulan belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği gereğince tanınan mühlet dâhilinde yasal defterlere işlenmesinden,
- Beyannameler ile ibraz edilen finansal tablolarda bulunan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine uyarınca belirtilen döneme dair sunulan kar-zarar rakamlarının gerçekliğinden,
- Vergi mükelleflerinin kasti olarak kullandığı ya da ikincil bir araştırmaya ihtiyaç duymadan sahte ya da içerik bakımından yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden,
- İşletmelerin faaliyet konusu ya da iş hacmiyle miktar ya da tutar bakımından uygunluk göstermeyen belgeler ile ticari teamüller ve örfelere göre uygunsuz bulunan belgelerden,
- Hatayla gerçekleştirilse dahi yapılan yanlış hesap ve kayıtlar ile vergi kaybına neden olunmasından sorumludurlar.

Aksi takdirde olumsuz etkiler oluşturan muhasebe meslek mensupları, vergi mevzuatındaki karmaşıklık ve belirsizlikler nedeniyle mükelleflerin vergi mevzuatını daha detaylı kavramasına katkı sunabilmekte ya da bu pozisyonu avantaj olarak kullanarak vergi mükelleflerinin vergiden kayıp ve kaçığına yönelmesine ortam sağlayarak vergi ahlakını zarar verebilmektedir. Bu bakımdan vergi yönetimi ve vergileme sürecinde muhasebe meslek mensupları hayati bir değer arz etmektedir (Uzun, 2015: 44).

2.3.3. Meslek Mensuplarının Vergi Yargısına Etkisi

Vergi uygulamalarında karşılaşılan uyuşmazlıkların oldukça eski zamanlardan bu yana gittikçe artış göstermesi vergi yargısına yönelik gereksinimleri zorunlu hale getirmiştir. Vergi yargısının çalışma alanı olan yeni vergilerin

salınması, mükellefiyet, oranlar, karmaşıklık ve sıklıkla değişen mevzuat hükümleri vb. pek çok husus vergi uyumsuzluklarına sebebiyet verebilmekte, vergileme sistemlerinde taraf olan kesimlere farklı sorumluluklar yüklenmesine neden olmaktadır (Yıldız ve Bostan, 2017:123).

Vergi mevzuatındaki bütün sorumluluk durumları değişik nitelikler barındırmakla birlikte ortak yönleri ele aldığında Vergi sorumlusu tanımı, Vergi Kesmekle Yükümlü Tutulan Sorumlu, Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Sorumlu ve Vergi Ödevlisi Durumundaki vergi sorumlusu olmak üç başlıkta sınıflandırılabilir. Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu kavramı ise maksadı mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve tam gerçekleştirilmesini temin etmek olan iki ayrı gruba ayrılabilir. İlki, kontrol etme görevi verilenler; ikincisi ise şekli ödevleri kontrol etmenin yanı sıra; bizzat gerçeğe uygun olarak düzenlemekle vazifeli sayılan 3568 sayılı Kanun 12. maddesi hükmünde yetki almış bulunan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirleridir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin 1. maddesinde düzenlenen Mali müşavirlerin hukuki sorumluluğu kusur sorumluluğu olup, imzaladıkları beyannamelerde bulunan verilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların temelini oluşturan belgelere uygun olmaması halinde meydana gelen vergi kaybına ilişkin olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizinden vergi mükellefleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu sayılmışlardır. Nitekim böyle hallerde vergi idaresinin alacağı tahsil açısından vergi mükellefi ve mali müşavirden herhangi birine aynı zamanda ve alacağın tümünü tahsil etmek hususundan yönelme hakkını mevcuttur (Çitil, 2013: 349-351).

Sonuç olarak vergi yargısında büyük önem arz eden muhasebe kayıtlarının sağlıklı, tam ve eksiksiz gerçekleştirilmesi bakımından sunmuş oldukları işletme, muhasebe ve denetim hizmetleri nedeniyle önemli bir sorumluluğu bulunan muhasebe meslek mensupları gerek vergi mükelleflerinin vergi kayıp ve kaçaklarına karşı duyarlılık ve bilinç düzeylerinin arttırmada, vergi ahlakına uygun değerlere olan eğilimlerini yönlendirmede gerekse kendi mesleki etik ve teamüllerini yerine getirmede özellik yargısal boyutları itibariyle kritik bir rol yerine getirmektedir.

Ayrıca vergi yargısının etkin faaliyet yürütebilmesi ve iş yükünün azaltılabilmesi bakımından da dolaylı yollardan muhasebe meslek mensupları duruma tesir edebilmektedir. Vergi mevzuatının tatbikinde başarının yakalanabilmesi için hem vergi idaresinin hem de mükellef kesimin menfaatlerinin en ideal şartlarda korunabileceği bir vergi yargısının tesisi zorunluluk arz etmektedir. Bu durumun

temini için ise hem uyuşmazlıkların adaetli olarak çözümlenmesi hem de görülen davaların usul ekonomisi açısından tasarruflu bir şekilde pratik olarak neticelendirilmesi gerekmektedir. Bu maksatla, uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına imkan tanınmaması veya oluşan anlaşmazlıkların da idare kademesinde giderilerek yargı yoluna başvurulmadan yargı makamlarının iş yükünün artmasının önüne geçilebilir (Akdoğan, 1993:12).

Muhasebe kayıtlarını tutan ve denetimlerini gerçekleştirenlerin gerekli mesleki yetkinliği taşıması, vergi mevzuatına olan hakimiyetleri, muhasebeleştirme aşamasında oluşabilecek hataların vaktinde giderilmesi, uyuşmazlık halinde ise henüz uzlaşma sürecindeyken çözüme kavuşturularak yargısal boyuta taşınmadan sonuca bağlanması yargıya iletilen vaka sayısının düşürülmesine katkı sunacaktır. Dava sayılarının azlığı ise gerek vergi yargısına gerekse vergi tahsilatına önemli fayda sağlayacaktır. Yargı makamlarında görülen vergi davaları, kamu alacaklarının toplanmasını aksatmakta, genellikle uzun bir müddet alan tahsil sürecine evrilmektedir. Bu sebeple muhasebe mesleğinin önemi, vergi gelirlerinin kısa dönem içerisinde daha yüksek miktarlarda tahsil edilmesi ve vergi yargısının etkinliğin artırılması hususunda da bir kez daha gözlemlenmektedir (Öztürk, 2015:51).

2.3.4. Meslek Mensuplarının Denetim Fonksiyonu

Muhasebe meslek mensuplarının denetim fonksiyonu, denetleyen ve denetlenen firmalar, denetlemenin kapsamı ve amacı, denetçinin niteliği gibi çeşitli kriterlere göre farklı tasnif edilebilir. Ancak literatürde en yaygın sınıflandırma mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde 3 başlık altında toplayabileceğimiz konularına ve amaçlarına göre gerçekleştirilen sınıflandırma ölçütüdür.

2.3.4.1. Mali Tablolar Denetimi

Muhasebe sisteminin sonucu olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Hesap Planı)'nde Temel ve Ek Mali Tablo şeklinde tasnif edilen, Türkiye Muhasebe Standartları bakımından ise özel ve genel olmak üzere gruptandırılan mali/finansal tabloların, işletmelerin reel durumunu ortaya koyup koymadığı, hatalı kayıtların düzeltildiği denetim türüne mali tablolar denetimi adı

verilmektedir. Mali tablolar denetim süreci neticesinde, temel amaç, işletme yönetimlerinin politikalarını doğru ve isabetli belirlemesi adına kuruluşların ekonomik durumunun gerçekçi veriler ile karar mekanizmalarına sunulmasıdır. Ancak bu amacın yanı sıra gelişmiş bir denetim aşaması sonrasında hedeflenen, bütün yönetim faaliyetleri açısından doğru zamanda gerçek ve tarafsız bilgi aktarabilme fonksiyonun işletilmesine ortam hazırlamasıdır. Finansal/mali tabloların denetim süreçleri çoğunlukla tarafsız bir bakış açısı sergileyebilmek ve objektif bir izlenim oluşturabilmek amacıyla dış denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Erdemir, 2015:65).

2.3.4.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kısaca yetkili üst birimler tarafından daha önce konulmuş olan kurallar sistematğine riayet edilip edilmediğinin kontrolü, sağlanan uyumun hangi derecede olduğunun tespitine yönelik gerçekleştirilen denetim faaliyetleridir. Bu sayede belirlenen kural ve düzenlemelerin hedefine ulaşım ulaşmadığı, yaşanan aksaklık ve sapmaların çıkış noktaları belirlenmektedir. Kuralları belirleyen makam olarak işletme yöneticilerinin beklentilerinin yanında aynı zamanda devletin belirlemiş olduğu kuralların uygulanma seviyesi de denetleme konusu olabilir. Uygunluk denetim anlayışının boyutlarının genişlemesi ya da daralması, müdahaleci bir devlet politikası ile paralellik göstermektedir. Söz konusu denetim türü, normal şartlarda işletmelerin bünyesinde belirlenmiş bir denetçi ile yürütülebileceği gibi, denetim konusunun kamusal düzenlemeler kapsamına girmesi halinde Maliye Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Sayıştay vb. kuruluşlarca da gerçekleştirilebilmektedir (Erdemir, 2015:65).

2.3.4.3. Faaliyet Denetimi

Esas olarak verim ve etkinlik olguları üzerine şekillenen, ekseriyetle uygunluk ve mali tabloların denetimine göre daha zorlu bir yöntem olan faaliyet denetimi, yönetim denetimi olarak da anılmakta olup temel amaçları şu şekilde ifade edilebilir (Kiracı, 2003:69):

- İşletme yönetiminin başarı seviyesini değerlendirmek,
- İşletme stratejilerinin etkinliğini ve başarı seviyesini değerlendirmek,

- İç kontrolün etkinlik ve başarı seviyesini ölçmek,
- İşletmelerin belirlenen amaçlarına erişmesine etki edecek faaliyetlerin etkinlik ve başarı seviyesini belirlemek
- İşletmelerin istikrarlı bir şekilde büyüme ivmesi yakalayabilmesi ve belirledikleri hedeflere ulaşabilmesi maksadıyla işletme yönetimlerine tavsiyeler sunmak.

2.3.4.4. Diğer Denetimler

Denetim konusunda denetim faaliyetleri ile denetçilerin niteliği vb. faktörler göz önüne alınarak farklı tasnif metotları da geliştirilmiştir. Aslında denetim türlerinin bir nevi farklı şekilde ifade edilmesi olan bu tasnif yöntemlerinden en önde gelenleri ise denetimin niteliğine ve denetçinin niteliğine göre yapılan denetim türleridir.

Denetimin niteliği baz alınarak yapılan ayırmda sürekli denetim (yıl sonu denetimi), sınırlı denetim (ara dönem denetimi) ve özel denetim olmak kaydıyla üç ana kategori belirlenmiştir.

Denetçinin statüsüne ya da niteliğine göre yapılan denetim tasnifinde ise temel ayırım, denetçi kişi veya kurumların işletmelerin kendi bünyesinde yer alıp almasıdır. Bu bakımdan ana denetçi başlıkları, iç, kamu ve bağımsız denetçi olmak üzere 3 kategori olarak belirtilebilir. İşletme haricindeki bir denetçi tarafından yerine getirilen denetimlerde denetçi, bağımsız denetçi olarak adlandırılmaktadır. İşletme içerisinde görevli bir denetçi ise İç denetçi, kamu idaresi tarafından vazifelendirilmiş bir denetçinin varlığında ise Kamu denetçisi tabiri kullanılmaktadır (Erçiçek, 2016:19-22).

2.4. VERGİ KAYIP KAÇAKLARINDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ETKİSİ

2.4.1. Bağımsız Dış Denetim Süreci

Yakın dönemde gerçekleşen sosyo-ekonomik gelişmeler neticesinde faaliyet gösterdikleri alan bakımından oldukça büyüme ve genişleme kaydeden işletmelerin muhasebe verileri de bu duruma paralel olarak de gittikçe katlanmış, üstelik bu durumun yanı sıra daha da karmaşık bir yapıya dönüşmüştür. Ortaya çıkan bu girift

durum, işletmelerin muhasebe verileri ile finansal tablolara olan güvenini de sarsmıştır. Zira kompleks bir şekil alan muhasebe sistemlerinin hatalı değerlendirilme ihtimali arttıkça, finansal tablo ve raporların kalitesi hakkında değerlendirme yapmak da oldukça zorlu ve sıkıntılı bir sürece evrilmiştir. Bu sayede güvenilir, tutarlı ve isabetli bilgilere duyulan gereksinim, bağımsız dış denetim süreçlerinin daha tercih edilebilir bir hal almasına sebebiyet vermiş, bu uygulamaların zaman geçtikçe değer kazanmasını sağlamıştır (Esendemir, 2011:3896.).

Uluslararası literatürde pek çok tanımlaması bulunan bağımsız dış denetim kavramı ülkemizde ise SPK (2006) mevzuatı kapsamında “*İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” şeklinde tanımlanmıştır. Bağımsız dış denetim faaliyeti ülkemizde, 3568 Sayılı Kanun’a göre faaliyet yürüten SMMM ya da YMM unvanı bulunan kişiler yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi veren belgeli kişiler tarafından yürütülmekte ve yaygın olarak mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimi olmak üzere üç farklı temel başlık altında gerçekleştirilmektedir (Yaşar, 2011:9-10).

Bağımsız dış denetim, işletmelerin konusunda uzman belirli bir üçüncü kişi/kişilerce baştan sona kadar gözlemlenmesine denir. Denetim sürecinde işletmelerin muhasebe ve kontrol sistemlerin incelenmekte, tespit edilen problemler ve eksiklikler denetçinin raporu ile işletme yönetimine iletilmektedir. Bu sayede işletmeler firmalarında yaşanan olumsuzluklardan haberdar olmakta ve bu sorunların giderilmesi imkânına sahip olmakta ve işletme yönetimi ve politikalarında sürekli bir şekilde gelişme kaydedebilme fırsatı yakalamaktadır (Başpınar, 2005:37).

İşletmelerin geçirmiş olduğu bağımsız dış denetim süreci birbirlerini takip eden bazı basamaklardan meydana gelir. Bu sürecin ilk adımı müşterinin seçilmesi ve bağımsız denetimin kabul edilmesidir. Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile devam eden süreç bağımsız dış denetim görüş ve sonuçlarının rapor haline dönüştürülüp ilgililerine iletilmesi ile son bulur (Ay, 2007: 274).

Bağımsız dış denetim sürecinin genel özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Yardım, 2010:4):

- Sistematik ve planlı bir süreçten meydana gelir.
- Belirli bir ekonomik yapıya, işletmeye ilişkin ekonomik faaliyetler ile ticari olayların irdelenmesidir.
- Nesnel ve tarafsız bir şekilde delil araştırması ve elde edilen delillerin analiz aşamasıdır.
- İşletmeye ilişkin beyan ve bildirimler ile bunların ibraz ediliş biçimlerinin, daha önce belirlenen kriterlere olan uyumluluğunun sorgulanmasıdır.
- Konunun muhataplarına, ilgilenenlere ve kullanıcılara elde edilen bağımsız denetim sonuçlarının aktarılmasıdır.

2.4.2. Bağımsız Dış Denetimin İşletmelere Faydası

Günümüzde bağımsız dış denetim mekanizmalarının işletmelere sağlamış olduğu faydalardan ön plana çıkanlarını şu şekilde belirtebiliriz (Ak, 2015:18):

- İşletmelerin tarafından tutulan kayıtlar ile sunulan belgeler doğrultusundan hazırlanan finansal tablo ve raporların gerçekler ile uyumlu olup olmadığının tespitine imkan sağlayarak, söz konusu tabloların tutarlılığını ve güvenilirliğine katkı sunar.
- İşletmelerin yürütmüş olduğu işlemlerin yasal mevzuat çerçevesinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini soruşturur ve belirlenen eksikliklerin giderilmesini sağlar.
- İşletmenin yöneticileri ile personelinin usulsüz yöntemlere olan yönelimlerinin kontrol altına alınmasını sağlar, bu eğilimleri baskılar.
- Resmi makamlara iletilen vergi beyannameleri ile finansal raporlara kaynak teşkil eden denetimden geçirilmiş finansal tablolar, iletilen raporların güvenilirlik seviyesini yükseltir. Bu durum da kamu tarafından muhtemel bir denetim ve kontrolün gerçekleştirilme ihtimalini düşürür.
- Denetim geçiren işletmelerin kayıtlarında maddi hataların tespit edilmesi neticesinde işletmelerin gelir-gider kalemlerin sağlıklı tutulmasını temin eder.

- Bağımsız dış denetim süreci neticesinde elde edilen finansal rapor ve tablolar, işletmenin gelecek döneme ilişkin planlamalarına ışık tutar, özellikle finansal durumun analizi, kontrolü, denetimi gibi hususlarda önemli bir rehber görevi görür.
- İşletmelerin ekonomik vaziyetinin kapsamlı ve gerçekçi bir şekilde ilgili makamlara iletilmesini sağlayan denetimden geçirilmiş finansal tablo ve raporlar, işletmelerin kredibilite oranlarını yükseltir.
- Bağımsız dış denetim fonksiyonu, işletmelerin iç denetim ve kontrol mekanizmalarının işlevselliğini artırır.
- İşletmelerin yönetim kadrosu ile personellerinin yürütmüş oldukları faaliyetlerin işlevselliğini artırır, daha etkili bir seviyeye taşır.

2.4.3. Bağımsız Dış Denetimin Devlete Faydası

Bağımsız bir dış denetim geçiren finansal tablo ve raporlar işletmelerin ekonomik şartlarını nesnel ve tarafsız bir şekilde yansıttığı için, kayıt dışı ekonomiyi ve bu sebepten meydana gelen vergi kayıplarının bir nebze önüne geçerek vergi denetimi sistemine fayda sağlar. Ayrıca bağımsız dış denetim mekanizmasının, daha fazla vergi toplanmasına ve vergi sisteminde yaşanan problemlerin giderilmesine olumlu etkileri mevcuttur. Şöyle ki, işletme sahipleri, vergi idaresine beyan ettikleri gelir beyanlarına esas olan matrahı, işletmenin muhasebe sistemine göre belirlemektedirler.

Söz konusu beyanların gerçekliği ise muhasebe kayıtlarının vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler doğrultusunda doğru bir şekilde tutulmasına dayanır. Burada en önemli rol muhasebe mesleği çalışanlarına düşmektedir. Bu durumun yanı sıra bağımsız dış denetime giren finansal tablolar, vergi denetimlerinde de daha kısa bir sürede gözden geçirilmekte olup denetimden geçirilmemiş diğer muhasebe kayıtlarının daha detaylı incelenmesine ve olası vergi kayıplarının tespitine yönelik daha fazla mesai harcanmasına olanak tanımaktadır (Esendemir, 2011:3896). Bu durum aynı zamanda işletme yönetimi ile ortaklarının vergi kaçak ve sahtekârlıklarına olan eğilimlerinin köreltilmesini sağlayan bağımsız denetimler ile işletmelerden elde edilen vergi gelirlerinin artmasına yardımcı olur (Dede, 1995: 51-52).

Gerçekleştirilen bağımsız dış denetim süreçleri neticesinde nesnel ve tutarlı veriler ile yürütülecek olan ülkemizin planlama faaliyetleri, kamu gelir-gider dengesinde ve kamusal harcamalarda, devletin sunmuş olduğu teşvik ve kredi imkânlarında ve mikro/makroekonomik programlarında benimsemiş olduğu politikaların daha etkili, gerçekçi ve verimli olmasına katkı sunacaktır (Çelen, 2001:124).

Bu doğrultuda Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Dernek, Vakıf ve Belediyeler gibi kuruluşların bağımsız dış denetim süreçlerinden geçirilmeleri, bu ve benzeri yapılardaki yolsuzlukların ortaya çıkarılmasına ve önlenmesine, denetimler neticesinde daha verimli ve etkili yardımcı olacaktır. Özellikle son zamanlarda özelleştirilmesi gündemde olan KİT'lerin bağımsız dış denetim denetçileri tarafından denetlenmesi, KİT'ler hakkında fikir sahibi olmak isteyen yatırım sektörüne sağlık ve güvenilir bilgi akışı sunulmasına ve değerlerinin artması destek olacaktır (Özçelik, 2015:13).

Muhasebe denetimi anlayışının yokluğu veya eksikliği, kriz süreçlerinin yaşanmasına sebebiyet vermekte ve alınan önleyici tedbirlerin etkisini azaltmaktadır. Gerçekleştirilen bilimsel araştırmalar, ekonomik kriz ve bunalımların yaşanmasında, yol açtığı hasarın diğer firmalara ve devletlere doğru büyümesinde ve derinleşmesinde, hatalı muhasebe politikalarının uygulanmasının önemli bir tesiri olduğu yönünde değerlendirmeler mevcuttur (Aysan,2005:6-7).

2.4.4.Bağımsız Dış Denetimin Kamusal Faydaları

Kamuya ve bağımsız dış denetim raporlarından faydalanan kişilere karşı sosyal sorumluluk bilinci taşıması gereken ve bu anlayış ile hareket eden denetleyici kuruluş ve kişiler sayesinde, kamunun menfaatleri korunmuş olacaktır (Oktay, 2013:48). Bağımsız dış denetim sürecinin kamusal yararları ise temel olarak şöyle ifade edilebilir (Çelen, 2001:124):

- Güven ilkesine üzerine kurulu olan sermaye piyasası, öncelikle doğru ve itibar edilebilir verileri önemser. Piyasanın aktif ve verimli faaliyet yürütebilmesi açısından ise işletmelere ilişkin veri ve kayıtların kamuoyuna ilan edilen raporlarda bulunması büyük önem taşımaktadır. Bu durumun en kolay ve etkili yöntemi ise bağımsız olarak gerçekleştirilen dış denetimlerdir.

- Banka vb. mali kuruluşlar, borç ve mali katılım gibi işlemler gerçekleştirdikleri işletmelerden, işletmelerin ekonomik yapılarını yansıtan kapsamlı raporlar talep etmektedirler. Hazırlanan bu raporların kredi ve finansman işlemlerine temel teşkil etmesi için tarafsız ve bağımsız birimler tarafından tanzim edilip onaylanması, özetle bağımsız denetimden geçirilmiş olmaları gerekmektedir.
- Denetimden geçirilmiş mali tablolar, işverenler ile işçi sendikalar arasında gerçekleştirilen pazarlıklarda objektif veriler olarak kullanılabilir.
- İşletmelerin satışı ya da birleştirilmesi söz konusu olduğunda taraflara itibar edilebilir veriler sunar.
- Müşteriler açısından bağımsız denetime tabi tutulmuş tablolar, karlılık, verimlilik ve mali yapı bakımından güvenilir ve gerçekçi fikirler verir.
- Kamuoyuna ilan edilen bağımsız denetimden geçirilmiş mali tablolar, yatırımcılar açısından işletmelerin muhtemel riskleri hakkında rehberlik hizmeti sunar.
- İşletmenin işlem gerçekleştirdiği tüm kişi ve kuruluşlara güvenilir, gerçekçi, tam ve eksiksiz veri aktarımı sağlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM FONKSİYONU VE ETİK DEĞERLER ALGISİNİN ROLÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. DEĞERLER ALGISI

İnsanlar bir davranışta bulunmayı tercih ettiklerinde, bu davranışın doğru ve ahlaki olduğuna ilişkin algılarının olması gerekmektedir. Bir davranışın doğru ve ahlaki olduğunu değerlendirebilmek için ölçüte ihtiyaç duyulmaktadır. İnsanların değerleri bu ölçütü oluşturur. Değerler hayatımızı yönlendiren temel ilkeler olması nedeniyle, farklı disiplinler kendi konu alanları açısından değerleri belirlemeye çalışmaktadırlar (Dilmaç, Arıca ve Cesur, 2014:1661-1662). Diğer bir ifadeyle değerler, insanların temel ilkelerini oluşturmak ve insanlar karar verme sürecinde kendi değerlerini ölçüt olarak nasıl bir davranışta bulunacağına karar vermektedirler.

Değer, “*bir nesneye, varlığa veya faaliyete, bireysel ve toplumsal açıdan tanınan önem ya da üstünlük*”, “ideal davranış biçimleri veya hayat amaçları hakkındaki inançlarımız...” olarak tanımlanmaktadır (Aydın, 2010: 16).

Değerlerin evrensel değerler, kişisel değerler (amaç ve araç değerler), toplumsal değerler olarak genel sınıflandırması yapılmaktadır. Bu çalışmada Dilmaç, Arıca ve Cesur (2014) tarafından geliştirilmiş “Değerler Ölçeği” nin sınıflaması dikkate alınarak değerler sınıflandırması incelenmiştir.

Toplumsal Değerler: Toplumların yüzyıllar süren birikimle ortaya koydukları toplumsal değerler, onların kültür ürünleridir. “*Toplumsal değerler, toplumların kimliklerinin işaretidir, parmak izi gibidir ve insan davranışlarının temellerini oluşturur. Parsons’ a göre kültürel sistem her toplumda kendi kültürel özgünlüğünü sağlayan çekirdek değerleri ve ilgili normları içerir. Bu nedenle kültürel sistemin oluşuyla ilgili özellikleri gelenek ve değerlerin tortulaşmasına, yani toplumun mirasına yansır*”. Değerler, toplumsal normlar veya davranış kuralları aracılığıyla ifade edilirler. Örneğin, çocuklardan yaşlı anne ve babalarına bakmaları kötü muamele yapmamaları onları ihmal etmemeleri beklenir. Parsons değerlerin toplumda iç bütünlük ve düzeni sağlamadaki rolünü vurgular (Layder, 2006:19). Bireylerin yaşamlarında ve çevrede olup bitene anlam verme yolunun belirleyicisi

olan değerler, toplumsal beklentilerin içerikleri olarak aileden başlayıp giderek genişleyen çevrede bireye neyi nasıl yapması gerektiğini bildiren ve belirleyen hükümlerdir. Değerlerin öğrenilmesi rollerin öğrenilmesi olan bir sosyal öğrenmedir (Güngör, 1993:50). İnsan öğrendiklerinin büyük kısmını sosyal öğrenme sürecinde kazanır. Değerlerin temeli çocukluk ve ergenlik dönemlerinde atılır ki bu da sosyalleşme sürecinin en önemli özelliğidir.

Entelektüel Değerler: Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçişle birlikte, kol gücünün önemi azalmış, beyin gücü ve bilgi araçları önem kazanmıştır. “*Maddi olmayan varlıkları ile değer yaratabilen işletmeler defter değerlerinin çok üzerinde piyasa değerine ulaşmışlardır. Sadece yaratıcılığı kullanarak fark yaratabilen ve bu farkı üretime dönüştürerek tüketiciye ulaşma imkânı sağlayan hız çağında ayakta kalabilmektedir. Teknoloji, patent, buluş, marka, kurum kimliği, nitelikli emek gücü, şirket içi eğitim, esneklik, mesleki yeterlilik, değişime uyum öncelikli hedefler olmuştur*”. İşletmelerin iç çevrelerinde ve dış çevrelerinde ifade gücünün artması ise entelektüel sermayenin ölçülmesi ile mümkün olmaktadır.

Steawart’ a göre entelektüel sermaye, zenginlik yaratmak amacı ile kullanıma hazır olan, bilgi, enformasyon, entelektüel mülkiyet ve deneyimler gibi entelektüel malzemedir. Kolektif beyin gücünün yansımasıdır Şirkete rekabet üstünlüğü sağlayan bütün şeylerin toplamıdır. (Steawart,1997:20).

“*Entelektüel değerler ekonomik birimlere rekabet avantajı sağlayan ve kurumların temelini sağlamlaştıran, kurum geleceğini sadece maddi varlıklara bağlamanın eksik kalacağını gösteren kuvvetlendirici bir harçtır*”. Bilgi ekonomisine geçişle birlikte bilginin önemi artmış, kurumların piyasa ve defter değeri arasında piyasa değeri tarafından yaşanan artış entelektüel sermayenin önemini görünür hale getirmiştir. Görünürlüğü sağlayan ise entelektüel sermaye ölçüm yöntemleri olmuştur (Hobikoğlu, 2011: 1).

Kariyer Değerleri: Çalışan kişilerin, kariyer planlaması ve gelişimi ile ilgili olup motivasyonunu gösterilmesini sağlayan temeldir. Çalışanın kariyer sürecinde mutlaka olmasını istediği konulardan oluşur ve kişinin kariyerinin başarılı olarak değerlendirilmesi için nelerin gerektiği ile ilgili temel düşüncelerden oluşur ve kariyeri ile ilgili bütün kararlarını etkiler (Türkay ve Eryılmaz, 2010: 179).

Materyalistik Değerler: “*Her şeyin hareket eden atomlardan meydana geldiğini ve bu atomlar ile bunlara bağlı olarak ortaya çıkan hareketlerin, nihai gerçeklikler olduğunu iddia eden materyalizm türüne “bilimsel materyalizm” denir*

ve günümüzde etkinliği en fazla olan materyalizm türlerinden birisidir”. Bu anlayışa göre “madde ve devinim mutlak gerçekliklerdir. Ancak bu tür bir materyalizm, materyalizm kavramını tek başına ifade etmekten uzak görünmektedir.” (Sellars, 1965: 315). Diyalektik materyalizmin, sosyal konulara özel ilgisi, büyük bir etki alanı oluşmasını sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle insanların maddi varlığa verdiği önem materyalistlik değerlerini göstermektedir. “Birey maddi bir varlığa sahip olmayı yaşamının merkezi” haline getirmiş olup bireyin tatmin durumu varlığa sahip olma ve olmama ile ilgilidir (Quadir, 2012: 32). “Diyalektik materyalizm, her şeyin maddi partiküllerin veya atomların devinimiyle ilgili olduğuna yönelik teorilerle tanımlanmasını öngören ve bu suretle indirgemecilik (reductionism) hatasına düşen mekanist bir bakış açısına da karşı çıkmaktadır.” (Goudge, 1950: 108).

3.2. YAPILAN ARAŞTIRMALAR

Çelik (2010), muhasebede hata ve hilelerin belirlenmesi için anket formu kullanılmıştır. Araştırmaya %79 SMMM, %17 SM, %4 YMM meslek mensubu katılmıştır. Katılımcıların muhasebe hataları ve muhasebe hileleri ile yargılara katılma oranları verilmiştir. Muhasebe hataları ve muhasebe hileleri yargılarına katılma oranları ile cinsiyet, unvan değişkenlerinde anlamlı farklılık belirlenmiştir. Erkek meslek mensupları kadınlara göre yargılara daha çok katılmaktadır. YMM olan katılımcılar, SM ve SMMM olan meslek mensuplarına göre yargılara daha fazla katılmaktadırlar. Muhasebe hataları ve muhasebe hileleri yargılarına katılma oranları ile yaş, eğitim düzeyleri, çalışma süreleri, anlamlı fark bulunamamıştır.

Kaya ve Yanık (2011) etik ve müşteri tatmini arasındaki ilişkiyi belirlemek için geliştirdikleri anket formunu 75 SM ve 49 SMMM uygulamışlardır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının müşteri memnuniyetine önem verdikleri bu nedenle mükelleflerin etik kurallara uyulmaması yönünde talepte buldukları ve mali tabloların düzenlemesine dahil olduklarını belirtmişlerdir. Müşteri kaybı yaşamak istemedikleri için etik dışı davranışlarda bulunmak durumunda kaldıkları belirlenmiştir.

Özsoy (2013), muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıplarının ve kaçaklarının önlenmesindeki rolünün belirlenmesi için anket formu kullanmıştır. Araştırmaya %90,9 SMMM, %6,1 SM, %3,0 YMM meslek mensubu katılmıştır. Meslek mensuplarının vergi mükelleflerinin eğilimleri, etik değerlere bağlılığı, bilgi ve birikimleri, vergi sistemindeki aksaklıklar, meslek mensuplarının mevzuat, vergi

yönetimi, vergi yargısı ve vergi uygulamaları açısından rolü ile ilgili anket formundaki yargılara katılma oranları verilmiştir. Elde edilen veriler normallik dağılımını sağlamadığı için anlamlılık analizlerinde non-parametrik testler kullanılmıştır. Katılımcıların meslek ünvanı, eğitim durumu, cinsiyet ve medeni durum değişkenlerinin vergi kayıp kaçığının önlenmesi arasında anlamlı ilişki bulunmamıştır.

Bilen ve Yılmaz (2013) ülkemizde etik ile ilgili yapılan düzenlemeleri incelemişlerdir. Araştırma sonucunda “muhasabe mesleğinin sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için mesleğin etik kuralları çerçevesinde yürütülmesi”, sonucunda ulaşmışlardır.

Fidan ve Subaşı (2014) muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algılarını belirlemek amacıyla yaptıkları araştırmada etik kurallara uymamaya neden olduğu düşünülen, nedenlere ilişkin ifadelerle algıları belirlenmiştir. Farklı staj deneyimine sahip 857 katılımcı ile yapılan araştırmada, katılımcıların %23,3 etik kurallara uymayan davranışlarla karşılaştığını belirtmiş, “müşteri kaçırmama”, “daha çok para kazanma”, “mesleki rekabet”, “karakteristik özellikler” en çok, “dini sebepler” ise en az etik kurallara uymama nedenleri olarak belirlenmiştir. Meslek etiği ile ilgili uygulama eğitimlere ihtiyaç olduğu ortaya konulmuştur.

Yıldırım ve Özdemir (2014) SM ve SMMM oluşan 114 kişilik evren için 80 adet anket formu dağıtılmış, 46 katılımcı geri dönüş sağlamı, 44 anket formundan elde edilen veriler değerlendirilmiştir. Anket formu literatürden yararlanarak araştırmacılar tarafından geliştirilmiştir. Araştırma sonucunda 21 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan meslek mensuplarının etik değerlere bağlılığının, 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olanlara oranla daha fazla olduğu, SMMM’ler SM’ lere göre mevzuattaki aksaklıklar ve kayıp kaçak ile mücadelede rollerinin daha yüksek olduğunu düşündükleri, erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre mevzuattaki aksaklıklara ilişkin görüşlerinin daha fazla olduğu belirlenmiştir. Aylık gelir ve medeni durum ile meslek mensuplarının eğilimi, bilgi birikimi, mücadele ve mevzuat, etik değerler arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır.

Güven (2015) 600 muhasebe meslek mensubundan 241 meslek mensubuna anket uygulaması yapılmıştır. Anket araştırmacı tarafından geliştirilmiş olup kayıt dışı ekonominin algı boyutu, fikirler boyutu, çözüm önerileri boyutu ve demografik boyutlardan oluşmaktadır. Araştırmaya katılanların %11,6’sı kadın, %88,4’ü erkeklerden oluşmaktadır. Katılımcılar kayıt dışına, vergi yükü ve haksız rekabetin

neden olduğunu, vergi oranlarının düşürülmesinin kayıt dışına çözüm olacağını, gider belgelerinin kapsamının genişletilmesinin önemini belirtmişlerdir. Araştırmada yaş, cinsiyet, medeni durum, mesleki tecrübe, iş yerinin sahibi olma, işletmede çalışan sayısı değişkenleri ile anlamlı farklılık bulunmamıştır.

Dinç ve Tunçer (2015) IFAC tarafından geliştirilen ve TÜRMOB'un dilimize uyarladığı "Temel Etik İlkeler (Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış)" kullanılarak anket hazırlanmış ve vergi müfettişlerinin meslek mensupları ile ilgili düşünceleri belirlenmiştir. Evren 4297 vergi müfettişinden, örneklem 257 vergi müfettişinden oluşmaktadır. Araştırma sonucunda vergi müfettişlerinin, meslek mensuplarının "güvenilir, adil ve açık sözlü olma, dürüstlük" özelliklerine fazla güvenmedikleri, Meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özenlerine inanmadıkları, gizliliğe riayet etme konusunda azami dikkat etmediklerine ve profesyonel davranmadıklarına inandıkları belirlenmiştir.

Şamcı (2016) mükelleflerin vergi denetimi ve kayıt dışı ekonomi ile ilgili görüşleri ve önerileri anket formu ile belirlenmiş, ayrıca "Uygulama Denetim Müdürlüğü" çalışanları ile ilgili olumlu ve olumsuz forma verdikleri cevaplar değerlendirilmiştir. %35'i tüzel, %65'i gerçek kişi olmak üzere toplam 125 mükelleften elde edilen veriler frekans ve yüzde olarak analiz edilmiştir. Katılımcılar "Türkiye'de herkes vergisini tam olarak ödüyor mu?" sorusuna %94 hayır, %6 evet cevabı vermişlerdir.

Özer (2018) 2018 yılında TÜRMOB' a kayıtlı 4760 YMM ve 105065 SMMM' den, 20 YMM ve 140 SMMM oluşan örnekleme geliştirdiği anket formunu uygulamıştır. Araştırmadan elde edilen veriler parametrik analiz varsayımlarını karşıladığı için korelasyon, anova, levene testleri uygulanmıştır. Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri ve önlenmesinde, muhasebe meslek mensuplarının rolü ve alınması gerekli önlemler değişkenleri arasındaki ilişkinin orta derecede pozitif yönde olduğu belirlenmiştir. Yaş aralığı, eğitim düzeyleri, deneyim süreleri, cinsiyet, medeni durum, mesleki unvan değişkenleri ile vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri, önlemler ile meslek mensuplarının rolü arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır.

Sayım ve Usman (2016) 230 meslek mensubundan 30'unun katıldığı araştırmada meslek mensuplarının etik algısını, nitel yöntemlerden yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile toplanmıştır. Araştırma sonucunda mükelleflerin etik dışı faaliyetlerde bulunmaya zorlayan önemli bir baskı grubu olduğu, yoğun rekabetin meslek mensuplarını etik dışı davranmaya ittiği, iş hacminin az rekabetin

çok olduğu yerlerde meslek mensuplarının mükellef sayısını artırmak için ücret indirimine gittikleri, ücret dışındaki etik konuları etik sorun olarak algılamadıkları, beyanname türlerinden özellikle “muhtasar beyanname” hazırlarken etik sorunların ortaya çıktığı, cezaların caydırıcı olmadığı, meslek etiğinin öneminin farkında oldukları belirlenmiştir.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu bölümde, araştırmanın modeli, evren ve örneklem, veri toplama araçları verilerin analizi kısmı yer almaktadır.

3.3.1. Araştırma Modeli

Bu çalışma, Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonları algılarının ve değerler algılarının belirlendiği tarama modelinde bir araştırmadır. Bir grubun belirli özelliklerini belirlemek için verilerin toplanmasını amaçlayan çalışmalara tarama araştırması denir (Büyüköztürk, Kılıç-Çakmak, Akgün, Karadeniz ve Demirel, 2013). Ayrıca bu araştırmanın, katılımcıların değer algısının araştırmada kullanılan bazı sosyodemografik değişkenler açısından anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesini amaçlaması yönüyle ilişkisel tarama modelinde bir araştırma olduğu ifade edilebilir. İlişkisel tarama modeli, iki ya da daha çok sayıdaki değişken arasındaki birlikte değişim varlığını ve/veya derecesini belirlemeyi amaçlayan araştırma modeli olarak tanımlanmaktadır. İlişkisel tarama modellerinde, ilişkisel çözümleme; korelasyon türü ilişki ve karşılaştırma yolu ile yapılabilmektedir. Karşılaştırma türü ilişkisel tarama modelinde, en az iki değişken bulunur ve bunlardan birine (bağımsız değişkene) göre gruplar oluşturularak, öteki değişkene (bağımlı değişkene) göre aralarında bir değişme olup olmadığının incelendiği modeldir (Karasar, 2005).

Araştırmanın birinci amacı doğrultusunda katılımcıların bağımsız denetim fonksiyonları algıları belirlenmiştir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için Bağımsız Denetim Fonksiyonları Algısı Anketi’nde yer alan maddelere ait ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmış ve katılımcıların her bir maddeye katılma düzeyi belirlenmiştir. Birinci amaç doğrultusunda herhangi bir istatistiksel test uygulanmadığı için bu amaç için hipotez belirlenmemiştir.

Araştırmanın ikinci amacında, Muhasebe Meslek Mensuplarının değer algıları belirlenmiştir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için Değerler Algısı Ölçeği' ne ait tüm alt boyutların ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmış ve katılımcıların her bir boyutu ne derece önemli gördüğü belirlenmiştir. İkinci amaç doğrultusunda herhangi bir istatistiksel test uygulanmadığı için bu amaç için hipotez belirlenmemiştir.

Araştırmanın üçüncü amacında, Muhasebe Meslek Mensuplarının değer algılarının çeşitli değişkenlere göre anlamlı fark gösterip göstermediği belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda aşağıda belirtilen hipotezler sınanmıştır.

Hipotezler

H1a: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük, fütüvvet) cinsiyete göre anlamlı fark göstermektedir.

H1b: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük, fütüvvet) yaşa göre anlamlı fark göstermektedir.

H1c: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük, fütüvvet) medeni duruma göre anlamlı fark göstermektedir.

H1d: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük, fütüvvet) eğitim düzeyine göre anlamlı fark göstermektedir.

H1e: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük, fütüvvet) mükellef sayısına göre anlamlı fark göstermektedir.

H1f: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük, fütüvvet) çalışma süresine göre anlamlı fark göstermektedir.

H1g: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük, fütüvvet) meslek grubuna göre anlamlı fark göstermektedir.

Evren ve Örneklem

Araştırmanın evreni Manisa ilinin Yunus Emre ve Şehzadeler ilçelerinde görev yapan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Manisa ili Yunus Emre ve Şehzadeler ilçelerinde toplam 182 adet Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bürosu bulunmaktadır. Bu bürolarda çalışan tüm muhasebe meslek mensuplarına ulaşmak zaman ve kaynak yetersizliği ile mümkün olmadığından araştırmada kullanılan anketler 71 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Dolayısıyla, örneklem seçiminde olasılıklı olmayan örnekleme türlerinden biri olan uygun örnekleme yönteminden yararlanıldığı ifade edilebilir.

3.2.2. Veri Toplama Araçları ve Uygulanması

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak kişisel bilgi formu, Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algısı Anketi ve Değerler Algısı Ölçeği kullanılmıştır.

Kişisel Bilgi Formu

Kişisel bilgi formunda, katılımcılara ait cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, medeni durum, mükellef sayısı, meslekte çalışma süresi ve meslek grubuna dair bilgiler sorulmaktadır.

Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algısı Anketi

Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algısı Anketi araştırmacı tarafından bu araştırmada kullanılmak üzere geliştirilmiştir. Anket 5’li likert tipinde 1 (Kesinlikle Katılmıyorum) ve 5 (Kesinlikle Katılıyorum) arasında derecelendirilmiştir.

Değerler Algısı Ölçeği

Dilmaç, Arıca ve Cesur (2014) tarafından geliştirilen “Değerler Ölçeği” kullanılmıştır. 10’ lu Likert tipi olarak hazırlanan bu ölçek 39 maddeden oluşmuştur. Ölçek, “hiç önemli değil” yanıtı ile “çok önemli” yanıtı arasında önemsizden önemliye doğru 0’dan 9’a kadar dereceleme ile yapılmıştır. Dokuz alt faktörden oluşan ölçek, toplam varyansın %64,74’ nü açıklamaktadır. Değerler Ölçeği’ nin faktörler bazında Cronbach alfa iç tutarlılık güvenilirlik katsayıları da bu araştırmacılar tarafından hesaplanmıştır. Analiz sonucunda “Toplumsal Değerler” için .90, “Kariyer Değerleri” için .80, “Entelektüel Değerler” için .78, “Maneviyat”

için .81, “Materyalistik Değerler” için .78, “İnsan Onuru” için .61, “Romantik Değerler” için .66, “Özgürlük” için .65 ve “Fütüvvet” için de .63 olarak hesaplanmıştır.

Verilerin Toplanması

Bu araştırmada veri toplama aracı olarak anket uygulamasından faydalanılmıştır. Üç bölümden oluşan anket formunun birinci bölümünde; katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin kişisel bilgi formu ile ilgili sorular yer alırken; ikinci bölümünde Bağımsız Denetim Fonksiyonu Anketi yer almakta ve son bölümde ise Değerler Algısı Ölçeği yer almaktadır.

Anketin uygulanması Aralık 2018 tarihi içerisinde gerçekleştirilmiştir. Anket formları katılımcıların işyeri ortamında, araştırma hakkında kısa bilgilendirme yapılarak, elden dağıtılmıştır. Anket sorularındaki cevapların güvenilirliğini arttırmak ve muhasebe meslek mensuplarının çekinmeden samimi yanıtlar verebilmesi amacıyla anketlerin üstüne isim yazılmaması istenmiş ve cevapların gizli tutulacağı belirtilmiştir. Katılımcılara; tüm soruların cevaplandırılması, boş soru bırakılmaması konusunda uyarı yapılmıştır. Katılımcılar tarafından doldurulan anket formları ayrıntılı bir şekilde titizlikle incelenmiştir. Sonuç olarak, geri gelen 74 ankette 3 tanesi tamamen cevaplanmadığı ya da aynı seçeneğin işaretlenmiş olması nedeniyle değerlendirmeden çıkarılmış, 71 anket formundan elde edilen veriler ile değerlendirme yapılmıştır. Anket formlarının bilgisayar ortamına aktarılması Mart 2019 tarihlerinde gerçekleştirilmiştir.

3.2.3. Verilerin Çözümlemesi ve Değerlendirilmesi

Verilerin Analizi

Araştırmada kişisel bilgi formu, Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algısı Anketi ve Değerler Algısı Ölçeğinden elde edilen verilerin istatistiksel çözümlemesinde Statistical Package for Social Sciences (SPSS) 20.0 paket programı kullanılmıştır.

Araştırmanın birinci amacında, Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algısı Anketinin maddelerine ait ortalama değerler hesaplanarak Katılımcıların, bağımsız denetim fonksiyonu algı düzeyleri belirlenmiştir. Algı düzeyi belirlenirken 1.00-1.79 arası “Hiçbir Zaman” düzeyi, 1.80-2.59 arası “Nadiren” düzeyi 2.60-3.39 arası “Bazen” düzeyi, 3.40-4.19 arası “Çoğu Zaman” düzeyi ve 4.20-5.00 arası ise “Her Zaman” olarak belirlenmiştir.

Araştırmanın ikinci amacında, muhasebe meslek mensuplarının Değerler Ölçeği'nden aldıkları puanların ortalama ve standart sapması hesaplanarak, katılımcıların değerler algısının düzeyi hesaplanmıştır.

Araştırmanın üçüncü amacında, muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının cinsiyet, yaş, medeni durum, mükellef sayısı, meslekte çalışma süresi, aylık gelir düzeyi ve meslek grubu değişkenlerine göre anlamlı fark gösterip göstermediği veriler normal dağılım göstermediği için parametrik olmayan testler olan Mann Whitney U ve Kruskal Wallis H testleriyle belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının değer algısı puanlarının araştırmada kullanılan değişkenlerin her bir kategorisi için normal dağılım gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testlerinin sonuçları her bir alt boyut için sırasıyla Tablo 7, Tablo 8, Tablo 9, Tablo 10, Tablo 11, Tablo 12, Tablo 13, Tablo 14, Tablo 15'te sunulmuştur.

Katılımcıların toplumsal değerler alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7: Toplumsal Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | p |
|--------------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Toplumsal Değerler | Cinsiyet | Erkek | 0,180 | 0,000* |
| | | Kadın | 0,201 | 0,104 |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,263 | 0,049* |
| | | 31-50 arası | 0,222 | 0,000* |
| | | 51 ve üzeri | 0,273 | 0,002* |
| | Medeni Durum | Evli | 0,204 | 0,000* |
| | | Bekâr | 0,184 | 0,200 |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,270 | 0,197 |
| | | Lisans | 0,152 | 0,002* |
| | | Lisansüstü | 0,323 | 0,007* |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,166 | 0,200 |
| | | 31-60 arası | 0,218 | 0,040* |
| | | 61-90 arası | 0,284 | 0,000* |
| | | 91-120 arası | 0,179 | 0,200 |
| | | 121-150 arası | 0,258 | 0,200 |
| | | 151 ve üstü | 0,236 | 0,200 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,160 | 0,200 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,344 | 0,001* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,192 | 0,028* |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,196 | 0,005* |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,183 | 0,000* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,220 | 0,200 | |

Tablo 7 incelendiğinde, katılımcıların toplumsal değerler alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların kariyer değerleri alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8: Kariyer Değerleri Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | p |
|-------------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Kariyer Değerleri | Cinsiyet | Erkek | 0,171 | 0,000* |
| | | Kadın | 0,189 | 0,154 |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,297 | 0,012* |
| | | 31-50 arası | 0,157 | 0,007* |
| | | 51 ve üzeri | 0,199 | 0,089 |
| | Medeni Durum | Evli | 0,215 | 0,000* |
| | | Bekâr | 0,251 | 0,017* |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,272 | 0,189 |
| | | Lisans | 0,159 | 0,001* |
| | | Lisansüstü | 0,345 | 0,003* |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,200 | 0,200 |
| | | 31-60 arası | 0,157 | 0,200 |
| | | 61-90 arası | 0,236 | 0,002* |
| | | 91-120 arası | 0,243 | 0,097 |
| | | 121-150 arası | 0,253 | 0,200 |
| | | 151 ve üstü | 0,176 | 0,200 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,208 | 0,200 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,327 | 0,003* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,141 | 0,200 |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,162 | 0,043* |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,171 | 0,000* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,317 | 0,059 | |

Tablo 8 incelendiğinde, katılımcıların kariyer değerleri alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların entelektüel değerler alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9: Entelektüel Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | P |
|----------------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Entelektüel Değerler | Cinsiyet | Erkek | 0,193 | 0,000* |
| | | Kadın | 0,251 | 0,012* |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,259 | 0,056 |
| | | 31-50 arası | 0,203 | 0,000* |
| | | 51 ve üzeri | 0,252 | 0,008* |
| | Medeni Durum | Evli | 0,235 | 0,000* |
| | | Bekâr | 0,226 | 0,051 |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,296 | 0,110 |
| | | Lisans | 0,185 | 0,000* |
| | | Lisansüstü | 0,330 | 0,005* |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,236 | 0,159 |
| | | 31-60 arası | 0,211 | 0,054 |
| | | 61-90 arası | 0,270 | 0,000* |
| | | 91-120 arası | 0,223 | 0,172 |
| | | 121-150 arası | 0,268 | 0,200 |
| | | 151 ve üstü | 0,164 | 0,200 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,254 | 0,138 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,309 | 0,008* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,167 | 0,095 |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,209 | 0,002* |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,187 | 0,000* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,276 | 0,170 | |

Tablo 9 incelendiğinde, katılımcıların entelektüel değerler alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların maneviyat alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10: Maneviyat Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | p |
|--------------|---------------------------------|-----------------|-----------------------|--------|
| Maneviyat | Cinsiyet | Erkek | 0,121 | 0,041* |
| | | Kadın | 0,149 | 0,200 |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,184 | 0,200 |
| | | 31-50 arası | 0,131 | 0,043* |
| | | 51 ve üzeri | 0,151 | 0,200 |
| | Medeni Durum | Evli | 0,150 | 0,003* |
| | | Bekâr | 0,126 | 0,200 |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,399 | 0,003* |
| | | Lisans | 0,104 | 0,200 |
| | | Lisansüstü | 0,227 | 0,200 |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,175 | 0,200 |
| | | 31-60 arası | 0,172 | 0,200 |
| | | 61-90 arası | 0,217 | 0,006* |
| | | 91-120 arası | 0,184 | 0,200 |
| | | 121-150 arası | 0,268 | 0,200 |
| | | 151 ve üstü | 0,165 | 0,200 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,189 | 0,200 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,197 | 0,200 |
| | | 16-30 yıl arası | 0,132 | 0,200 |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,146 | 0,005* |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,132 | 0,007* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,296 | 0,108 | |

Tablo 10 incelendiğinde, katılımcıların maneviyat alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların materyalistik değerler alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 11’de sunulmuştur.

Tablo 11: Materyalistik Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | P |
|------------------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Materyalistik Değerler | Cinsiyet | Erkek | 0,138 | 0,009* |
| | | Kadın | 0,174 | 0,200 |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,167 | 0,200 |
| | | 31-50 arası | 0,141 | 0,026* |
| | | 51 ve üzeri | 0,211 | 0,056 |
| | Medeni Durum | Evli | 0,161 | 0,001* |
| | | Bekâr | 0,187 | 0,199 |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,320 | 0,055 |
| | | Lisans | 0,134 | 0,013* |
| | | Lisansüstü | 0,240 | 0,143 |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,230 | 0,186 |
| | | 31-60 arası | 0,238 | 0,016* |
| | | 61-90 arası | 0,185 | 0,040* |
| | | 91-120 arası | 0,274 | 0,032* |
| | | 121-150 arası | 0,102 | 0,200 |
| | | 151 ve üstü | 0,181 | 0,200 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,306 | 0,026* |
| | | 6-15 yıl arası | 0,333 | 0,002* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,207 | 0,012* |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,140 | 0,141 |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,137 | 0,004* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,219 | 0,200 | |

Tablo 11 incelendiğinde, katılımcıların materyalistik değerler alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların insan onuru alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 12’de sunulmuştur.

Tablo 12. Toplumsal Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | p |
|--------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| İnsan Onuru | Cinsiyet | Erkek | 0,219 | 0,000* |
| | | Kadın | 0,182 | 0,196 |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,225 | 0,163 |
| | | 31-50 arası | 0,205 | 0,000* |
| | | 51 ve üzeri | 0,223 | 0,032* |
| | Medeni Durum | Evli | 0,226 | 0,000* |
| | | Bekâr | 0,227 | 0,049* |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,404 | 0,003* |
| | | Lisans | 0,172 | 0,000* |
| | | Lisansüstü | 0,319 | 0,009* |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,242 | 0,137 |
| | | 31-60 arası | 0,249 | 0,009* |
| | | 61-90 arası | 0,259 | 0,000* |
| | | 91-120 arası | 0,193 | 0,200 |
| | | 121-150 arası | 0,258 | 0,200 |
| | | 151 ve üstü | 0,264 | 0,149 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,297 | 0,036 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,336 | 0,002* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,205 | 0,013* |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,203 | 0,003* |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,208 | 0,000* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,312 | 0,069 | |

Tablo 12 incelendiğinde, katılımcıların insan onuru alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların romantik değerler alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13: Romantik Değerler Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | p |
|-------------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Romantik Değerler | Cinsiyet | Erkek | 0,127 | 0,024* |
| | | Kadın | 0,210 | 0,075 |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,174 | 0,200 |
| | | 31-50 arası | 0,153 | 0,010* |
| | | 51 ve üzeri | 0,220 | 0,038* |
| | Medeni Durum | Evli | 0,168 | 0,000* |
| | | Bekâr | 0,205 | 0,112 |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,266 | 0,200 |
| | | Lisans | 0,126 | 0,026* |
| | | Lisansüstü | 0,170 | 0,200 |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,168 | 0,200 |
| | | 31-60 arası | 0,214 | 0,049* |
| | | 61-90 arası | 0,227 | 0,003* |
| | | 91-120 arası | 0,145 | 0,200 |
| | | 121-150 arası | 0,252 | 0,200 |
| | | 151 ve üstü | 0,295 | 0,066 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,282 | 0,060 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,304 | 0,009* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,153 | 0,175 |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,110 | 0,200 |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,142 | 0,002* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,208 | 0,200 | |

Tablo 13 incelendiğinde, katılımcıların romantik değerler alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların özgürlük alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 14’te sunulmuştur.

Tablo 14: Özgürlük Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | p |
|--------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Özgürlük | Cinsiyet | Erkek | 0,230 | 0,000* |
| | | Kadın | 0,282 | 0,002* |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,355 | 0,001* |
| | | 31-50 arası | 0,248 | 0,000* |
| | | 51 ve üzeri | 0,252 | 0,008* |
| | Medeni Durum | Evli | 0,248 | 0,000* |
| | | Bekâr | 0,214 | 0,082 |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,365 | 0,012* |
| | | Lisans | 0,224 | 0,000* |
| | | Lisansüstü | 0,314 | 0,011* |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,260 | 0,081 |
| | | 31-60 arası | 0,223 | 0,033* |
| | | 61-90 arası | 0,239 | 0,001* |
| | | 91-120 arası | 0,253 | 0,069 |
| | | 121-150 arası | 0,315 | 0,063 |
| | | 151 ve üstü | 0,185 | 0,200 |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,228 | 0,200 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,472 | 0,000* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,204 | 0,014* |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,193 | 0,006* |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,238 | 0,000* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,277 | 0,165 | |

Tablo 14 incelendiğinde, katılımcıların özgürlük alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Katılımcıların fütüvvet alt boyutundan aldıkları puanların normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla uygulanan Kolmogorov Smirnov Testinin sonuçları Tablo 15’te sunulmuştur.

Tablo 15: Fütüvvet Alt Boyutu İçin Normallik Testi Sonuçları

| | | | Kolmogorov Smirnov | p |
|--------------|---------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Fütüvvet | Cinsiyet | Erkek | 0,210 | 0,000* |
| | | Kadın | 0,206 | 0,086 |
| | Yaş | 18-30 arası | 0,121 | 0,200 |
| | | 31-50 arası | 0,210 | 0,000* |
| | | 51 ve üzeri | 0,235 | 0,019* |
| | Medeni Durum | Evli | 0,223 | 0,000* |
| | | Bekâr | 0,123 | 0,200 |
| | Eğitim Düzeyi | Lise | 0,333 | 0,036* |
| | | Lisans | 0,182 | 0,000* |
| | | Lisansüstü | 0,238 | 0,152 |
| | Mükellef Sayısı | 1-30 arası | 0,142 | 0,200 |
| | | 31-60 arası | 0,222 | 0,034* |
| | | 61-90 arası | 0,287 | 0,000* |
| | | 91-120 arası | 0,181 | 0,200 |
| | | 121-150 arası | 0,298 | 0,104 |
| | | 151 ve üstü | 0,316 | 0,034* |
| | Meslekte Çalışma Süresi | 1-5 yıl arası | 0,142 | 0,200 |
| | | 6-15 yıl arası | 0,369 | 0,000* |
| | | 16-30 yıl arası | 0,167 | 0,096 |
| | | 31 yıl ve üzeri | 0,214 | 0,001* |
| Meslek Grubu | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 0,199 | 0,000* | |
| | Yeminli Mali Müşavir | 0,308 | 0,277 | |

Tablo 15 incelendiğinde, katılımcıların fütüvvet alt boyutundan aldıkları puanların araştırmada kullanılan bağımsız değişkenlerin tümü için normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden, bu değişkenlerle ilgili analizlerde parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Araştırmanın üçüncü amacında, araştırmada kullanılan değişkenlerin kategorilerindeki örnek azlığı sebebiyle veri birleştirilmesine gidilmiş ve analizler birleştirilmiş veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir. Birleştirme işlemi sırasında 5 kategorili olan yaş değişkeni 3 kategoriye (18-30 arası, 31-50 arası, 51 ve üzeri), 5 kategorili olan eğitim düzeyi değişkeni 3 kategoriye (lise, lisans, lisansüstü), 8 kategorili olan meslekte çalışma süresi değişkeni 4 kategoriye (1-5 yıl arası, 6-15 yıl arası, 16-30 yıl arası, 31 yıl ve üzeri) düşürülmüştür.

3. 3. BULGULAR

Araştırmanın bulgularına geçilmeden önce örneklem grubuna ait bazı betimsel istatistikler Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16:Demografik Değişkenlere Ait Betimsel İstatistikler

| | Sayı (n) | Yüzde (%) |
|---------------------------------|----------|-----------|
| Cinsiyet | | |
| Kadın | 15 | 21,13 |
| Erkek | 56 | 78,87 |
| Yaş | | |
| 18-30 arası | 10 | 14,08 |
| 31-50 arası | 45 | 63,38 |
| 51 ve üzeri | 16 | 22,54 |
| Medeni Durum | | |
| Evli | 57 | 80,28 |
| Bekâr | 14 | 19,72 |
| Eğitim Düzeyi | | |
| Lise | 6 | 8,45 |
| Lisans | 56 | 78,87 |
| Lisansüstü | 9 | 12,68 |
| Mükellef Sayısı | | |
| 1-30 arası | 9 | 12,68 |
| 31-60 arası | 16 | 22,53 |
| 61-90 arası | 23 | 32,39 |
| 91-120 arası | 10 | 14,08 |
| 121-150 arası | 6 | 8,45 |
| 151 ve üstü | 7 | 9,87 |
| Meslekte Çalışma Süresi | | |
| 1-5 yıl arası | 8 | 11,27 |
| 6-15 yıl arası | 10 | 14,08 |
| 16-30 yıl arası | 23 | 32,39 |
| 31 yıl ve üzeri | 30 | 42,25 |
| Meslek Grubu | | |
| Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 91,55 |
| Yeminli Mali Müşavir | 6 | 8,45 |

Katılımcıların %78,87’si erkek (n=56) ve %21’13’ü (n=15) kadındır. Araştırmaya dâhil edilen bireylerin %14,08’inin (n=10) yaş aralığı 18-30, %63,38’inin (n=45) 31-50 ve %22,54’ünün (n=16) 51 ve üzeri olarak belirlenmiştir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %80,28’i (n=57) evli iken %19,72’si (n=14) bekârdır. Katılımcıların %8,45’i (n=6) lise mezunu, %78,87’si (n=56) lisans mezunu, %12,68’i (n=9) ise lisansüstü mezundur. Araştırmaya dahil edilen muhasebe meslek mensuplarının %12,68’inin (n=9) mükellef sayısının 1-30 aralığında, %22,53’ünün (n=16) 31-60 aralığında, %32,39’unun (n=23) 61-90

aralığında, %14,08'inin (n=10) 91-120 aralığında, %8,45'inin (n=6) 121-150 aralığında ve %9,87'sinin (n=7) ise 151 ve üzerinde mükellefe sahip olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların %11,27'sinin (n=8) meslekte çalışma süresinin 1-5 yıl aralığında, %14,08'inin (n=10) 6-15 yıl aralığında, %32,39'unun (n=23) 16-30 yıl aralığında ve %42,25'inin (n=30) 31 yıl ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Araştırma grubunda yer alan muhasebe meslek mensuplarının %91,55'nin (n=65) SMMM ve %8,45'inin (n=6) YMM olduğu belirlenmiştir.

Araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algısı Anketindeki maddelere verdikleri yanıtların aritmetik ortalaması ve standart sapması ve maddelere göre işe yabancılaşma düzeyleri Tablo 17'de sunulmuştur.

Tablo 17: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algı Düzeyleri

| | | N | Ortalama | Standart Sapma | Düzye |
|-----|---|----|----------|----------------|------------------------|
| 1. | Meslek mensupları, vergi idaresine ve mükelleflerine eşit mesafede olmak zorundadırlar. | 71 | 4,60 | 0,80 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 2. | Mükelleflerimin vergi beyanına temel olacak faaliyet sonuçlarını onların taleplerine göre değil, objektif kriterlere göre belirlerim. | 71 | 4,47 | 0,62 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 3. | Meslek mensupları, mükelleflerinin ticari sırlarını hiç kimseyle paylaşmazlar. | 71 | 4,77 | 0,45 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 4. | Bir mükellefimin vergi kaçırdığını fark edersem, onu veri kaçırmaması yönünde uyarırım. | 71 | 4,56 | 0,64 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 5. | Meslek mensupları, mükelleflerinin sahte belge temin ettiklerini öğrendiklerinde bunları muhasebe kayıtlarına dahil etmezler. | 71 | 4,42 | 0,96 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 6. | Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelenin öneminin bilincindedir. | 71 | 4,47 | 0,75 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 7. | Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır. | 71 | 4,64 | 0,50 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 8. | Ülkemizde adil olmayan bir vergi sistemi mevcuttur. | 71 | 4,46 | 0,69 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 9. | Vergi mevzuatımız oldukça karmaşıktır. | 71 | 4,45 | 0,73 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 10. | Vergi mevzuatımız oldukça sık değişikliğe uğramaktadır. | 71 | 4,64 | 0,61 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 11. | Vergiden kaçınmaya yol açabilecek vergi kanunlarındaki boşluklar vergi kayıplarını arttırmaktadır. | 71 | 4,30 | 0,87 | Kesinlikle Katılıyorum |

| | | | | | |
|--|---|----|------|------|------------------------|
| 12. | Ülkemizdeki vergi oranları oldukça yüksektir. | 71 | 4,50 | 0,82 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 13. | Mükelleflerin ödemesi gereken vergi çeşidi fazladır. | 71 | 4,63 | 0,54 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 14. | Vergi kaçırınlar için uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir. | 71 | 3,91 | 1,13 | Katılıyorum |
| 15. | Ülkemizde sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır. | 71 | 4,52 | 0,75 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 16. | Vergi mevzuatının sade ve anlaşılır hale getirilmesinde meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden faydalanılmalıdır. | 71 | 4,73 | 0,55 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 17. | Vergi kayıplarının önlenmesi için üretilen çözüm önerilerinin meslek örgütlerince belli aralıklarla ilgili mercilere iletilmesi, vergi mevzuatının güncelleştirilmesinde önemli katkı sağlar. | 71 | 4,50 | 0,65 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 18. | Türkiye’de vergi kaçırın birinin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimali düşüktür. | 71 | 3,63 | 1,11 | Katılıyorum |
| 19. | Vergi denetim ve incelenmelerinin yetersiz olması vergi kaçırınmayı cesaretlendirmektedir. | 71 | 3,94 | 1,01 | Katılıyorum |
| 20. | Mükelleflerin vergi matrahlarının doğru hesaplanmasında, meslek mensuplarının rolü büyüktür. | 71 | 4,52 | 0,75 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 21. | Meslek mensuplarının e-beyanname düzenleyerek idareye gönderebilmesi, vergi idaresinin iş yoğunluğunu azaltarak, vergi denetim ve incelemelerine daha fazla zaman ayırmasına olanak sağlamaktadır. | 71 | 4,49 | 0,65 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 22. | Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay olmaktadır. | 71 | 4,40 | 0,68 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 23. | Meslek mensupları, özellikle yeni işe başlayan vergi mükelleflerini belge düzeni konusunda bilgilendirerek vergi hatalarının azaltılmasında önemli rol oynarlar. | 71 | 4,73 | 0,47 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 24. | Yeminli mali müşavirlerin K.D.V. iadesi tam tasdik raporlarını düzenlemek için yaptıkları incelemeler, vergi kayıp ve kaçırını azaltmaktadır. | 71 | 3,90 | 1,09 | Katılıyorum |
| 25. | Vergi kayıp ve kaçırıyla mücadelede etkinliğin sağlanabilmesi için, meslek mensupları ile vergi idaresi arasında uyumlu bir çalışmanın gerçekleştirilmesi önemlidir. | 71 | 4,63 | 0,54 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 26. | Ülkemizde vergi yargılama süreci oldukça yavaş işlemektedir. | 71 | 4,23 | 0,83 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 27. | Ülkemizde vergi yargısınca verilen kararlar genellikle hakkaniyete uygun değildir. | 71 | 3,60 | 1,23 | Katılıyorum |
| 28. | Vergi mevzuatımızın karmaşık oluşu nedeniyle vergi mükellefleri sıkça yargı yoluna başvurmaktadır. | 71 | 3,70 | 1,13 | Katılıyorum |
| 29. | Vergi davalarının uzun sürelerde sonuçlanması kamu alacaklarının tahsil süresini geciktirmektedir. | 71 | 4,26 | 0,82 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 30. | Haklarında vergi ve ceza tarhiyatı yapılan mükelleflerimi uzlaşma müessesesinden faydalanmaya teşvik ederim. | 71 | 4,36 | 0,72 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 31. | Vergi beyanlarının meslek mensuplarının ön denetiminden geçmesi ile beyanların doğruluğu artacağından, vergi uyuşmazlıklarının sayısı azalacaktır. | 71 | 4,43 | 0,62 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 32. | Meslek mensuplarının vergi yargısında bilirkişi olarak görev yapması, vergi uyuşmazlıklarının adil bir şekilde çözümlenmesinde büyük katkı sağlar. | 71 | 4,42 | 0,68 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 33. | Modern ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi için muhasebe değil, bilgi için muhasebe tutulmalıdır. | 71 | 4,63 | 0,54 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 34. | Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçırığı ile mücadelede görevlerini yapmakta ve faydalı hizmetler sunmaktadır. | 71 | 4,43 | 0,71 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 35. | Milyonlarca vergi mükellefini denetlemektense, meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının artırılarak onların denetime tabi tutulması, vergi kayıp ve kaçırığı ile mücadelede daha etkili bir seçenek olacaktır. | 71 | 3,88 | 1,28 | Katılıyorum |
| 36. | Ticaret Kanunundaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alması, vergi kaybını azaltıcı bir etki yapacaktır. | 71 | 4,29 | 0,85 | Kesinlikle Katılıyorum |
| 1,00-1,79 = Kesinlikle Katılmıyorum, 1,80-2,59 = Katılmıyorum, 2,60-3,39 = Kararsızım, 3,40-4,19 = Katılıyorum, 4,20-5,00 = Kesinlikle Katılıyorum | | | | | |

Tablo 17 incelendiğinde, maddelerin büyük çoğunluğun (n=29) “Kesinlikle Katılıyorum” düzeyinde, 7 maddenin ise “Katılıyorum” düzeyinde olduğu görülmektedir.

Araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının Değerler Algısı Ölçeği’ ndeki maddelere verdikleri yanıtların aritmetik ortalaması ve standart sapması ve maddelere göre değer algısı düzeyleri Tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 18: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerler Algısı Düzeyleri

| | | N | Ortalama | Standart Sapma | Düzyey |
|-----|---------------------|----|----------|----------------|----------------------|
| 1. | Adalet (Hakkaniyet) | 71 | 8,42 | 1,02 | Çok Önemli |
| 2. | Akıl/Ruh Sağlığı | 71 | 8,14 | 1,24 | Çok Önemli |
| 3. | Aşk | 71 | 6,84 | 2,38 | Orta Derecede Önemli |
| 4. | Başarı | 71 | 8,12 | 1,04 | Çok Önemli |
| 5. | Beden Sağlığı | 71 | 8,32 | 1,07 | Çok Önemli |
| 6. | Bilgi | 71 | 8,38 | 1,07 | Çok Önemli |
| 7. | Cesaret | 71 | 7,66 | 1,75 | Çok Önemli |
| 8. | Cömertlik | 71 | 7,56 | 1,80 | Çok Önemli |
| 9. | Çalışma | 71 | 8,21 | 1,27 | Çok Önemli |
| 10. | Dış Disiplin | 71 | 8,15 | 1,32 | Çok Önemli |
| 11. | Din/İman | 71 | 5,90 | 3,08 | Orta Derecede Önemli |
| 12. | Eğitim | 71 | 8,50 | 0,89 | Çok Önemli |
| 13. | Emek | 71 | 8,40 | 0,90 | Çok Önemli |
| 14. | Eş/Sevgili | 71 | 6,87 | 2,52 | Orta Derecede Önemli |
| 15. | Haz/Zevk | 71 | 7,16 | 1,94 | Çok Önemli |
| 16. | Hoşgörü | 71 | 7,29 | 2,18 | Çok Önemli |
| 17. | İbadet | 71 | 5,60 | 3,01 | Orta Derecede Önemli |
| 18. | İç Huzuru | 71 | 7,52 | 2,18 | Çok Önemli |
| 19. | İnanç/İdeoloji | 71 | 5,69 | 3,13 | Orta Derecede Önemli |
| 20. | İtibar/ Saygınlık | 71 | 7,83 | 1,62 | Çok Önemli |
| 21. | Kalite | 71 | 8,07 | 1,30 | Çok Önemli |
| 22. | Kariyer | 71 | 7,95 | 1,58 | Çok Önemli |
| 23. | Kişisel Gelişim | 71 | 8,11 | 1,22 | Çok Önemli |

| | | | | | |
|---|------------------------------|----|------|------|----------------------|
| 24. | Kültür | 71 | 7,88 | 1,40 | Çok Önemli |
| 25. | Mal/Mülk | 71 | 6,30 | 2,64 | Orta Derecede Önemli |
| 26. | Namus | 71 | 7,63 | 2,14 | Çok Önemli |
| 27. | Nezakat | 71 | 7,85 | 1,65 | Çok Önemli |
| 28. | Öz Disiplin | 71 | 8,19 | 1,15 | Çok Önemli |
| 29. | Özgürlük/Bağımsızlık | 71 | 8,01 | 1,43 | Çok Önemli |
| 30. | Para | 71 | 6,78 | 2,38 | Orta Derecede Önemli |
| 31. | Saygı | 71 | 8,18 | 1,56 | Çok Önemli |
| 32. | Sorumluluk | 71 | 8,19 | 1,15 | Çok Önemli |
| 33. | Statü | 71 | 7,63 | 1,73 | Çok Önemli |
| 34. | Şeref/Onur | 71 | 8,21 | 1,24 | Çok Önemli |
| 35. | Tevazu (Alçakgönüllülük) | 71 | 7,97 | 1,42 | Çok Önemli |
| 36. | Toplumsal Huzur | 71 | 8,08 | 1,75 | Çok Önemli |
| 37. | Tutarlılık (Davranışlarında) | 71 | 8,25 | 1,02 | Çok Önemli |
| 38. | Yardımseverlik | 71 | 7,78 | 1,76 | Çok Önemli |
| 39. | Yaşam Hakkı | 71 | 8,11 | 1,72 | Çok Önemli |
| *1,00-2,99 = Hiç Önemli Değil, 3,00-6,99 = Orta Derecede Önemli, 7,00-9,00 = Çok Önemli | | | | | |

Tablo 18 incelendiğinde, maddelerin büyük çoğunluğun (n=32) “Çok önemli” düzeyinde, 7 maddenin ise “Orta derecede önemli” düzeyinde olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının cinsiyete göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan Mann Whitney U testinin sonuçları Tablo 19’da sunulmuştur.

Tablo 19: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

| | Cinsiyet | N | Sıra Ortalaması | Sıralar Toplamı | U | p |
|------------------------|----------|----|-----------------|-----------------|--------|-------|
| Toplumsal Değerler | Erkek | 56 | 35,29 | 1976,00 | 380,00 | 0,565 |
| | Kadın | 15 | 38,67 | 580,00 | | |
| Kariyer Değerleri | Erkek | 56 | 36,63 | 2051,00 | 385,00 | 0,615 |
| | Kadın | 15 | 33,67 | 505,00 | | |
| Entelektüel Değerler | Erkek | 56 | 36,85 | 2063,50 | 372,50 | 0,493 |
| | Kadın | 15 | 32,83 | 492,50 | | |
| Maneviyat | Erkek | 56 | 35,30 | 1977,00 | 381,00 | 0,580 |
| | Kadın | 15 | 38,60 | 579,00 | | |
| Materyalistik Değerler | Erkek | 56 | 35,66 | 1997,00 | 481,00 | 0,767 |
| | Kadın | 15 | 37,27 | 559,00 | | |
| İnsan Onuru | Erkek | 56 | 36,93 | 2068,00 | 368,00 | 0,449 |
| | Kadın | 15 | 32,53 | 488,00 | | |
| Romantik Değerler | Erkek | 56 | 35,08 | 1964,50 | 368,50 | 0,463 |
| | Kadın | 15 | 39,43 | 591,50 | | |
| Özgürlük | Erkek | 56 | 35,79 | 2004,50 | 408,50 | 0,866 |
| | Kadın | 15 | 36,77 | 551,50 | | |
| Fütüvvet | Erkek | 56 | 37,12 | 2078,50 | 357,50 | 0,367 |
| | Kadın | 15 | 31,83 | 477,50 | | |

Tablo 19'a göre, araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının değerler algısı ölçeğinin tüm alt boyutlarından aldıkları puanlar cinsiyete göre anlamlı fark göstermemektedir ($p>0,05$). Buna göre H1a hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının yaşa göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis H testinin sonuçları Tablo 20'de sunulmuştur.

Tablo 20: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Yaşa Göre Karşılaştırılması

| | Yaş Aralığı | N | Sıra Ortalaması | sd | Ki-Kare | p |
|------------------------|-------------|----|-----------------|----|---------|-------|
| Toplumsal Değerler | 18-30 arası | 10 | 31,45 | 2 | 0,612 | 0,736 |
| | 31-50 arası | 45 | 36,51 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 37,41 | | | |
| Kariyer Değerleri | 18-30 arası | 10 | 37,90 | 2 | 1,001 | 0,606 |
| | 31-50 arası | 45 | 34,22 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 39,81 | | | |
| Entelektüel Değerler | 18-30 arası | 10 | 31,55 | 2 | 1,627 | 0,443 |
| | 31-50 arası | 45 | 35,14 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 41,19 | | | |
| Maneviyat | 18-30 arası | 10 | 30,35 | 2 | 1,387 | 0,500 |
| | 31-50 arası | 45 | 38,03 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 33,81 | | | |
| Materyalistik Değerler | 18-30 arası | 10 | 36,70 | 2 | 0,249 | 0,883 |
| | 31-50 arası | 45 | 36,64 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 33,75 | | | |
| İnsan Onuru | 18-30 arası | 10 | 34,55 | 2 | 0,237 | 0,888 |
| | 31-50 arası | 45 | 35,60 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 38,03 | | | |
| Romantik Değerler | 18-30 arası | 10 | 30,85 | 2 | 1,221 | 0,543 |
| | 31-50 arası | 45 | 35,77 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 39,88 | | | |
| Özgürlük | 18-30 arası | 10 | 39,25 | 2 | 0,508 | 0,776 |
| | 31-50 arası | 45 | 34,80 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 37,34 | | | |
| Fütüvvet | 18-30 arası | 10 | 28,55 | 2 | 1,880 | 0,391 |
| | 31-50 arası | 45 | 36,40 | | | |
| | 51 ve üzeri | 16 | 39,53 | | | |

Araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının değerler algısı ölçeğinin tüm alt boyutlarından aldıkları puanlar yaşa göre anlamlı fark göstermemektedir ($p>0,05$). Buna göre H1b hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının medeni duruma göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan Mann Whitney U testinin sonuçları Tablo 21’de sunulmuştur.

Tablo 21: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

| | Medeni Durum | N | Sıra Ortalaması | Sıralar Toplamı | U | p |
|------------------------|--------------|----|-----------------|-----------------|---------|-------|
| Toplumsal Değerler | Evli | 57 | 37,88 | 2159,00 | 292,000 | 0,115 |
| | Bekâr | 14 | 28,36 | 397,00 | | |
| Kariyer Değerleri | Evli | 57 | 38,11 | 2172,50 | 278,500 | 0,076 |
| | Bekâr | 14 | 27,39 | 383,50 | | |
| Entelektüel Değerler | Evli | 57 | 38,60 | 2200,00 | 251,000 | 0,029 |
| | Bekâr | 14 | 25,43 | 356,00 | | |
| Maneviyat | Evli | 57 | 37,69 | 2148,50 | 302,500 | 0,160 |
| | Bekâr | 14 | 29,11 | 407,50 | | |
| Materyalistik Değerler | Evli | 57 | 37,64 | 2145,50 | 305,500 | 0,173 |
| | Bekâr | 14 | 29,32 | 410,50 | | |
| İnsan Onuru | Evli | 57 | 37,76 | 2152,50 | 298,500 | 0,133 |
| | Bekâr | 14 | 28,82 | 403,50 | | |
| Romantik Değerler | Evli | 57 | 38,27 | 2181,50 | 269,500 | 0,058 |
| | Bekâr | 14 | 26,75 | 374,50 | | |
| Özgürlük | Evli | 57 | 37,11 | 2115,50 | 335,500 | 0,339 |
| | Bekâr | 14 | 31,46 | 440,50 | | |
| Fütüvvet | Evli | 57 | 38,40 | 2189,00 | 262,000 | 0,042 |
| | Bekâr | 14 | 26,21 | 367,00 | | |

Araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının değerler algısı ölçeğinin entelektüel değerler, fütüvvet değerleri boyutlarından aldıkları puanlar medeni duruma göre anlamlı fark göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre H1c hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 21 incelendiğinde, katılımcıların entelektüel değerler boyutundan aldıkları puanların medeni duruma göre anlamlı fark gösterdiği görülmektedir ($p<0,05$). Buna göre, evli bireylerin entelektüel değer algısının bekar bireylerin entelektüel değer algısına göre daha gelişmiş olduğu ifade edilebilir.

Tablo 21’e göre, katılımcıların fütüvvet boyutundan aldıkları puanların medeni duruma göre anlamlı fark gösterdiği görülmektedir ($p<0,05$). Buna göre, evli bireylerin fütüvvet algısının bekar bireylerin fütüvvet algısına göre daha gelişmiş olduğu ifade edilebilir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının eğitim düzeyine göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis H testinin sonuçları Tablo 22’de sunulmuştur.

Tablo 22: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

| | Eğitim Düzeyi | N | Sıra Ortalaması | sd | Ki-Kare | p |
|------------------------|---------------|----|-----------------|----|---------|-------|
| Toplumsal Değerler | Lise | 6 | 45,58 | 2 | 1,975 | 0,373 |
| | Lisans | 56 | 34,40 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 39,56 | | | |
| Kariyer Değerleri | Lise | 6 | 40,67 | 2 | 1,400 | 0,496 |
| | Lisans | 56 | 34,54 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 42,00 | | | |
| Entelektüel Değerler | Lise | 6 | 42,33 | 2 | ,680 | 0,712 |
| | Lisans | 56 | 35,23 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 36,56 | | | |
| Maneviyat | Lise | 6 | 52,08 | 2 | 4,729 | 0,094 |
| | Lisans | 56 | 33,67 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 39,78 | | | |
| Materyalistik Değerler | Lise | 6 | 45,00 | 2 | 1,310 | 0,519 |
| | Lisans | 56 | 35,38 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 33,83 | | | |
| İnsan Onuru | Lise | 6 | | 2 | 1,253 | 0,535 |
| | Lisans | 56 | 34,63 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 41,75 | | | |
| Romantik Değerler | Lise | 6 | 38,50 | 2 | ,172 | 0,918 |
| | Lisans | 56 | 36,04 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 34,06 | | | |
| Özgürlük | Lise | 6 | | 2 | 1,749 | 0,417 |
| | Lisans | 56 | 44,50 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 39,72 | | | |
| Fütüvvet | Lise | 6 | 47,58 | 2 | 2,396 | 0,302 |
| | Lisans | 56 | 34,46 | | | |
| | Lisansüstü | 9 | 37,89 | | | |

Tablo 22'ye göre, araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının değerler algısı ölçeğinin tüm alt boyutlarından aldıkları puanlar eğitime göre anlamlı fark göstermemektedir ($p>0,05$). Buna göre H1d hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının mükellef sayısına göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis H testinin sonuçları Tablo 23'de sunulmuştur.

Tablo 23: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Mükellef Sayısına Göre Karşılaştırılması

| | Mükellef Sayısı | N | Sıra Ortalaması | sd | Ki-Kare | p |
|------------------------|-----------------|----|-----------------|----|---------|-------|
| Toplumsal Değerler | 1-30 | 9 | 32,56 | 5 | 6,960 | 0,224 |
| | 31-60 | 16 | 37,03 | | | |
| | 61-90 | 23 | 43,35 | | | |
| | 91-120 | 10 | 32,10 | | | |
| | 121-150 | 6 | 32,33 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 22,64 | | | |
| Kariyer Değerleri | 1-30 | 9 | 31,72 | 5 | 3,176 | 0,673 |
| | 31-60 | 16 | 37,34 | | | |
| | 61-90 | 23 | 40,09 | | | |
| | 91-120 | 10 | 37,65 | | | |
| | 121-150 | 6 | 30,33 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 27,50 | | | |
| Entelektüel Değerler | 1-30 | 9 | 27,39 | 5 | 5,136 | 0,400 |
| | 31-60 | 16 | 39,81 | | | |
| | 61-90 | 23 | 40,91 | | | |
| | 91-120 | 10 | 33,10 | | | |
| | 121-150 | 6 | 26,58 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 34,43 | | | |
| Maneviyat | 1-30 | 9 | 26,33 | 5 | 9,727 | 0,083 |
| | 31-60 | 16 | 41,38 | | | |
| | 61-90 | 23 | 43,09 | | | |
| | 91-120 | 10 | 30,25 | | | |
| | 121-150 | 6 | 34,33 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 22,50 | | | |
| Materyalistik Değerler | 1-30 | 9 | 29,89 | 5 | 3,367 | 0,644 |
| | 31-60 | 16 | 39,41 | | | |
| | 61-90 | 23 | 39,59 | | | |
| | 91-120 | 10 | 32,75 | | | |
| | 121-150 | 6 | 27,00 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 36,64 | | | |
| İnsan Onuru | 1-30 | 9 | 29,28 | 5 | 2,901 | 0,715 |
| | 31-60 | 16 | 36,03 | | | |
| | 61-90 | 23 | 39,80 | | | |
| | 91-120 | 10 | 30,25 | | | |
| | 121-150 | 6 | 39,50 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 37,29 | | | |
| Romantik Değerler | 1-30 | 9 | 28,11 | 5 | 7,677 | 0,175 |
| | 31-60 | 16 | 37,13 | | | |
| | 61-90 | 23 | 44,39 | | | |
| | 91-120 | 10 | 30,20 | | | |
| | 121-150 | 6 | 33,25 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 26,64 | | | |
| Özgürlük | 1-30 | 9 | 37,72 | 5 | 1,240 | 0,941 |
| | 31-60 | 16 | 37,09 | | | |
| | 61-90 | 23 | 38,13 | | | |
| | 91-120 | 10 | 31,55 | | | |
| | 121-150 | 6 | 34,75 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 31,71 | | | |
| Fütüvvet | 1-30 | 9 | 30,50 | 5 | 9,426 | 0,093 |
| | 31-60 | 16 | 39,16 | | | |
| | 61-90 | 23 | 42,48 | | | |
| | 91-120 | 10 | 36,00 | | | |
| | 121-150 | 6 | 32,33 | | | |
| | 151 ve üstü | 7 | 17,71 | | | |

Tablo 23'e göre, araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının değerler algısı ölçeğinin tüm alt boyutlarından aldıkları puanlar mükellef sayısına göre anlamlı fark göstermemektedir ($p>0,05$). Buna göre H1e hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının meslekte çalışma süresine göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis H testinin sonuçları Tablo 24’te sunulmuştur.

Tablo 24: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Meslekte Çalışma Süresine Göre Karşılaştırılması

| | Eğitim Düzeyi | N | Sıra Ortalaması | sd | Ki-Kare | p |
|------------------------|-----------------|----|-----------------|----|---------|--------------|
| Toplumsal Değerler | 1-5 yıl arası | 8 | 32,50 | 3 | 3,403 | 0,334 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 46,70 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 35,39 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 33,83 | | | |
| Kariyer Değerleri | 1-5 yıl arası | 8 | 35,38 | 3 | 6,589 | 0,086 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 51,10 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 32,57 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 33,77 | | | |
| Entelektüel Değerler | 1-5 yıl arası | 8 | 40,30 | 3 | 6,245 | 0,100 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 49,30 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 27,56 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 36,08 | | | |
| Maneviyat | 1-5 yıl arası | 8 | 35,38 | 3 | ,143 | 0,986 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 35,20 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 37,33 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 35,42 | | | |
| Materyalistik Değerler | 1-5 yıl arası | 8 | 25,63 | 3 | 8,922 | 0,030 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 52,30 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 36,09 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 33,27 | | | |
| İnsan Onuru | 1-5 yıl arası | 8 | 32,31 | 3 | 1,019 | 0,797 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 41,35 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 35,52 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 35,57 | | | |
| Romantik Değerler | 1-5 yıl arası | 8 | 37,63 | 3 | ,488 | 0,922 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 37,05 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 37,54 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 34,03 | | | |
| Özgürlük | 1-5 yıl arası | 8 | 29,69 | 3 | 7,231 | 0,065 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 51,05 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 32,87 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 35,07 | | | |

| | | | | | | |
|----------|-----------------|----|-------|---|-------|-------|
| Fütüvvet | 1-5 yıl arası | 8 | 29,25 | 3 | 3,722 | 0,293 |
| | 6-15 yıl arası | 10 | 46,45 | | | |
| | 16-30 yıl arası | 23 | 35,33 | | | |
| | 31 yıl ve üzeri | 30 | 34,83 | | | |

Tablo 24’te göre, araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının değerler algısı ölçeğinin materyalistik değerler alt boyutundan aldığı puan meslekte çalışma süresine göre anlamlı fark göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre H1f hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 24 incelendiğinde, katılımcıların materyalistik değer boyutundan elde ettikleri puanların meslekte çalışma süresine göre anlamlı fark gösterdiği belirlenmiştir ($p<0,05$). Buna göre, meslekte çalışma süresi 6-15 yıl arası olan muhasebe meslek mensuplarının materyalistik değer algıları meslekte çalışma süresi 1-5 yıl arası olan muhasebe meslek memurlarından daha yüksektir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının değer algılarının meslek grubuna göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis H testinin sonuçları Tablo 25’de sunulmuştur.

Tablo 25: Muhasebe Meslek Mensuplarının Değer Algılarının Meslek Grubuna Göre Karşılaştırılması

| | Medeni Durum | N | Sıra Ortalaması | Sıralar Toplamı | U | p |
|------------------------|---------------------------------|----|-----------------|-----------------|-------------|-------|
| Toplumsal Değerler | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 35,86 | 2331,00 | 186,00 0 | 0,849 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 37,50 | 225,00 | | |
| Kariyer Değerleri | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 35,38 | 2300,00 | 155,00 0 | 0,424 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 42,67 | 256,00 | | |
| Entelektüel Değerler | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 35,54 | 2310,00 | 165,00 0 | 0,551 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 41,00 | 246,00 | | |
| Maneviyat | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 36,56 | 2376,50 | 158,50 0 | 0,460 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 29,92 | 179,50 | | |
| Materyalistik Değerler | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 35,48 | 2306,50 | 161,50 0 | 0,498 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 41,58 | 249,50 | | |
| İnsan Onuru | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 35,29 | 2294,00 | 149,00 0 | 0,325 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 43,67 | 262,00 | | |
| Romantik Değerler | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 37,11 | 2412,00 | 123,00 0 | 0,132 |

| | | | | | | |
|----------|---------------------------------|----|-------|---------|-------------|-------|
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 24,00 | 144,00 | | |
| Özgürlük | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 35,51 | 2308,00 | 163,00 0 | 0,490 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 41,33 | 248,00 | | |
| Fütüvvet | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 65 | 36,12 | 2348,00 | 187,00 0 | 0,865 |
| | Yeminli Mali Müşavir | 6 | 34,67 | 208,00 | | |

Tablo 25'e göre, araştırmaya dâhil edilen muhasebe meslek mensuplarının değerler algısı ölçeğinin tüm alt boyutlarından aldıkları puanlar meslek grubuna göre anlamlı fark göstermemektedir ($p>0,05$). Buna göre H1g hipotezi reddedilmiştir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu ve Etik Değerler Algısının Etkisi 'nin Manisa ili çerçevesinde incelendiği bu araştırmada katılımcıların büyük çoğunluğunu erkeklerin oluşturduğu görülmüştür. Katılımcıların çoğunluğunu lisans mezunları oluşturmaktadır. Yine katılımcıların büyük çoğunluğunun uzun yıllardır meslek hayatında yer aldıkları belirlenmiştir. Katılımcıların çoğunluğu serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluşmakta olup katılımcıların orta yaş aralığında olduğu görülmektedir. Elde edilen bu veriler eğitim ve meslek grubu ve deneyim açısından Daştan (2011)'in çalışmasıyla benzerlik göstermektedir.

Daştan (2011)'in çalışmasında erkek katılımcı sayısının kadın katılımcı sayısından fazla olduğu dikkat çekmektedir. Güven (2015)'in yaptığı çalışmada çalışma grubunda erkek katılımcıların daha fazla olduğu, yaş grubunun gençlerden meydana geldiği ve çalışma grubunun büyük çoğunluğunun serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluştuğu görüşmüştür.

Araştırmaya dahil edilen muhasebe meslek mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu Algısı Anketindeki maddelere verdikleri yanıtlara bakıldığında katılımcıların ölçekteki maddeleri kabul ettiği sonucuna ulaşılmıştır (ölçekten elde edilen puanların genel ortalaması $\bar{X}=4,36$). Bu durum muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu algı düzeylerinin yüksek olduğunu kanıtlar niteliktedir. Araştırmada yer alan katılımcıların büyük çoğunluğu meslek mensuplarının, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede görevlerini yapmakta olduğu ve faydalı hizmetler sunduğu, Ticaret Kanunundaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alması, vergi kaybını azaltıcı bir etki yapacağı görüşünde birleşmiştir. Vergi mükelleflerini denetlemektense, meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının arttırılarak onların denetime tabi tutulması, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede daha etkili bir seçenek olacağı sonucuna varılmıştır.

Bu çalışmada katılımcılar ülkemizdeki vergi oranları oldukça yüksek olduğu, mükelleflerin ödemesi gereken vergi çeşidi fazla olduğu ve vergi kaçırınlar için uygulanan cezalar yeterince caydırıcı olmadığı görüşünde birleşmiştir. Elde edilen bu sonuçlar denetimde etkinsizlik, vergilemede adaletsizlik, cezaların caydırıcı olmayışı, verginin tabana yayılmaması, kamu harcamalarının yetersizliği ve vergi bilinç ve ahlakının oluşmaması ile vergi kayıp ve kaçakları arasında pozitif ve

anlamli bir iliŒki bulan SavaŒan ve OdabaŒ (2005)'in alıŒmasıyla benzerlik göstermektedir.

Anket maddeleri incelendiğinde; “Mükelleflerimin vergi beyanına temel olacak faaliyet sonuçlarını onların taleplerine göre değil, objektif kriterlere göre belirlerim.” “Bir mükellefimin vergi kaçırdığını fark edersem, onu vergi kaçırmaması yönünde uyarırım.” “Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçağıyla mücadelenin öneminin bilincindedir” gibi maddeler katılımcılar tarafından yüksek oranda kabul edilmiŒ olsa da Kutlu (2008)'in alıŒmasında olduğu gibi mŒteri kaçırma korkusu gibi sebeplerle etik ikilemler yaŒandıĐını ifade eden alıŒmalar da mevcuttur. Bayraklı, Saruç ve SaĐbaŒ (2004), vergi kaçakçılığını etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla yaptığı alıŒmada vergi yükü ve vergi kaçırma arasında pozitif iliŒki olduğu, vergi sistemini adaletsiz olarak algılayanların vergi kaçırma ihtimalinin daha yüksek olduğu, mükellefin en yakınında vergi kaçıranların olmasının da vergi kaçırma eğilimini artırdığı sonuçlarına ulaŒılmıŒtır. Yine kiŒinin vergi kaırdığının çevresi tarafından öğrenildiğinde bunun utanç kaynağı olduğunu dŒnmesinin vergi kaçırma eğilimini dŒreceĐi, vicdan azabının vergi kaçırma eğilimini etkilediği sonuçlarına varılmıŒtır. Güney ve ınar (2012)'nin alıŒmasında olduğu gibi meslek mensuplarının etik ilkelerin öneminin farkında olup etik ilkelere aykırı davranıŒları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dıŒı davranıŒların olduğunu dŒndkleri grlmŒtr.

Fidan ve SubaŒı (2014) yaptıkları alıŒmada; muhasebe meslek mensuplarını etik kurallara aykırı davranıŒlara yönelten sebeplerin baŒında mŒteriyi kaçırmama dŒncesi ve daha çok para kazanmak isteğinin olduğu sonucuna ulaŒılmıŒtır. Yıldız (2010) ise meslek üyelerini etik dıŒı davranıŒlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu, daha sonra yasalar, meslek yeleri, toplumun değer yargıları, kamu kurumları ve meslek odasının bunu takip ettiği sonucuna ulaŒılmıŒtır.

Değerler leği kapsamında yer alan toplumsal değerler, kariyer değerleri, entelektüel değerler, maneviyat, materyalistik değerler, insan onuru, romantik değerler, özgürlük ve fütüvvet gibi değerler bağlamında elde edilen veriler incelendiğinde katılımcıların bu değerlerden 7 maddeye orta derecede önem verdikleri, 32 maddeyi ise yüksek düzeyde önem verdikleri sonucuna ulaŒılmıŒtır. Ölçekten elde edilen puanların genel ortalaması $\bar{X}=7,68$ ile meslek mensuplarının

değerlere yüksek derecede önem verdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar Özsoy (2013)'ün etik değer algıları ile ilgili ulaştığı sonuçlarla benzerlik göstermektedir.

Yapılan Mann Whitney U testi sonuçları incelendiğinde katılımcıların değerler algısı ölçeğinin tüm alt boyutlarından aldıkları puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum değer algılarının örneklem grubunda yer alan kadın ve erkeklerde benzer şekilde yorumlandığının göstergesidir. Katılımcıların değerler algılarının yaşa göre farklılaşp farklılaşmadığının incelenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis H testinin sonuçlarına bakıldığında ölçeğinin tüm alt boyutlarından aldıkları puanlar arasında anlamlı farklılık olmağı sonucu göze çarpmaktadır. Değerler algısının yaşa göre farklılık göstermediği görülmüştür.

Katılımcıların değer algılarının medeni duruma göre farklılaşp farklılaşmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan Mann Whitney U testi sonuçları incelendiğinde katılımcıların değer algılarının medeni duruma göre anlamlı farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum katılımcıların değer algılarının evli veya bekar oluşlarından etkilemediğinin göstergesidir. Ancak katılımcıların entelektüel değerler alt boyutundan aldıkları puanların medeni duruma göre anlamlı farklılık gösterdiği; evli bireylerin entelektüel değer algısının bekar bireylerin entelektüel değer algısına göre daha gelişmiş olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yine katılımcıların ölçeğin fütüvvet alt boyutundan aldıkları puanların medeni duruma göre anlamlı fark gösterdiği; evli bireylerin fütüvvet algısının bekâr bireylerin fütüvvet algısına göre daha gelişmiş olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcıların diğer değişkenler olan eğitim düzeyleri, mükellef sayısı, meslekte çalışma süresi, meslek grubuna göre anlamlı fark gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Kruskal Wallis H testleri yapılmıştır. Sonuçlar incelendiğinde; katılımcıların ölçekten elde ettikleri puanlar arasında bahsi geçen değişkenlere göre anlamlı farklılık göstermediği sonucuna varılmıştır. Güven (2015)'in çalışmasında da benzer şekilde demografik değişkenlere göre farklılık görülmemiştir. Yalnızca katılımcıların materyalistik değer alt boyutundan elde ettikleri puanların meslekte çalışma süresine göre anlamlı fark gösterdiği, meslekte çalışma süresi 6 yılın üzerinde olanların 5 yıldan az çalışmış olan muhasebe meslek memurlarından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu algı düzeylerinin ve değerler algısı düzeylerinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

Araştırmanın kabul edilen hipotezleri:

H1c: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (entelektüel değerler, fütüvvet) medeni duruma göre anlamlı fark göstermektedir.

H1f: Muhasebe meslek mensuplarının değer algıları (materyalistik değerler) meslekte çalışma süresine göre anlamlı fark göstermektedir.

Tüm bu sonuçlar literatürde yer alan çalışmalarla birlikte ele alındığında meslek mensuplarının etik ilkelerin önemini farkında oldukları ve etik ilkelere aykırı davranışları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dışı davranışların olduğunu düşündükleri görülmüştür. Bu çalışmada da muhasebe meslek elemanlarının bağımsız denetim mekanizmasının gelişmiş olması ve etik değerler algılarının yüksek olmasına rağmen uygulamada yukarıda belirtilen sebeplerle farklılıklar yaşanabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu tutumun sebeplerinin belirlenmesi ve uygun adımlar atılarak teoride de uygulamada da etik değerler doğrultusunda hareket edilmesinin sağlanması gerekmektedir.

Öneriler

- Meslek mensuplarına, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelenin önemi konusunda bilgilendirme yapılabilir.
- Meslek mensuplarına, etik değerler eğitimi verilebilir.
- Adil vergi dağılımı noktasında çalışmalar düzenlenebilir.
- Vergi kayıp ve kaçıklarının önüne geçilmesi için vergi mevzuatı sade ve anlaşılır bir şekilde düzenlenebilir.
- Vergiden kaçınmaya yol açabilecek vergi kanunlarındaki boşluklar düzenlenebilir.
- Ülkemizdeki vergi kaçırmaların vergi oranlarının yüksek oluşundan kaynaklandığı düşünülebilir. Bu sebeple vergi oranlarının düşürülmesi vergi kaçıklarını azaltabilir.
- Mükelleflerin ödemesi gereken vergi çeşidi sınırlandırılabilir.
- Vergi kaçırıcılar için caydırıcı cezalar uygulanabilir.
- Muhasebe mensuplarını etik dışı davranışlara sevk eden müşteri kaybı gibi baskıların azaltılması yönünde çalışmalar yürütülebilir.

Muhasebe meslek mensupları ile yapılan araştırmalar incelendiğinde araştırmacıların anket yöntemini seçtikleri ve araştırma konusuna göre anket formlarının kendilerinin oluşturdukları belirlenmiştir. Örneklem sayıları incelendiğinde meslek mensuplarının araştırmalara katılmaya gönüllü olmadıklarını söyleyebiliriz. Meslek mensuplarının demografik değişkenlerden çoğunluğu ile araştırma konusu ile ilgili anlamlı farklılık olmadığı belirlenmiştir. Cinsiyet, mesleki deneyim, unvan değişkenlerinde ise anlamlı farklılık bulan araştırmalarda bulunmaktadır. Literatür incelendiğinde araştırmalarda yüzde, ortalama, ilişki ve anlamlılık analizlerinin yapıldığı görülmektedir.

Araştırmacılara Öneriler

- Sonraki araştırmacılar muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim fonksiyonu ve etik değerler arasındaki ilişkiyi farklı çalışma grupları çerçevesinde inceleyebilir.
- Meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağındaki rolleri ile yaklaşımlarına yönelik standartlaştırılmış ölçek geliştirme çalışmaları yapılabilir.
- Yapılan nicel çalışmalar nitel yöntemler ile desteklenerek derinlemesine incelenebilir.
- Araştırmaya katılmaya gönüllü olmayan meslek mensuplarının gönüllü olmama nedenleri nitel yöntemlerle araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- AICPA, <https://www.aicpa.org> (06.08.2019).
- Ak M. S. (2015). Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Sistemi Ve Uluslararası Denetim Standartları, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Akkoç, F. ve Demir, S. (2011). Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye’deki Düzeyi İle Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Denetmenlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Algılamaları: Aydın İli Örneği, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 26, 1-12.
- Akkoç, F. Demir, S.(2011). “Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye’deki Düzeyi ile Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Denetmenlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Algılamaları: Aydın ili Örneği” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*,(26), 1-11.
- Ay, M. (2007). Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(14), 271-290.
- Aydın, M.Z. (2010). Okulda Değerler Eğitimi, *Eğitime Bakış*, 6(18), 16-19.
- Aysan M. (1996), Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, *Mali Çözüm Dergisi*, 37,6-14.
- Aysan, M. A. (2005). Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27, 6-17.
- Aytaş U. (2011). Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.
- Bakır G.B. (2009). Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başer M. (1999), “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul.
- Başpınar A. (2004), Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 146, 42-57.

- Başpınar A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarına Bir Bakış,*Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Baykara, B. (2007). Vergi İncelemesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (313): 10-20.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2004). “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, s. 204-253.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2013). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6): 57-72.
- Bilici, N. (2012). Türk Vergi Sistemi (Ünite 1-8) Editör, Recai Dönmez, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2612, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1580. Eskişehir.
- Büyüköztürk, Ş. (2017). Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı: İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum, 23. Baskı, Ankara: Pegem A Yayıncılık.
- Civelek, M. A. ve Durukan M. B. (1997). Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayınları, 20: 31- 132.
- Çataloluk C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20, 214-228
- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 55:122-124
- Çelik, T. (2010). Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. (2003). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması). *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 10: 79-96.
- Çitil B. (2013). Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 106: 345-356.
- Çomaklı, Ş.E. (2008). AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 22: 51-82.

- Daştan A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2): 181-206.
- Dede, H. (1995). Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Demir, İ. C. (2008), Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demirtaş, T. (2017). Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin İşlevi. Yüksek Lisans Tezi, Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Niğde.
- Dinç, E. ve Tunçer, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma, 7(14):317-338.
- Dölen, T. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumsal Yönetim Konusundaki Sorumlulukları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Erdemir N. K. (2015). Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı Ve Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Ergun Ü. (1999). Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi ve Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görünümü, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 1(1): 157-176.
- Erol, M. (2012). Finansal Muhasebe, Kalkan Matbaacılık, 4. Baskı, Ankara.
- Erol, M., Elagöz, İ. ve Öztürk, S. (2018). Tarih Boyunca Muhasebe Uygulama ve Eğitim Araçları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2): 221-232.
- Esendemir E. (2011). “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile İlgili Son Gelişmeler”, *Journal of Yaşar University*, 6(23): 3890-3903.
- Fidan, M. E. ve Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64, 111-130.

- Gücenme, Ü. (2004), Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, *MUFAD*, 23: 22-27.
- Güney, S. ve Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2): 91-106.
- Güngör, E., (1993). “Değerler Psikolojisi”, İstanbul.
- Güven, M. (2015). “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adıyaman-Gaziantep Örneği”, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman.
- Hobikoğlu, E. H., (2011). “Entelektüel Sermayenin Önemi, Sınıflandırılması ve Ölçme Yöntemleri: Kuramsal Bir Çerçeve”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1): 86-99.
- Işık, N. ve Acar, M. (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Temmuz-Aralık): 117-136.
- Kalkınma Bakanlığı, *Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi*, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara, 2014.
- Karabacak, Y. Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 62 (2013): 223-252.
- Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı (ss.90-113), Düzenleyen; Uludağ Üniversitesi, İİBF. Maliye Bölümü. Antalya: 10-14 Mayıs 2004.
- Kaya, N. ve Yanık, R. (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmin İlişkisi, *Ekev Akademi Dergisi*, 15(49): 293-306.
- Kılıçer, İ. P. (2018). İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması İle İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kısakürek M. ve Alpan N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47: 213-228
- Kıracı M. (2003) Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-78.
- Kutlu, H, A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 141-170.

- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2): 143-170.
- Layder, D., (2006). “Sosyal Teoriye Giriş” , Küre Yayınları.
- MB (2009), Maliye Bakanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010, Ankara
- Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri <https://muhasabat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (30.06.2019).Nas Adil (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi,AÜHFD, 61(4): 1307-1336.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri, Maliye ve Finans Yazıları, 1 (100): 42-94.
- Organ, İ.,Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*. 27: 241-271.
- Organ, İbrahim (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması , Ankara:Gazi Kitabevi.
- Öncel N., Çağan, N., Kumrulu, A. (1985). Vergi Hukuku, Genel Kısım, Cilt 1, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:548, Ankara.
- Özçelik D. (2015), Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul.
- Özel, S. (2002). Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları, Muhasebe ve Denetime Bakış, (7): 1-26.
- Özer, A. (2018). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü, Önemi ve Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Özker, N. (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 4: 172-185.
- Özsoy, Ş. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadeledeki Rolü: Karabük İlinde Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.

- Öztoprak, Y. (2017). Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler İle İlgili Bilinç ve Tutumları. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Öztürk E.S. (2015). Vergi Kayıp Ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları: Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma, Yüksek Lisans, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- RoyWoodSellers, (1965).Existentialism, RealisticEmpiricism, andMaterialism, *PhilosophyandPhenomenologicalResearch*, 25: 315-332, s.315.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10: 1-28.
- Savaşan, F., Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 5(10): 1-28
- Sayım, F. ve Usman, Ö. Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği, *Maliye Dergisi*, 170 (Ocak-Haziran): 131-146.
- Selimoğlu, S. K. (1997). Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Alanya: İSMMMÖ Yayınları, 20.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43: 133-173
- Stewart, Thomas (1997) Entelektüel Sermaye, Çev.NurettinElhüseyni, Kontent Kitap, İstanbul, Mess Yayınları, No:258.
- Subaşı, Ş. (2006). Muhasebe Meslek Mensuplarının SürekliEğitim ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Şamcı, E. B. (2016). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği”, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Taştan, H. (2006). Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

- Tazegül, A. (2007). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Kars Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kars.
- Temiz, D. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi. 2. Ulusal İktisat Kongresi / 20-22 Şubat 2008 / DEÜ İBF İktisat Bölümü /İzmir-Türkiye
- Thomas A. Goudge, (1950). “TheFuture of Materialism”, ThePhilosophicalReview, 59: 107-112.
- TÜSİAD (2012). Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, Sis Matbaacılık, İstanbul.
- Türkay, O. ve Eryılmaz, B. (2010). Kariyer Değerleri ve Kariyer Yolu Tercihleri İlişkisi: Türk Turizm Sektöründen Örnekler, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (İLKE)*,24:179-199.
- Usul H. ve Bekçi İ. (2002), AB Ülkeleri ve Türkiyede’ki Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 7: 45-54.
- Uzun M (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi: Sakarya İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Vergi Dosyası (2017), Vergi Akademi, Verginin Fonksiyonları: Mali, Ekonomik, Sosyal; Fiskal, Ekstra-Fiskal, 26/12/2017, <https://vergidosyasi.com/2017/12/26/verginin-fonksiyonlari-mali-ekonomik-sosyal-fiskal-ekstra-fiskal/> (10.11.2018).
- Quadır, S. E. (2012). “Materyalist Değer Eğiliminin Gelişiminde Tüketici Sosyalizasyonunun Rolü”, *Eğitim ve İnsani Bilimler Dergisi*, 2 (6): 31-50.
- Yardım S. İ. (2010). Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeledeki Rolü Ve Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yaşar A. (2011). Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB’de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Yegen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Denizli.

- Yıldırım, M. ve Özdemir, M. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. Eylül: 487-515.
- Yıldız, G. (2010). “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36:155-178.
- Yıldız S. ve Bostan M. K. (2017). Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(1): 107-126.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*. 1: 52-70.
- Yöyen, H.T. (2018). Türkiye’de Vergi Yükü ve Gelir Eşitsizliği Arasındaki İlişki: Bazı OECD Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma (2011-2015) 4th SCF International Conference on “Economic and Social Impacts of Globalization” and “Future of Turkey-EU Relations” 26th-28th April 2018, 188-195.
- Yücel, R. ve Kartal, C. (2014). Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2):123-148.



EK 1. Veri Toplama Aracı

Sayın Katılımcı,

Bu çalışma, Muhasebe Meslek Mensuplarının bazı değişkenler açısından algılarının belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Kişisel bilgileriniz istenmemekte olup, elde edilen veriler bilimsel çalışmalarda kullanılacaktır. Formda yer alan maddelerin tümünün cevaplanması ve gerçeği yansıtması alanyazını için oldukça önemlidir. Araştırma ile ilgili sorularınızı oguzsatiranket@gmail.com e-mailinden araştırmacıya iletebilirsiniz.

Araştırmaya katkı sağladığınız için teşekkür ederiz.

Oğuz ŞATIR

Yüksek Lisans Öğrencisi

Bölüm I. Demografik Bilgiler

1. **Cinsiyetiniz** : Erkek Kadın
2. **Yaşınız** : 20-30 51-60
 31-40 60 ve üstü
 41-50
3. **Medeni durumunuz** : Evli Bekar
4. **Eğitim durumunuz** : Lise Lisansüstü
 Önlisans Doktora
 Lisans
5. **Mükellef sayınız** : 1-30 91-120
 31-60 121-150
 61-90 151 ve üzeri
6. **Meslekte çalışma süreniz** : 1 yıl altı 16-20 yıl
 1-5 yıl 21-25 yıl
 6-10 yıl 26-30 yıl
 11-15 yıl 31 ve üzeri
7. **Aylık geliriniz (TL)** : 2000 ve altı 6001-8000

- () 2001-4000 () 8001-10000
 () 4001-6000 () 10001 ve üzeri

8. Meslek Grubu : () SMM Stajyeri
 () Serbest Muhasebeci
 () Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
 () Yeminli Mali Müşavir

Bölüm II. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Fonksiyonu

| | Lütfen aşağıdaki ifadeleri katılma düzeyinize göre işaretleyiniz. | Kesinlikle Katılıyorum | Katılıyorum | Kararsızım | Katılmıyorum | Kesinlikle Katılmıyorum |
|-----|---|------------------------|-------------|------------|--------------|-------------------------|
| 1. | Meslek mensupları, vergi idaresine ve mükelleflerine eşit mesafede olmak zorundadırlar. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 2. | Mükelleflerimin vergi beyanına temel olacak faaliyet sonuçlarını onların taleplerine göre değil, objektif kriterlere göre belirlerim. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 3. | Meslek mensupları, mükelleflerinin ticari sırlarını hiç kimseyle paylaşmazlar. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 4. | Bir mükellefimin vergi kaçırdığını fark edersem, onu veri kaçırmaması yönünde uyarırım. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 5. | Meslek mensupları, mükelleflerinin sahte belge temin ettiklerini öğrendiklerinde bunları muhasebe kayıtlarına dahil etmezler. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 6. | Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelenin öneminin bilincindedir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 7. | Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 8. | Ülkemizde adil olmayan bir vergi sistemi mevcuttur. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 9. | Vergi mevzuatımız oldukça karmaşıktır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 10. | Vergi mevzuatımız oldukça sık değişikliğe uğramaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 11. | Vergiden kaçınmaya yol açabilecek vergi kanunlarındaki boşluklar vergi kayıplarını arttırmaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 12. | Ülkemizdeki vergi oranları oldukça yüksektir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 13. | Mükelleflerin ödemesi gereken vergi çeşidi fazladır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 14. | Vergi kaçırıcılar için uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 15. | Ülkemizde sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 16. | Vergi mevzuatının sade ve anlaşılır hale getirilmesinde meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden faydalanılmalıdır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 17. | Vergi kayıplarının önlenmesi için üretilen çözüm önerilerinin meslek örgütlerince belli aralıklarla ilgili mercilere iletilmesi, vergi mevzuatının güncelleştirilmesinde önemli katkı sağlar. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 18. | Türkiye’de vergi kaçırıcı birinin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimali düşüktür. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

| | Lütfen aşağıdaki ifadeleri katılma düzeyinize göre işaretleyiniz. | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|-----|---|--------------------------------|---------------------|-------------------|--------------------|-------------------------------|
| 19. | Vergi denetim ve incelenmelerinin yetersiz olması vergi kaçırmayı cesaretlendirmektedir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 20. | Mükelleflerin vergi matrahlarının doğru hesaplanmasında, meslek mensuplarının rolü büyüktür. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 21. | Meslek mensuplarının e-beyanname düzenleyerek idareye gönderebilmesi, vergi idaresinin iş yoğunluğunu azaltarak, vergi denetim ve incelemelerine daha fazla zaman ayırmasına olanak sağlamaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 22. | Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay olmaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 23. | Meslek mensupları, özellikle yeni işe başlayan vergi mükelleflerini belge düzeni konusunda bilgilendirerek vergi hatalarının azaltılmasında önemli rol oynarlar. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 24. | Yeminli mali müşavirlerin K.D.V. iadesi tam tasdik raporlarını düzenlemek için yaptıkları incelemeler, vergi kayıp ve kaçığını azaltmaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 25. | Vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede etkinliğin sağlanabilmesi için, meslek mensupları ile vergi idaresi arasında uyumlu bir çalışmanın gerçekleştirilmesi önemlidir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 26. | Ülkemizde vergi yargılama süreci oldukça yavaş işlemektedir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 27. | Ülkemizde vergi yargısınca verilen kararlar genellikle hakkaniyete uygun değildir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 28. | Vergi mevzuatımızın karmaşık oluşu nedeniyle vergi mükellefleri sıkça yargı yoluna başvurmaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 29. | Vergi davalarının uzun sürelerde sonuçlanması kamu alacaklarının tahsil süresini geciktirmektedir. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 30. | Haklarında vergi ve ceza tarhiyatı yapılan mükelleflerimi uzlaşma müessesesinden faydalanmaya teşvik ederim. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 31. | Vergi beyanlarının meslek mensuplarının ön denetiminden geçmesi ile beyanların doğruluğu artacağından, vergi uyumsuzluklarının sayısı azalacaktır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 32. | Meslek mensuplarının vergi yargısında bilirkişi olarak görev yapması, vergi uyumsuzluklarının adil bir şekilde çözümlenmesinde büyük katkı sağlar. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 33. | Modern ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi için muhasebe değil, bilgi için muhasebe tutulmalıdır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 34. | Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede görevlerini yapmakta ve faydalı hizmetler sunmaktadır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 35. | Milyonlarca vergi mükellefini denetlemektense, meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının artırılarak onların denetime tabi tutulması, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede daha etkili bir seçenek olacaktır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |
| 36. | Ticaret Kanunundaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alması, vergi kaybını azaltıcı bir etki yapacaktır. | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

Bölüm III. Değerler Algısı

| Sıra | Değer | Hiç Önemli Değil | | | | | | Çok Önemli | | | |
|------|---------------------------------|------------------|---|---|---|---|---|------------|---|---|---|
| | | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. | Adalet (Hakkaniyet) | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 2. | Akıl/Ruh Sağlığı | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 3. | Aşk | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 4. | Başarı | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 5. | Beden Sağlığı | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 6. | Bilgi | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 7. | Cesaret | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 8. | Cömertlik | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 9. | Çalışma | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 10. | Dış Disiplin | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 11. | Din/İman | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 12. | Eğitim | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 13. | Emek | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 14. | Eş/Sevgili | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 15. | Haz/Zevk | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 16. | Hoşgörü | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 17. | İbadet | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 18. | İç Huzuru | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 19. | İnanç/İdeoloji | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 20. | İtibar/ Saygınlık | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 21. | Kalite | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 22. | Kariyer | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 23. | Kişisel Gelişim | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 24. | Kültür | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 25. | Mal/Mülk | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 26. | Namus | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 27. | Nezaket | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 28. | Öz Disiplin | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 29. | Özgürlük/Bağımsızlık | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 30. | Para | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 31. | Saygı | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 32. | Sorumluluk | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 33. | Statü | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 34. | Şeref/Onur | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 35. | Tevazu (Alçakgönüllülük) | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 36. | Toplumsal Huzur | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 37. | Tutarlılık (Davranışlarında) | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 38. | Yardımseverlik | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 39. | Yaşam Hakkı | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |