

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

VERGİ MÜKELLEFLERİ PERSPEKTİFİNDEN VERGİ
DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN
SORUNLAR

Hacı Osman YILDIRIM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Fahri KURŞUNEL

Konya - 2018



SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Adı Soyadı	Hacı Osman YILDIRIM		
Numarası	154227031017		
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe Finansman		
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
Öğrencinin Tezin Adı	VERGİ MÜKELLEFLERİ PERSPEKTİFİNDEN VERGİ DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR		

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası
(İmza)



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LISANS TEZİ KABUL FORMU

	Adı Soyadı	Hacı Osman YILDIRIM
	Numarası	154227031017
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe Finansman
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Fahri KURŞUNEL
Öğrencinin	Tezin Adı	VERGİ MÜKELLEFLERİ PERSPEKTİFİNDEN VERGİ DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan “Vergi Denetim Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlıklı bu çalışma/...../..... tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı Soyadı

Danışman ve Üyeler İmza

Dr. Öğr. Üyesi Fahri KURŞUNEL

Prof. Dr. Baki YILMAZ

Dr. Öğr. Üyesi Halil AKMEŞE

ÖNSÖZ / TEŞEKKÜR

“Vergi Mükellefleri Perspektifinden Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar ” konulu tezimin hazırlanmasında göstermiş olduğu destek ve anlayışından dolayı danışman hocam Sayın Dr. Öğretim Üyesi Fahri KURŞUNEL’e teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Çalışmama katkıda bulunan ve analizlerimde bana yardımcı olan bütün herkese teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Hacı Osman YILDIRIM



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Hacı Osman YILDIRIM		
	Numarası	154227031017		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe Finansman		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>	
	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Fahri KURŞUNEL		
Tezin Adı	VERGİ MÜKELLEFLERİ PERSPEKTİFİNDEN VERGİ DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR			

ÖZET

Bir ülkenin olmazsa olmazlarından biri olan verginin tam ve iyi bir şekilde toplanabilmesi ülkede yer alan mevzuata bağlıdır. Mevzuatın iyi işlemesi vergi gelirlerinin de iyi işlemlerini sağlayacaktır. Fakat her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi denetimi ve vergi denetimi mevzuatından kaynaklanan bir takım sorunlar olmaktadır. Bu sorunların tespiti amacıyla yapılan bu araştırma da Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların tespiti amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre mükelleflerin vergi oranlarının düşürülmesi, çok fazla af kanunun çıkarılması, adil bir vergileme sistemi bulunmaması, vergi kaçakçılığı suçlarını önlemek amacıyla kanun koyucu tarafından idari ve mali anlamda alınan tedbirlerin yetersiz olduğu, vergi denetim elamanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olması, değişen kanunlardan dolayı vergi mükelleflerine sürekli eğitim verdikleri gibi problemleri dile getirmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Denetim, Mevzuat



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin

Adı Soyadı	Hacı Osman YILDIRIM		
Numarası	154227031017		
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe Finansman		
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>	
Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Fahri KURŞUNEL		
	PROBLEMS CAUSED BY TAX REGULATIONS		
Tezin İngilizce Adı	FROM THE PERSPECTIVES OF TAX PAYERS		

SUMMARY

An exact and well tax collection, one of the *sine qua non* of a country, is tied to legislation of the country. A well law enforcement will also ensure a well tax revenues collection. But in Turkey as well as in every country, there are some problems arising from tax auditing and tax auditing legislation. On the purpose of ascertaining this problems, this research aims to identify the problems arising from tax auditing legislation in Cihanbeyli district of Konya province. According to the findings of the research, the main problems are reducing the tax rations of taxpayers, too much tax amnesty, absence of a fair taxation system, inability of administrative and fiscal measures to prevent tax evasion, the fact of tax auditors few in number and/or inadequate, continuing educations of taxpayers due to law amendment.

Key Words: Tax, Auditing, Legislation.

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK SAYFASI	İ
YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU	İİ
ÖNSÖZ / TEŞEKKÜR	İİİ
ÖZET	İV
SUMMARY	V
İÇİNDEKİLER	VI
TABLolar LİSTESİ	X
ŞEKİLLER LİSTESİ	Xİ
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ

1.1. Denetim Kavramı.....	4
1.2. Denetimin Önemi ve Özellikleri	6
1.2.1. Denetimin Önemi.....	6
1.2.2. Denetimin Özellikleri	7
1.3. Denetimin Tarihi Gelişimi.....	8
1.4. Denetimin Amaçları.....	9
1.4.1. Karşılaştırma ve Tespit	11
1.4.2. Önleme ve Sınırlama	11
1.4.3. Düzeltme.....	12
1.4.4. Değerleme ve Tamlık.....	12
1.5. Denetimin Konusu	12
1.5.1. Kurumların Denetimi	13
1.5.2. Organların Denetimi	13
1.5.3. İşleyişin Denetimi	13
1.5.4. Kişilerin ve Personelin Denetimi	14
1.5.5. Malların Denetimi.....	14
1.6. Denetim Türleri.....	15
1.6.1. Yapılış Nedenine Göre.....	15
1.6.1.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	15
1.6.1.2. İsteğe Bağlı Denetim	16

1.6.2. Amaç Yönünden Denetim Türleri	16
1.6.2.1. Mali Tablolar Denetimi	17
1.6.2.2. Uygunluk Denetimi.....	17
1.6.2.3. Faaliyet Denetimi.....	17
1.6.2.4. Özel Amaçlı Denetim	18
1.6.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	18
1.6.3.1. İç Denetim.....	18
1.6.3.2. Dış Denetim	19

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE DENETİMİ

2.1. Vergi Kavramı ve Verginin Konusu	21
2.1.1. Vergi Kavramı	21
2.1.2. Verginin Konusu.....	22
2.2. Vergi Denetimi	23
2.3. Vergi Denetiminin Amacı.....	24
2.3.1. Mali Amaçlar	25
2.3.2. Ekonomik Amaçlar	25
2.3.3. Sosyal Amaçlar	26
2.3.4. Hukuki Amaçlar.....	27
2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	27
2.4.1. Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu	28
2.4.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu.....	28
2.4.3. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu	29
2.5. Vergi Denetiminin Türleri	29
2.5.1. Yoklama.....	30
2.5.2. Vergi İncelemesi	30
2.5.3. Arama.....	31
2.5.4. Bilgi Toplama	31

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜNYA VE TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Faktörler	33
3.1.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler	34
3.1.2. Vergi Bilincinin Gelişmemesi	34
3.1.3. Vergi Mevzuatının Kapsamı ve Sıklıkla Değişmesi	35
3.2. ABD’de Vergi Denetimi Sorunlarının Çözümü	35
3.3. Kanada’da Vergi Denetimi Sorunlarının Çözümü	36
3.4. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Denetim Sistemini Sorunlarının Çözümü	37
3.4.1. Almanya	37
3.4.2. Fransa	38
3.4.3. İngiltere	40
3.4.4. İspanya	41
3.4.5. İtalya	41
3.5. Türkiye’de Vergi Denetim Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri	42
3.5.1. Türkiye’de Vergi Denetim Sisteminin Sorunları	42
3.5.1.1. Vergi Denetiminin Örgütlenme Sorunları	42
3.5.1.2. Vergi Denetimde Süreç Yönetimi Eksikliği Sorunu	43
3.5.1.3. Denetim Elemanlarıyla İlgili Sorunlar	44
3.5.2. Türkiye’de Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar	45
3.5.3. Türkiye’de Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlarına Çözüm Önerileri	46
3.5.4. Avrupa Birliği Vergi Mevzuatına Uyum Çalışmaları	49

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4.1. Araştırmanın Amacı	51
4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları	51
4.3. Araştırmanın Sayıltıları	51
4.4. Araştırma Modeli	52
4.5. Araştırma Modeli	52
4.6. Evren ve Örneklem	53

4.7. BULGULAR ve YORUM	60
4.7.1. Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar	60
4.7.2. Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar	64
SONUÇ VE ÖNERİLER	70
KAYNAKÇA.....	73
EKLER	81
BİRİNCİ HİPOTEZ SPSS ÇIKTILARI	83
İKİNCİ HİPOTEZ SPSS ÇIKTILARI.....	84
ÜÇÜNCÜ HİPOTEZ SPSS ÇIKTILARI.....	85



TABLolar LİSTESİ

TABLO 1.1. BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAYICILARININ DENETİM ÇALIŞMASI.....	19
TABLO 2.1. GENEL BÜTÇE GELİRLERİ İÇERİSİNDE VERGİ ORANLARI 2017	22
TABLO 2.2. İNCELENEN MÜKELLEFLERİN SAYILARI VE İNCELEME ORANLARI.....	24
TABLO 4.1: UNVAN ARALIKLARINA GÖRE FREKANSLAR	54
TABLO 4.2: ÖĞRENİM DURUMU ARALIKLARINA GÖRE FREKANSLAR	55
TABLO 4.3: MESLEK DENEYİM ARALIKLARINA GÖRE FREKANSLAR	56
TABLO 4.4: SORULARIN FREKANSLARI	57
TABLO 4.5: BİRİNCİ ALT PROBLEME İLİŞKİN BULGULAR VE YORUMLAR	61
TABLO 4.6: İKİNCİ ALT PROBLEME İLİŞKİN BULGULAR VE YORUMLAR	62
TABLO 4.7: İKİNCİ ALT PROBLEME İLİŞKİN BULGULAR VE YORUMLAR	64

ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL 4.1: ÖĞRENİM DURUM ARALIKLARI GRAFİĞİ.....	55
ŞEKİL 4.2: MESLEKİ DENEYİM DURUM ARALIKLARI GRAFİĞİ.....	56



GİRİŞ

Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak devlet, sosyal refahı sağlamak adına, ekonomik alana müdahale etmektedir. Günümüz modern devletlerinin kamusal harcamalarını karşılamak için başvurduğu en büyük kaynak vergilerdir. Devletler için ekonomik gücün göstergesi olan vergi kavramı şu şekilde tanımlanabilir: Devletlerin kamusal alandaki harcamalarını karşılamak için, toplumu meydana getiren kişi ve kuruluşlardan; ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve cebren topladığı ekonomik değerlerdir. Ülke ekonomisi, sosyal yapısı vb. açılardan oldukça büyük öneme sahip verginin denetimi de oldukça önem taşıyan bir olgudur.

Denetim, hayatın her alanında gerekli olan ve uygulama bulan bir olgudur. Vergi denetimi, bir mali denetim türüdür. Genel olarak vergilerin tespit ve ödenme niteliğini doğru bir şekilde yönetme anlamına gelmektedir. Bu kapsamda vergi denetiminde işletmelerin tüm işlemleri incelenmekte, yoklamayla başlayan işe başlama sürecinin denetiminden işi bırakmaya kadar bütün safhalar denetlenebilmektedir. Bu kapsamda yapılan incelemelerde mükelleflerin işlemlerine esas teşkil eden defter ve belgeleri bu belgelerin kayıtlarına uygunluğu ve bu kayıtların da doğruluğunu tespit etmek amacıyla araştırılmaktadır.

Tarihsel gelişimi içerisinde denetimin oldukça çeşitli türleri ortaya çıkmıştır. Türkiye’de kamu kurumları açısından bakıldığında denetim yetkisinin Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun elinde olduğu görülmektedir. Söz konusu kurumlara ek olarak devlet veya özel işletmelerin denetiminden sorumlu ve bağlı bulunduğu kuruma ilişkin işlemleri denetleyen kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan denetim kurulları da bulunmaktadır. Vergi denetimi ise kamu denetimi kapsamında yer almakla birlikte konumuz açısından oldukça önemlidir.

Tüm modern ülkelere benzer şekilde Türkiye’de de vergilendirmelerin nerdeyse tümü beyan esaslı bir sistem üzerine kurgulanmıştır. Ne var ki, vergi tahsilinin karşılıksız ve cebren oluşması, mükellefler nezdinde vergilendirme sistemine karşı bir direnç meydana getirmektedir. Bunun yanında mükellef

tarafından beyan edilen matrahın doğruluğu ancak etkin bir vergi denetimi mekanizması ile mümkün olabilmektedir. Çağdaş ülkelerin vazgeçilmezi olan beyan sisteminde, matrah ve vergi ile ilgili tüm bilgiler mükellef tarafından belirlendiğinden, mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik eğilimleri artmaktadır. Dolayısıyla beyan edilen vergilerin doğruluğunun tespiti için, vergi denetim müessesesi kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Tüm bu nedenlerden dolayı, modern devletlerin hukuk sistemlerinde olduğu gibi, ülkemiz hukuk sisteminde de vergi denetimi kavramı yer almaktadır.

Genel olarak vergi denetiminin temel odak noktaları arasında mükellefin belgelerinin, muhasebe kayıtlarının ve defterlerinin tüm hatalı ve hileli işlemlerden arındırılmasını sağlamak, bu tür hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesine yönelik caydırıcı yaptırımlar ile kanunlara uygun şekilde vergilendirmenin gerçekleşmesini sağlamak gelmektedir. Bunun yanı sıra vergilerin doğru beyanlara dayalı şekilde ve zamanında ödenmesini sağlamakta yine vergi denetiminde önemli bir konudur. Zira kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetiminin rolü yadsınamayacak derecede önemlidir. Genel anlamda vergi denetimi içerisinde sayabileceğimiz çeşitli uygulamalar mevcuttur.

Vergi denetimi kapsamında önemli ve en etkili uygulama olarak vergi incelemesi gösterilebilir. Vergi incelemesi çeşitli yönleriyle vergi denetimini karşılayan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanı sıra yoklama, beyanname üzerinden revizyon, yaygın ve yoğun vergi denetimi, iç denetim gibi tekniklerin de olmasıyla beraber vergi incelemesinin bu tekniklerle de münasebeti bulunmaktadır. Dünya ülkelerinde vergi denetimi kapsamında oluşturulan hukuki yapı genel olarak iyi işlev görmektedir. Bunun dışında Türk Vergi Denetim mevzuatı noktasında ise günümüzde halen çeşitli sorunların varlığı bilinmektedir.

Nitekim iyi tasarlanmış etkin bir vergi denetim sistemi, vergi idaresinin başarısına katkıda bulunarak ülkenin gelecek planlarının yerine getirilmesinde, vergide adalet ilkesinin kuvvetli bir şekilde ortaya çıkması ile demokratik ortamın gelişimi ve etkin bir kamu hizmeti sunumuna neden olacaktır. Günümüzde vergi idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmaları sürdürülmekte; iyi yönetim

ilkelerine göre yönetilen, teknolojik altyapıya sahip, toplam kalite anlayışıyla hizmet üreten ve etkin bir denetim anlayışı doğrultusunda yapılandırılmaktadır. Vergi denetiminin yapılandırılması kapsamında vergi denetim mevzuatının da gözden geçirilmesi gerekmektedir. Çünkü son dönemde vergi denetim mevzuatı kapsamında bir takım sorunların varlığından sıkça söz edilmektedir.

Araştırmanın amacı vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerileri olarak belirlenmiştir. Araştırma dört bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde denetim kavramı ve türleri ele alınmıştır. İkinci bölümde ise vergi kavramı ve vergi denetimi üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde dünyada ve Türkiye’de vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar incelenmiştir. Dördüncü bölümde Türkiye’de vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlara yönelik anket uygulamasına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ

Denetim, çok köklü bir geçmişe sahip olmakla birlikte, zaman içerisinde çeşitli değişiklikler geçirerek günümüzdeki halini almıştır. Tüm bu değişiklikler ile birlikte her geçen gün denetime olan ihtiyaç artmıştır. Bu bölümde denetim kavramının tanımı, denetimin önemi ve özellikleri, denetimin tarihi gelişimi, denetimin kapsamı ve türleri ele alınmıştır.

1.1. Denetim Kavramı

Günlük hayatımızda ve toplumsal hayatta olduğu gibi işletmecilik alanında da denetim kavramı sıkça kullanılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde uluslararası literatürde denetim; “audit” kelimesi karşılığında kullanılmaktadır (Okur, 2007: 3). Auditing kavramının kökünün Latince yer alan ve “işitme ya da dinleme” anlamına sahip olan “audire” fiiline dayandığı bilinmektedir. Bu kavramdan yola çıkıldığında antik çağlarda yaşamış toplumlarda seçkin uzmanlarca, işleri yapmakla yükümlü kişileri dinleyip doğruları tespit etmeye gayret gösterdikleri sonucu çıkarılabilir (Bozkurt, 2000: 17).

Toplumda kar hedefi ile hareket eden faaliyetlerini sürdüren kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kurum, kuruluşların, çalışanlarının güvenliğini sağlamak devlet olmanın bir gereğidir. (Kepekçi, 2004: 1). Denetim kavramı, kapsamına göre farklı biçimlerde tanımlanabilir. Bu tanımlardan birisine göre denetim işi, ekonomi ile ilgili olay ve eylemlere ilişkin tezlerin öngörölmüş kriterlere ne denli uygun olduğunun araştırılması ve elde edilen neticeleri ilgililerine rapor etmek için tarafsız şekilde kanıtların toplanması, bu kanıtların değerlendirilmesi süreçlerini kapsayan sistematik bir süreçtir (Akgül, 2000: 1).

Denetim, “belirli bir ekonomik varlığa dair sayısal veriler ile bu verilere ilişkin delillerin, öngörülen değerler ile uygunluğunun tespiti ve bu uygunluğun raporlanması amacıyla, mesleki yeterliğe sahip ve bağımsız kişi/kişiler tarafından

toplanarak değerlendirilmesi faaliyetleridir” (Karabıyık, 1987, akt: Tekin ve Çelikkaya, 2016: 26).

Denetime ilişkin diğer bir tanım da, “işletmelerin belirli hesap dönemlerine ilişkin bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere göre uygunluğunu ve doğruluğunu ortaya koyabilmek için tarafsız bir şekilde kanıtların toplanması ile toplanan kanıtların değerlendirmeye tabi tutulması ve raporlar halinde ilgililerine sunulması süreci” şeklinde yapılmıştır (Bakır, 2005: 2)

Denetim kavramı “ekonomik aktivite ve olaylara dair iddiaların, önceden belirlenmiş kriterlere ne denli uygun olduğunun araştırılması ve elde edilen netice hakkında ilgililerin bilgilendirilmesi maksadıyla tarafsız bir şekilde delil toplayan ve bu delilleri değerleyen sistematik bir süreçtir” (Kaval, 2003: 19) .

Yukarıdaki tanımlar dâhilinde denetimin, bir organizasyona ilişkin iktisadi aktiviteler ve olaylar ile ilgili açıklanan bilgilerin, öngörülen ölçütlere uygunluk düzeyinin tespiti ve raporlanması için bu iktisadi aktiviteler ve olaylar ile ilgili bilgiler hakkındaki kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve elde edilen netice hakkında ilgililerin bilgilendirilmesi sürecidir (Kepekçi, 2004: 1). Farklı bir ifade ile denetim, örgüt içerisinde önceden belli edilmiş kural ve ilkelere, işlem ve eylemlerin ne denli uygun olduğunun belirlenmesi faaliyetidir (Gönülaçar, 2007: 2).

Denetim kuşkusuz üretilen ve açıklanan bilgelerin güvenilirliğini artıracak bir faaliyettir. Denetlenmiş bilgelerin denetlenmemiş bilgilere oranla inandırıcılığı genellikle daha yüksek kabul edilir (Can ve Uyar, 2010: 10). Sonuç olarak işletmelerin finansal ve mali verilerine ilişkin günümüzde ortaya çıkan hatalı ve hileli uygulamalar neticesinde denetim farklı bir boyut kazanmış ve bir hayli önem kazanmıştır. Yani denetimi kısaca şöyle ifade edelim: iktisadi faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla objektif delil toplayan ve bu delilleri değerlendiren sistematik bir süreç olarak nitelendirilebilir (Güredin, 2000: 5). Bu tanım ve açıklamalar denetimin önemini gösterse de aşağıda görüleceği gibi denetim daha fazla öneme sahip bir kavramdır.

1.2. Denetimin Önemi ve Özellikleri

Denetim kavramı kapsamı açısından çeşitli niteliklere ve öneme sahiptir. Bu bölümde denetimin önemi ve temel nitelikleri üzerinde durulacaktır.

1.2.1. Denetimin Önemi

İşletmeler kendi bünyeleri içerisinde mevcut faaliyetlerini denetlemenin yanı sıra, devlet vergi alacağını güvence altına almak ve toplum içerisinde işletme faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşlara sağlıklı bilgiler vermek açısından, çeşitli organları vasıtasıyla işletmeler üzerinde denetimler yaptırır (Bakır, 2005: 3). İşletmelerde denetim işleminden elde edilen neticeler doğrultusunda, planlama ve amaçların tespit edilmesi fonksiyonları yeniden ele alınarak yönetim sürecinin işlemeye devam etmesi sağlanacaktır. Bu açıdan bakıldığında denetim fonksiyonu gerektiği şekilde yapılmadığı sürece yönetim sürecinde hep bir eksiklik olmaya devam edecektir. Dolayısıyla kontrol ve denetim fonksiyonlarının örgüte ve yönetimin bütün eylemlerine etki ettiğini söylemek mümkündür (Şimşek ve Çelik, 2012: 81).

Denetimin kıymetini yükselten etkenler şöyle sıralanabilir (Akgül, 2000: 6);

-İşletmede/örgütte içerden ve dışardan gelebilecek tehdit ve risklerin belirlenmesi, olası zararın ortadan kaldırılması, denetim ile sağlanmaktadır.

-Denetlenen birimler arasında uygulanan farklılıklarını gidermek için denetim yapmak yararlıdır.

-Denetim neticesinde etkin işletme kararları alınmaktadır.

-Uygulamada gerçekleşen bir takım olumsuzlukları ortaya çıkarmak ancak denetimle gerçekleşecektir.

Denetimin etkinliği bazı denetim standartları dâhilinde gerçekleşir. Bu standartlar niteleyici ve niceleyici olarak belirlenen performans ölçütleridir. (Paşaoğlu, 2013: 9). Görüldüğü gibi yönetimin her kademesi kapsayan denetim

işletmeler açısından oldukça büyük öneme sahiptir. Bu önemi itibariyle denetimin çeşitli temel nitelikleri ve faydaları bulunmaktadır.

1.2.2. Denetimin Özellikleri

Denetim, doğası gereği evvela öngörülen kriterler ışığında rakamsal olarak ifade edilebilen değerlerin uyum durumunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla denetimin özünde rakamlaştırılabilir bilgiler ile öngörülebilir kriterlerin kıstası olduğu ifade edilebilmektedir. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi denetimin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle rakamsallaştırılabilir bilgiler edinilmelidir. Bu bilgilere örnek olarak kayıtlar, tablolar, tutarlar vs. gösterilebilir. Mukayese kriterlerine örnek olarak ise genel geçerliği bulunan muhasebe ilkeleri, kanunlar, yönetmelikler veyahut sözleşme maddeleri verilebilir (Karanfiloğlu, 1999: 209).

Denetimin genel özelliklerinden birisi genellikle belli bir iktisadi birim ya da dönemle sınırlı olmasıdır. Denetim genellikle hesap dönemi itibarı ile yani yıllık yapılmakla birlikte kimi durumlarda aylık, üç aylık, altı aylık dönemler için de yapılabilir (Haftacı, 2011: 3). Bu açıklama dâhilinde denetimin çok farklı nitelikleri olduğu söylenebilir.

Denetimin temel nitelikleri aşağıdaki gibidir (Saruhan ve Yıldız, 2009: 271)

-Denetim amaca ve planlara dayanmalıdır.

-Denetim yöntemleri esnek olmalıdır.

Denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi açıklamaktadır;

-Denetimin anlık bir olgudan ziyade bir süreç olma özelliği dinamik bir aktivite olduğunu göstermektedir. İçerdiği safhalar içerisinde ise bilgi üretme ve karar alma süreçlerinde gerçekleştirilen anlamlı, akılcı, planlı ve bilimsel dayanaklara dayanan gayretler bulunmaktadır.

-Denetimin temelde ilgi odağı iktisadi anlam içeren olay ve faaliyetlerdir. Bu özellik ise muhasebenin iktisadi bilgileri belirleme, ölçme ve raporlama işlevleri ile ilişkilidir.

-Denetim, belli edilmiş müşterek kriterler (kıstaslar) etrafında şekillenmektedir. Denetçilerin elde edilen bulguları ve bunların sonucunda oluşturulmuş raporlamaları ilgililerine iletmek amacıyla kullandığı ortak bir dilin varlığından bahsetmek de mümkündür. Bu dilin ayırt edici en önemli özelliği önceden belli edilmiş hedefleri, kıstasları ve standartları da içinde barındırmasıdır (Erdoğan, 2002: 56).

1.3. Denetimin Tarihi Gelişimi

Denetimin tarihsel süreç içinde insanların topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla birlikte oluşmaya başladığı bilinmektedir (Güçlü, 2005: 2). Tarihsel olarak bakıldığında denetimin varlığı, M.Ö. 3500 yıllarına kadar varan Mezopotamya kayıtlara dayandırılmaktadır. Çeşitli sembollerden oluşan bu kayıtlar mali anlamda da referanslar barındırmaktadır. Antik Roma’da memurların karşılaştırmalı bir hesap kaydı oluşturduğu bilinmektedir.(Tek ve Çetinkaya, 2004: 5).

Roma İmparatorluğunda kamu maliyesinin kontrolü “kester” adı verilen denetçiler tarafından yapılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2016: 27). Sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi (Güredin, 2000: 7). Bir süreç olarak insanoğlunun hayatında yer alan denetim bir unvan olarak ilk kez ondördüncü yüzyılın başlarında 1289 yılında İngiltere’de kullanılmaya başlamış ve tahsildarların hesaplarının denetçiler tarafından incelenmesi esası kabul edilmiştir. İlk profesyonel denetim örgütü “Collegio dei Rxonati” adı altında bir devlet kuruluşu olarak 1581 yılında Venedik’te ortaya çıkmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2016: 27).

Sanayi devriminden 1900’lü yıllara kadar denetim sisteminde ciddi bir değişiklik olmadığını görülmektedir (Güçlü, 2005: 2). Denetimin temellerinin atılması demokrasinin ortaya çıkışı ile aynı tarihlere denk gelmektedir. Çünkü demokrasinin tam anlamıyla topluma yerleşmesi ve kendini sürekli olarak güncellemesi ancak mutlak iktidar sahiplerinin güçlerinin sınırlandırılması ve kamusal iş ve eylemler üzerinde otoritelerini kullanma koşullarının sürekli olarak

denetlenmesi ve gözlemlenmesine bağlıdır. Geçmişte bu uğurda verilmiş mücadelelerin ilk örneği ise İngiliz Parlamentosunun en önemli işlevinin halkın ödediği vergilerin toplanma ve harcanma koşullarının denetlenmesi olduğu ve daha sonrasında kamu harcamalarında tasarruf yoluna gidilmesi olduğudur (Köse, 2007: 20).

1900-1930 döneminde “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı” ve 1930’lu yıllardan günümüze kadar gelen “Sistemlere Davalı Denetim Yaklaşımı” gelişmeleri görülmüştür (Uzay vd., 2008: 3). Denetim alanında 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün kurulmasıyla (IIA) ilk olarak özel sektörde kurumsal yapıya kavuşan iç denetim kavramı, kamu sektöründe 1980’li yıllarda Anglo-Sakson ülkelerinde hayata geçirilmiştir. Dünya genelinde iç denetimle ilgili standart ve uygulamalar Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından, iç kontrole ilişkin standart ve uygulamalar COSO (Committee of Sponsoring Organizations) ve dış denetimle ilgili standart ve uygulamalar ise INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) tarafından geliştirilip güncellenmektedir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 15).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) muhasebe denetimi yapmakla görevli en üst meslek olan Sertifikalı Serbest Muhasebecilerin (CPA) oluşturduğu meslek örgütüdür. (Yılcı, 2012: 9). Uluslararası standartlar, İç Denetim AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, BM (Birleşmiş Milletler), NATO, OECD ve Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından hem uygulanmakta, hem de AB üye ülkelere denetim sistemi olarak referans gösterilmektedir. (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 15).

1.4. Denetimin Amaçları

Her organizasyon bir hedefe yöneliktir. Denetim yaparken hedef, örgüt hedeflerinin ulaşılabilir derecelerini saptayarak, örgütün etkililik, ekonomiklik ve verimlilik düzeylerini yükseltmek ve onun geliştirilmesini sağlamaktır (Gönülaçar, 2007: 3). İşlevler denetimin amacını ortaya koymaktadır. Yönetimde amaçlanan

temel husus, örgütsel amaçlara ulaşabilmek için elde bulunan kaynakların (beşeri kaynaklar, yer, zaman, para, emtia) etkin ve verimli kullanılabilme yöntemlerini bulmaktır. Kaynakların israf edilmediği yani gerektiği kadar para, insan gücü, malzeme, yer ve zaman harcanarak ihtiyaç duyulan işlerin daha kolay, daha düşük maliyetli oluşturmak organizasyonların ana hedefi olmalıdır. Bu ana hedefe ulaşılabilmesinin tamamlayıcı bir unsuru da denetimdir (Turhan, 2009: 17).

Denetim, içsel veya dışsal olarak yönetimi, eylem veya işlem olarak ta yönetim faaliyetlerini denetlemeyi konu alan bir işlev veya yetkidir (Atay, 1999: 22). Yönetimin temel olarak ilgi gösterdiği alanlar tüm fonksiyonların kullanılarak, planlama esnasında ortaya konan ölçütlerin yakalanabilmesi ile ilgilidir. Denetim ise bu süreçteki etkinliği ve başarı düzeyini irdelemektedir. Bütün yöneticilerden, yönetimin ana bir işlevi olan yönetsel denetim faaliyetlerini etkin şekilde gerçekleştirmeleri beklenir (Şimşek ve Çelik, 2012: 81).

Genel olarak denetim faaliyetinin gerçekleşmesi için üç unsurun bulunması gerekir. Nitekim denetimin gerçekleşmesi için ilk unsur, kabul görmüş bir planın, verilmiş olan direktiflerin ya da örgütsel düzeyde belirlenmiş olan ilkelerin varlığıdır. Bunun ardından gerekli olan diğer bir husus da belirlenmiş plan, verilmiş olan direktifler ve benimsenmiş olan ilkeler ile çelişmeyen bir yönetim faaliyetinin bulunmasıdır. Tüm bu unsurların varlığından sonra denetimi gerçekleştirecek olan kişi veya organların organizasyonel yapı içerisinde barındırılıyor olmasıdır (Tortop vd., 2010: 160-162).

Burada sözü edilen denetim hata ve suçlu arama amacını güden bir denetim olmayıp, amaçların ne ölçüde gerçekleştiğini belirlemek, varsa hedeften sapmaları belirlemek ve düzeltici önlemleri almak amacını gütmektedir (Şimşek ve Çelik, 2012: 81). Denetimin temel amaçlarından bir diğeri ise işletmenin planlarının gerçekleşmesidir. Denetim sistemi planı etkilediği gibi plan da denetimi etkiler. Denetimin gerçekleşebilmesi için önceden saptanmış amacın, planın, bir politikanın varlığı gereklidir. Bunlardan sonra faaliyetin sonuçları alınır, diğer bir ifadeyle iş başarısı ölçülür. Mevcut iş başarısı ile planda saptanan standartlar karşılaştırılır ve sonucunda düzeltici tedbirler alınır (Özalp, 2010: 292).

Muhasebe denetiminde istenen amaca göre bu iki unsur değişmektedir. Bir başka deyişle, muhasebe denetiminin amacı, karşılaştırma konusu bilgiler ile karşılaştırma kriterlerinin biçim ve kapsamlarını etkilemektedir. Anlamalı bir karşılaştırma yapabilmek için, bu iki unsur, denetçinin amacına uygun olarak seçilmelidir (Akgül, 2000: 7). Şöyle ki, denetimin ana gayesinin örgütsel boyuttaki amaçlara ve örgütün var oluş sebeplerine uygunluk düzeyinin belirlenmesi ve uygunsuz olay ve eylemlerin tespit edilerek düzeltilmesi olduğunu belirtmek mümkündür.

1.4.1. Karşılaştırma ve Tespit

Denetimin temel basamaklarından biri de karşılaştırma ve tespittir. Profesyonel anlamda gerçekleşen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler ve kurumlar maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde edilmektedir (Ciğerci, 2007: 44). Denetime tabi tutulan subjenin (faaliyet, kişi, kurum vs.) bir statüsü bulunmakta ve bu statü genellikle yazılı direktifler sonucunda meydana getirilmiştir (Turhan, 2009: 17).

1.4.2. Önleme ve Sınırlama

Denetim faaliyetinin zamanı uygulama ile eş anlı, uygulamanın akabinde veya uygulamadan evvel olabilmektedir. Uygulamadan önce yapılan denetime örnek olarak kamu idarelerinin ödenek ve kadro tahsis işlemlerinin önceden vizeye tabi tutulması gerekliliği gösterilebilir (Vize ve tescil yetkisi 5018 sayılı kanun ile birlikte Sayıştay'dan alınmıştır). Bir başka deyişle Sayıştay'ın ön izni olmaksızın, kamu idarelerindeki personel norm kadrolarına ve bu kuruluşların teşkilatlarına tahsis edilen bütçenin kullanımı mümkün değildir (Günday, 2004: 386). Bu ön denetim mekanizmasının uygulandığı alanlar özellikle, telafisi kolaylıkla mümkün olmayan işlerde etkinliği arttırmak ve organizasyonda yer alan bireylerin, birimlerin ve faaliyetlerin önceden belirlenmiş kıstaslara adaptasyonun kolaylaştırılmak istenen süreçlerdir (Falay, 1997: 18).

Yukarıda da bahsedildiği üzere hem organizasyonlar hem de bu organizasyonlarda yer alan personel tarafından, önceden ortaya konmuş hedeflere

ulaşılması adına belirlenmiş tutum ve davranışları göstermesi ve belirtilen faaliyetleri gerçekleştirmesi gereklidir. Bir başka deyişle önceden çizilmiş sınırlar dahilinde kalınması gerekmektedir. Denetimin bu fonksiyonu ile hedeflenen husus, denetlenen subjenin negatif yönlü gidişatının kısıtlanması ve önüne geçilmesidir (Atay, 1999: 33).

1.4.3. Düzeltme

Denetimin asli amaçları arasında yer alan tespit etme, önleme ve kısıtlama gibi faaliyetlerin yanı sıra düzeltme gibi bir misyonu da bulunmaktadır. Denetimin amaçları arasında yer alan sınırlama ve önleme ile denetlenen kişinin, birimin ya da faaliyetin, öngörülen davranış ya da işleyiş ölçütlerine uymayan kısımlarının önlenmesi yahut tekrar etmemesinin sağlanması hedeflenmektedir. Buna örnek olarak yine Sayıştay uygulamaları arasında yer alan fazladan yapılan ödeme işlemlerinde fazladan yapılan ödeme tutarının ilgili personelden tahsil edilmesi gösterilebilir. Böylelikle hatalı şekilde gerçekleştirilen işlem düzeltilmiş olur ve kamu zararının önüne geçilir. Bu duruma verilebilecek bir diğer örnek ise idari yargı mercilerinin vermiş oldukları yürütmeyi durdurma ya da iptal kararlarıdır (Turhan, 2009: 19).

1.4.4. Değerleme ve Tamlık

Değerleme finansal tablolarda yer alması gereken tüm işlemlerin ve hesapların eksiksiz olarak tablolarda yer aldığına ilişkin savlardır(Erdoğan, 2012: 33). Değerleme denetimin önemli unsurlarındandır. Değerleme sayesinde tabloların anlamsal bütünlüğü sağlanır.

1.5. Denetimin Konusu

Denetimin kapsamını oluşturanlar temelde denetimin hangi konuları kapsayacak şekilde gerçekleştirileceği, kimlerin ya da hangi birimlerin hangi yollar ile denetleneceği ve nelerin denetime tabi tutulacağı gibi kavramlardır. Denetimin konusu içerisine giren diğer kavramlar ise işyeri lokasyonunun seçimindeki etkinliğin sorgulanması, yerleşim planının işletmenin verimi üzerindeki etkileri veya

çalışma sürelerinin ve iş akış zamanlamasının verimliliğinin sorgulanması şeklinde sıralanabilir (Akpınar, 2006: 36). Denetim konularını birkaç başlık altında toplayabiliriz.

1.5.1. Kurumların Denetimi

Günümüzde kamuya veya özel girişimlere ait olması fark etmeksizin bütün kurumlar denetlenebilir özellikler taşımaktadır. Kamusal denetimin tarihsel gelişimine bakıldığında ise zaman içerisinde büyük bir değişim geçirdiği ve uygulamaların ise ülkelere göre de farklılık arz ettiği görülmektedir. Kamusal denetimin kapsamı başlarda merkezi devlet kurumlarının mali ve iktisadi iş ve işlemlerinin denetimi ile sınırlı olsa da bilhassa 1900'lü yıllarda kamusal faaliyetlerin nitelik ve nicelik bakımından büyük bir gelişme göstermesi ile denetimin kapsamı da aynı doğrultuda genişlemiştir. Dolayısıyla devlet anlayışının her geçen gün gelişim göstermesi ile eğitim, kültür ve sanat ve çevre bilincine yönelik kamusal faaliyetler artmış, bu da denetimin konusunu ve kapsamını her geçen gün daha genişletmiştir (Akpınar, 2006: 37).

1.5.2. Organların Denetimi

Genel olarak organların organ niteliğini kazanmasının tescili, bu niteliği kazanma ve kaybetmelerinin denetimi, organların tesis edilmesi, değiştirilmesi ve görev değişikliklerinde atama metodunun tercih edilmesi, organların yargı denetimine tabi olmasının sağlanması, organların ve bu organların içerisindeki kurulların yapısı ve işleyiş tarzı hakkındaki gerçekleştirilen denetimler bu kapsamda ele alınmaktadır. Organların denetimi çoğunlukla yargı denetiminin konusuna girmekte ve bu yargı denetimi sonucunda ortaya çıkacak olan sonucun hukuki bağlayıcılığı da bulunmaktadır (Atay, 1999: 30).

1.5.3. İşleyişin Denetimi

Kurumsal faaliyetlerin gerçekleşmesini sağlayan yasal şartlar, aynı zamanda bu işlemler için gereken belgelere yönelik bir yol haritası da çizmektedir. Belge işlemlerinin tanımlanmasında idari ve yasal koşullar kadar çevresel etkenlerin de göz

önüne bulundurulması gerekmektedir. (Külcü ve Külcü, 2007: 245). Kurumlar her ne kadar da barındırdığı personelden bağımsız bir tüzel kişiliğe sahip olsa da, maddi sonuçlar doğmasını sağlayacak iş ve işlemler kurum adına personellerinin eliyle gerçekleştirilmektedir. Denetimin asli olarak ilgilendikleri de bu çalışanlar tarafından gerçekleştirilen işlemler ve eylemlerdir. Bu personelin denetime konu edilen işlemleri doğrudan hukuki sonuçlar doğuran niteliklere sahip olabileceği gibi hukuki sonuçlar doğuracak diğer işlemlere aracılık eden işlemler de olabilir. Bu tür işlemler hukukilik ve yerindelik denetimine tabi tutulmaktadır (Atay, 1999: 30).

1.5.4. Kişilerin ve Personelin Denetimi

Kişinin hukuki bağlamda değerlendirilirken kullanılan iki terim söz konusudur. Hukuksal açıdan insanlara gerçek kişiler diğerlerine tüzel kişiler denir. Bağlı haklarda hakkın sahibi hakkın bağlı olduğu ilişkiye göre değişir. Örneğin aile hukukunda, kişiler hukukunda kamu hukuku niteliğinde sayılabilecek, çoğu kez toplum ve aile düzeninin korunmasına yönelik hükümler bulunduğu gibi; kamu kurum ve kuruluşlarının tıpkı özel hukuk tüzel kişileri ya da gerçek kişiler gibi işlem ve eylemlerde buldukları gözlemlenmektedir. Örneğin özellikle Kamu İktisadi Teşebbüsleri veya Anonim Şirket tarzında faaliyet gösteren kamu kuruluşları bunlara örnek oluşturabilir (Uluslan, 2002: 154).

1.5.5. Malların Denetimi

Sayıştay'ın menkul ve gayrimenkul mallara ilişkin denetimi Anayasa'nın 160'ncı, Sayıştay Kanunu'nun 1'nci ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddeleri ile düzenlenmiştir (Turguter, 2010: 108). Anayasa'nın 160. Maddesinde Sayıştay'ın görev ve yetkileri şu şekilde hüküm altına alınmıştır; *“Sayıştay, merkezi yönetim bütçesine tabi kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının tüm gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir”*.

Kamu kurumları kendilerinden beklenen hizmetleri ifa edebilmek adına menkul ve/veya gayrimenkul mallara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu mallar kamu hizmetlerinin aksamamasını sağlamak için kullanıma sunulmuş olan binalar, taşıtlar veya diğer araçlar olabilmektedir. Dolayısıyla kamu hizmetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin korunabilmesi ve devam ettirilmesi için bu malların muhafaza edilmesi, korunması ve her daim hizmete hazır şekilde bekletilmeleri esastır. Özetle mal denetimi ile kamu kurumlarının uhdesinde bulundurdukları malların hangi koşullar altında korunduğu ve kullanıldığı denetlenmektedir (Turhan, 2009: 22).

1.6. Denetim Türleri

Denetim çalışmaları çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Buna göre amaçları bakımından, kapsamı bakımından, yapılış nedenine göre, uygulama zamanına göre, denetçinin statüsü bakımından, yasa açısından ve dış denetim açısından olmak üzere değişik denetim türleri söz konusu olur (Haftacı, 2011: 5). Farklı bir ifadeyle denetimin çeşitleri ile ilgili yaklaşımlar birbirlerinden genellikle denetleyen ve denetlenen kurumların nitelikleri, denetimin hangi amaçla yapıldığı ve içeriği ile denetimin kamusal ya da özel sektör nitelikli olup olmadığına göre birbirlerinden ayrılmaktadır (Kenger, 2001: 5).

Bu kapsamda aşağıda denetimin türleri çeşitli sınıflandırmalar altında ele alınmıştır.

1.6.1. Yapılış Nedenine Göre

Denetimin hangi nedenlerle gerçekleştirildiğine göre yapılan ayırım zorunlu ve ihtiyari denetim olarak iki ana grupta irdelenebilir.

1.6.1.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Kanuni yükümlülüklerin şart koştuğu nedenlerden ötürü yapılan denetim zorunlu denetim olarak adlandırılmaktadır. Bu tür bir denetimde çalışmaların kim tarafından, ne zaman ve hangi koşullarda yapılacağı ilgili yasa, yönetmelik veya genelgeler ile açık bir şekilde ifade edilmiştir. Zorunlu denetimlere duyulan ihtiyaç işletmelerin faaliyet konuları ya da kuruluş yapıları ile ilişkili olabilmektedir.

Kuruluş yapısından kaynaklı zorunlu denetime anonim şirketlerin, kooperatiflerin yahut KİT'lerin yasal olarak denetlenme zorunlulukları örnek olarak verilebilir. İşletmenin faaliyet konusu nedeniyle yapılan zorunlu denetimlere örnek olarak, banka, sigorta ve kredi kurumlarının kanunen denetimi gösterilebilir (Gürbüz, 1995: 15).

Yürürlükte bulunan kanunlardan kaynaklı olarak gerçekleştirilmesi şart olan denetim faaliyetleridir. Bu kapsamda gerçekleştirilecek denetimleri kimlerin hangi kriterler doğrultusunda ve ne zaman denetim faaliyetlerini yürüteceği ilgili yasa ve yönetmeliklerde belirtilmiştir (Akgül, 2000: 13). Denetim kültürünü üst düzeylere taşımayı başaramış ülkelerde en çok önem verilen zorunlu denetim türlerinin başında anonim şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi gelmektedir. Bunun yanında birtakım özel durumların varlığı da zorunlu denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilme nedenleri arasında yer almaktadır (Gürbüz, 1995: 15).

1.6.1.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetimler, kanuni bir zorunluluk bulunmamasında rağmen denetlenen kurumun ihtiyari olarak talebine bağlı gerçekleştirilen denetimlerdir. Dolayısıyla denetime duyulan ihtiyacın ortaya çıkması işletme içinde oluşan bazı gelişmelerin bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Ulusoy, 2006: 14).

1.6.2. Amaç Yönünden Denetim Türleri

Daha önce ifade edildiği üzere, muhasebe denetiminin amacı, belli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kriterler ile karşılaştırılması ve aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir. Bu nedenle denetim yapabilmek için öncelikle karşılaştırma konusu bilgilerin ve bu bilgilerin karşılaştırılacağı genel kriterlerin tespit edilmesi gerekmektedir (Akgül, 2000: 7). Yapılan denetimin konusuna veya denetimin amacına göre denetim dört başlıkta incelenmektedir. Bunlar; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim'dir (Taş ve Durmuş, 2008: 13).

1.6.2.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tabloların denetiminden esas olarak bilançonun, gelir tablosunun, Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Eğer denetlenen işletme ek mali tablolarda hazırlanmak durumunda ise, Satışların Maliyeti Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Fon Akım, Nakit Akım, Özsermaye Değişimi Tablosundan aynı çerçevede incelenmesi gerekir (Güçlü, 2005: 4).

Mali tablolar üzerinde gerçekleştirilen denetimlerin genel nitelikleri şu şekilde sıralanabilmektedir: Bu denetimlerin temel amaçları denetlenen mali tablolara duyulan güvenin artırılmasıdır, denetleyen kişilerin mutlak olarak tam tarafsız ve bağımsız kişiler olması gereklidir, telafisi zor olan veya mümkün olmayan hata ve suiistimallerin belirlenmesine yönelik olarak yapılır. Denetimin nihayetinde raporlama aşamasına gelindiğinde hataların teker teker neler olduğu ile uğraşmak yerine tek bir görüşe yer verilir (Ataman vd., 2001: 19).

1.6.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance audit), bir örgütün işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Bayramin, 2010: 17). Nitekim bütün işletmeler faaliyet amaçlarına ulaşmak için kural, politika ve süreçler oluşturarak uygulamaktadırlar. Ayrıca yasalarca yapılan düzenlemelerde işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır (Ulutaş, 2007: 52). Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir (Bayramin, 2010: 17).

1.6.2.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin yada denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin verimlilik, kârlılık açısından yada işletmenin kuruluş amaçlarına uygunluk açısından denetimi içerir (Güçlü, 2005: 5). Faaliyet denetiminde, ölçütler belirlendikten sonra faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç

ve hedeflere ulaşıp ulaşmadığı ölçülür (Organ, 2008: 9). Diğer tüm denetim türlerinde olduğu gibi, faaliyet denetiminde de denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin detaylı incelemesinin yapılması beklenmektedir (Akgül, 2000: 9).

1.6.2.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel denetim yapan uzmanların denetim yaptıkları konularda bilgi ve deneyim sahibi olmaları gerekir (Organ, 2008: 9). İşletmeyle ilgili istenen duruma yönelik belirli bir konuda yapılan denetim çalışmasıdır. Örneğin satınalma ve birleşme öncesi yapılan denetimler. Özellikle belirli bir konuda karar vermek isteyenlerin bu karar verme sürecini kolaylaştırmak amacıyla başvuru yapılan denetimlerdir. Özel amaçlı denetim, belirli bir konuda uzman kişi tarafından gerçekleştirilerek karar vericinin karar vermesi kolaylaştırılır. Tasfiye, birleşme ve devir gibi işlemler için yapılan denetimlerdir (Taş ve Durmuş, 2008: 15).

1.6.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçi statüsü yönünden denetim; iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, ayrıca dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde de ele alınmaktadır (Eski, 2006: 9).

1.6.3.1. İç Denetim

Kurum, işletme kendi iç düzenini değerlendirmek üzere denetim yapabilir ya da yaptırılabilir. Buna iç denetim denilmektedir. İç denetimin amacı, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek, yetersizlikleri gösterme ve iyileştirmelere yönelik tavsiyelerde bulunmak suretiyle kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlerine katkıda bulunmaktır (Okur, 2007: 22). İç denetim, esas itibarıyla, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında kurum başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar (Korkmaz, 2007: 4).

İç denetim kuruma denetim sonucunda ulaştığı verilerle danışmanlık ve güvence hizmeti sağlar. Kurum yönetimine denetim sonucunda, kurumun amaç ve

hedeflerine uygun olarak, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin mevzuata uygunluğu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık hizmeti sağlar (Akça, 2008: 15).

1.6.3.2. Dış Denetim

İşletme, kurum yalnızca iç denetimini yapmaz. Bununla birlikte dış denetim de söz konusudur. Personeli, çalışanı olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir organ tarafından denetlenmesidir. Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır (Bayramin, 2010: 19-20).

a) Bağımsız Denetim

Denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir (Eski, 2006: 9).

Tablo 1.1. Bağımsız Denetim Uygulayıcılarının Denetim Çalışması

Denetim Türü	Bağlı Bulunan Ölçüt	Kullanma
Finansal Tabloların Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar ve Devlet
Uygunluk Denetimi	İlgili Bağıt veya Sözleşmeler	Bağıtlarla veya Sözleşmelerle İlgili Taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve/veya Diğer Başarı (Performans) Ölçüleri	Yönetim

Kaynak: (Güredin, 2000: 9).

Belirli sınavlar ve yetkinlikler neticesinde bu görevi yerine getirmeye hak kazanan bağımsız denetim uygulayıcıları finansal tabloların denetimi, uygunluk

denetimleri ve faaliyet denetimleri olmak üzere üç farklı denetim çalışmasını yerine getirebilirler (Güredin, 2000: 9).

b) Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin yaptıkları denetimlere kamu denetimi adı verilir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları içinde örgütlenmiş, görev ve yetkilerini yasalardan alan, kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan denetim türüdür (Taş ve Durmuş, 2008: 11). Kamusal denetim, genel anlamda kamu denetim birimlerince mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılan denetimdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Akça, 2008: 7). Bir kamu denetimi olan vergi denetimi, kamu denetiminde görevlendirilmiş kamu denetim elemanlarının her türlü vergi mevzuatı çerçevesinde mükelleflerin vergi mevzuatında yer alan kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik yapılan incelemelerdir (Taş ve Durmuş, 2008: 11). Vergi denetimi aşağıda kapsamlı olarak ele alınmaya çalışılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE DENETİMİ

Vergi denetimi beyana dayalı vergi sisteminin ayrılmaz bir parçası ve onun bir bileşenidir. Vergi Denetimi, Devletin en önemli kaynağı olan vergi gelirlerinin ve vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılması, vergi potansiyelinden tam olarak faydalanılması ve devleti mali açıdan önemli ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır. Vergi denetiminin ilk ve en önemli amacı, devlete ek gelir sağlamaktır. Bununla birlikte vergi sisteminin etkili ve verimli işleyişini sağlamak, beyana dayalı vergi sisteminde mükelleflerin doğru bildirimde bulunmalarını teşvik ederek vergi kaybını önlemektir. Bu bölümde vergi kavramı ve vergi denetimi ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1. Vergi Kavramı ve Verginin Konusu

Bu bölümde vergi kavramının tanımı ve verginin konusu üzerinde durulacaktır.

2.1.1. Vergi Kavramı

Vergi zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş; farklı tanımlar yapılmıştır; mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik, hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır (Çoban, 2008: 4). Devlet için bir diğer alternatif sunduğu mal ve hizmetlere bir bedel uygulamaktır. Burada devlet bir ticari işletme gibi hareket eder. Ancak bu yol da oldukça güçtür, hatta savunma gibi kamu hizmetlerinde kişileri kullarımlarına göre bir yükümlülük tabi tutmak imkânsızdır. Devletin finansman ihtiyacını karşılamasının bir diğer yolu da borçlanmadır. Alternatif bir diğer finansman yöntemi ise vergilemedir (Çelikkaya, 2013: 3-4).

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla kanunlarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen karşılıksız bir yükümlülük olup, nezdinde vergiyi doğuran olay meydana gelen kişiler itibariyle kanundan kaynaklanan bir borç ilişkisi onaya çıkartır. Borçlusu mükellef, alacaklısı devlet olup, para ile ödenir (Şenyüz,

2005: 35). Vergi gelirleri ise, gelir, kar ve servet kazancı üzerinden alınan vergiler, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaretten ve muamelelerden alınan vergiler, idari harçlar ve ücretler ile sanayi dışı ve arızı satışlardan alınan vergiler ve diğer vergiler gibi çeşitli vergilerin toplamıdır (Tecim, 2008: 39). Aşağıdaki tabloda genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirleri oranları verilmiştir.

Tablo 2.1. Genel Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Oranları 2017

Genel Bütçe Gelirleri	592.754.914
I-Vergi Gelirleri	520.454.035
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	161.336.078
a) Gelir Vergisi	108.371.278
b) Kurumlar Vergisi	52.964.800
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	11.815.001
a) Veraset ve İntikal Vergisi	764.939
b) Motorlu Taşıtlar Vergisi	11.050.062
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	207.515.139
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	54.259.649
b) Özel Tüketim Vergisi	135.210.257
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	13.069.753
d) Şans Oyunları Vergisi	950.768
e) Özel İletişim Vergisi	4.024.712
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	105.484.820
a) Gümrük Vergileri	11.789.791
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	93.250.301
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	444.728
5. Damga Vergisi	15.199.706

Kaynak: MB, 2018 Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 2017, s.70

2.1.2. Verginin Konusu

Verginin konusu, kısaca, verginin üzerinden alındığı şeydir. Bu şey ekonomik bir değer, hukuki bir muamele, fiziki bir varlık, bir fiil, bir olay vb. maddi ya da gayri maddi unsur olabilir. Vergi kanunlarında, öncelikle verginin konusu belirlenir. Hatta bazı vergi kanunları ilgili vergi konusunun adıyla anılır (Pehlivan, 2007: 49). Anayasa’da soyut olarak ifade edilen mali gücün bugün için somut ifade biçimi uygulamada “gelir”, “servet” ve “harcama” olarak ortaya konmuştur. Verginin, mali gücü (ödeme gücü) temsil eden değerler (gelir, servet, harcama) üzerine konulması

esasen mali gücü daha fazla olanların kamu hizmetlerinden (dolayısıyla kamu harcamalarından) daha fazla yararlandığı düşüncesine dayanır (Şenyüz, 2005: 36). Türk Vergi Sisteminde Kanun Koyucu çeşitli unsurları verginin konusu olarak saptamıştır. Gelir vergisinde verginin konusu gerçek kişilerin 1 takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarıdır. KDV’de verginin konusu teslim, hizmet, ithalat ve diğer işlemlerdir (Yurtseven, 2010: 24).

2.2. Vergi Denetimi

Devlet, kamu hizmetleri için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını vergi gelirleri ile toplamaya çalışırken, diğer taraftan ekonomik büyüme, kaynakların etkin kullanımı, kaynak dağıtımında adaletin sağlanması gibi ekonomik ve sosyal olayların gerçekleştirilmesinde vergileri bir araç olarak kullanmaktadır (Akbiyık, 2005: 89). Denetim, demokrasi bilincinin önemli bir göstergesidir. Çünkü denetim organlarının bağımsız çalışmadığı yönetimlerde demokrasiden söz etmek de mümkün olmamaktadır (Övet, 2010: 3). Türk vergi sistemi, beyan esasına dayanan bir sistemdir. Mükellefin beyanı, aksi ispat edilinceye kadar doğru olarak kabul edilmektedir. Denetim, beyan esasına bağlı bir müessesedir. Beyan esasına göre, mükellefin beyanının mutlak doğruluğu kabul edilmez ve mükellefler her zaman vergi incelemesine tabi tutulabilir (Özer, 1997: 26). Beyan sistemi dışında, yükümlü ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin özünde vergilendirme varsa da, vergilendirmenin özelliğinden kaynaklanan nedenlerle, bu ilişkiler çeşitlilik ve çok yönlülük göstermektedir. Yükümlülerin vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirip getirmediğinin tespiti ilişkilerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır (Kızılot vd., 2007: 120). Modern maliyecilere göre; vergileme, mükellefin vereceği bilgilere göre yani beyan usulüne göre yapılmalıdır. Beyana dayanan vergi tarhının başarılı olabilmesi, vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin zamanında, eksiksiz ve doğru olarak verilmesine bağlıdır. Vergi yükümlülerinin görevlerini zamanında, doğru ve eksiksiz olarak yerine getirip getirmediği, büyüyen ekonomiye paralel olarak gelişen vergi idaresinin kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere göre uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi zorunluluğu, denetime duyulan ihtiyacı sürekli olarak arttırmaktadır

(VDD, 2007: 127). Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, ödenmesi gereken vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlayan, bunun içinde kendi içerisinde çeşitli teknikleri bulunduran bir kavramdır (Bakır, 2009: 6).

Tablo 2.2. İncelenen Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları

Yıllar	Faal gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısı	İncelenen mükellef sayısı	İnceleme Oranı %
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96

Kaynak: Fatih Köprü, Vergi İnceleme Süreci, <http://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/vergi-inceleme-sureci.html>

2.3. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetimi, vergi güvenlik tedbirlerinin en önemli araçlarından birisidir. Vergi denetiminden beklenenlerin yerine getirilebilmesi için, vergi denetiminin amaçlarının iyi saptanması gerekir. Vergi denetiminin temel amacı, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi yasalarının uygulama imkânlarını gözden geçirmek ve bu arada yasaların uygulamadan doğan aksaklıklarının tespit edilmesidir. (Merter, 2004: 13).

Vergi denetiminin ortaya çıkmasına neden olan vergi sistemlerindeki beyan sisteminin geçerli olması neticesinde, beyan dışı bırakılan vergiye tabi gelirler ile mükelleflerin vergi kanunlarına uyum konusunda gösterdikleri dirençlerdir. Ancak, asıl neden bu olmakla birlikte vergi denetiminin gerçekleştirilmesine olanak verdiği veya katkıda bulunduğu başkaca amaçlardan da söz edilebilir. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması ve mükellefin vergiye uyumunun sağlanmasına yönelik amaçlardır (Hastürk, 2010: 24-25).

Dolayısıyla bütün bu nedenler birleşince aslında vergi denetiminin amacı da, vergi kaçakçılığını önlemek paralelinde bütçeye kaynak sağlamak (mali amaç), gelir

dağılımında adaleti sağlamak (sosyal amaç) ve yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması hususunda devletin gücünü ya da saygınlığını tesis etmek (hukuki amaç) olmaktadır (Yücelen, 2009: 5). Aşağıda bu amaçlar (Mali, ekonomik sosyal, hukuki) ayrı ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

2.3.1. Mali Amaçlar

Vergi denetiminin, en önemli amaçlarından birisi mali amacdır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılıp tespit edilerek, devletin kayba uğramış olan vergi gelirleri geri kazanılmaktadır. Bu devletin gelişen toplumsal yapıya paralel olarak yüklendiği ekonomik ve sosyal görevleri nedeniyle ortaya çıkan bir amaçtır (Yücelen, 2009: 5-6). Vergi denetimi, beyan dışı kalmış gelirleri tespit edip önleyerek devletin ekonomik ve sosyal görevlerini yerine getirmeyi amaçlar. Bilindiği gibi vergiler en önemli kamu geliridir. Vergiden, artan bu kamu geliri ihtiyacını karşılaması beklenir(Merter, 2004: 15).

Modern devlet anlayışında, devlete fiscal işlev (mali işlev, en üst düzeyde gelir sağlama) yanında ekstra-fiscal işlevlerinin (mali olmayan işlev, ekonomik ve sosyal işlev) yüklenmiş olması devletlerin gelire olan ihtiyacını arttırmıştır. Devlet, artan gelir ihtiyacını karşılamak için öncelikle mevcut vergi potansiyelini tam olarak kapsayacak şekilde sistemini oturtmaktadır. Böylelikle vergi potansiyelinin kavranmasına sağlayacağı katkı ile kayıt dışılığın da önüne geçilmiş olacaktır. Çünkü beyan esasını etkileyen en önemli olgu kayıt dışılıktır. Eğer bir ülkede kayıt dışılık egemense, bu takdirde beyan edilecek olan kısım veya daha açıkçası beyan edilecek gelirler sadece kayda alınan işlemlerle sınırlı olacaktır (Şin, 2005: 83).

2.3.2. Ekonomik Amaçlar

Vergi kayıp ve kaçaklarının olduğu toplumlarda enflasyonist, baskıyı arttırıcı, gelir dağılımını ve istikrarı bozucu etkiler söz konusu olmakta ve bu durumda vergi disiplini açısından da olumsuzluklar yaratmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle yeterli gelir elde edilememesi bütçe açıklarını doğurmakta, devlet faiz karşılığında borçlanma yoluyla gelir sağlamaya çalışmakta; bu da, faiz oranlarını arttırıcı etki yaratarak yatırımları olumsuz yönde etkimektedir (Bakır, 2009: 10).

Bütçe kaynakları arasında en önemli yerin vergi gelirlerince doldurulduğu dikkate alınır, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi suretiyle, kaynak-harcama dengesizliğinin diğer bir anlatımla enflasyonist etkiler meydana getiren bütçe açıklarının önlenmesi mümkün olabilecektir. Etkin bir vergileme ve denetim sürecinin bulunmaması ise devletin vergi olarak alması gereken meblağları, iç borçlanma yoluyla ve faiz külfetiyle sağlanması zorunluluğunu doğurmaktadır, bu durum ise para ve sermaye piyasalarını olumsuz olarak etkilemekte, faizlerin ve gelir dağılımındaki adaletsizliğin artması ve kamu-özel sermaye yatırımlarının azalması sonucunu beraberinde getirmektedir. Sonuçta bu etkiler yeniden vergi oranlarının artmasına sebep olacağından gelir dağılımındaki adaletsizlik giderek önemli boyutlara ulaşmaktadır (Yücelen, 2009: 7).

2.3.3. Sosyal Amaçlar

Ekonomik koşullardaki değişim yanında, toplumun yapısında da önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Sosyal harcamalara örnek olarak düşük gelirli ailelere yapılan yardımlar, yaşlı ve sakat bireylere sunulan hizmetler verilebilir. Sosyal devlet devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli ve meşru gören bir anlayıştır. Günümüzde sosyal devlet ya da refah devleti anlayışının bir sonucu olarak, herkesin insan haysiyetine yaraşır bir şekilde yaşamını sürdürebilmesi ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte, bu ilkenin bir gereği olarak herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaştırılması amaçlanmıştır(Bakır, 2009: 14).

Sosyal nedenler arasında şehirleşme gibi durumlarda kamu harcamalarında artışa sebep olmaktadır. Çünkü şehirlerdeki hızlı büyüme şehrin giderlerini artırır. Şehirde su sorunu, ısınma sorunu, aydınlanma sorunu, şehir içi haberleşme sorunu, ulaştırma sorunu, şehrin temizliği sorunu, şehrin eğitim, sağlık sorunları önem kazanır. Şehirlerdeki nüfus aritmetik dizi ile artarsa şehir giderleri geometrik dizi ile artmaya başlar (Türk, 2008: 43).

2.3.4. Hukuki Amaçlar

Vergi denetimi hukuki bir durum olması nedeniyle, vergi denetimindeki hukuk kurallarının eşit ve adaletli bir şekilde uygulanması hukuka olan güvenin ve devletin saygınlık ve gücünü göstermesi açısından hukuki amaca sahiptir (Hastürk, 2010: 25). Farklı bir ifadeyle yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya yönlendirilebilmelerinin yanı sıra, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması denetimle sağlanabilmektedir. (Heper ve Dönmez, 2006: 188).

Devletin koymuş olduğu vergileri gereği gibi uygulamak, toplumda devletin gücü ve saygınlığı ile yakından ilgilidir. Uygulamada mümkün kılmanın başta gelen yolu ise etkin bir vergi denetimini sağlamaktır (Merter, 2004: 15). Vergilendirme fonksiyonlarının dışında, vergi denetiminin beklenen bir diğer etkisi hukuki niteliktedir. Öncelikle devlet yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Bu devletin saygınlığını ve gücünü gösterir. Diğer taraftan hukuk devleti olmanın bir sonucu, kanunların vatandaşlar üzerinde eşit şekilde uygulanmasını sağlamaktır (Yücelen, 2009: 10).

Vergi denetiminin diğer bir amacı da vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Devlet yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır ki bu durum verginin hukuksal bir niteliğidir. Vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu da bunu denetim ile desteklemekten geçmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 45).

2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Mevzuata aykırı durum, denetim elemanlarınca düzenlenen raporla, adına hareket ettiği makama veya yargı organlarına bildirilmektedir. Bu özellik, psikolojik etkisi nedeniyle denetime caydırıcı bir fonksiyon kazandırmaktadır (Övet, 2010: 15). Vergi denetimi tanımından da anlaşılacağı üzere mükellefler ve idarenin vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi, diğer taraftan uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine

değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir. (Hastürk, 2010: 36-37). Vergi denetimi, aşağıda daha sonra belirtilen amaçları doğrultusunda çeşitli fonksiyonları da beraberinde yerine getirmektedir.

2.4.1. Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu

Vergi incelemeleri sürecinde mükelleflerin vergisel konularda eğitildiği bir gerçektir. Yükümlüler vergi incelemesine alındıklarında inceleme sonuçlanıncaya kadar eğitim sürecine de girmektedirler. Vergi incelemesinde her şeyden evvel, uyarıcı, bilgi alıcı ve yapıcı yönler söz konusudur. Doğaldır ki, incelemeye alınan yükümlüler, değişik kişiler oldukça bu işlev daha da etkili olacaktır (Şeker, 1994: 39). Denetim elemanının eğitim sorunu olup, denetim elemanının mesleğe girişinden başlayarak tüm meslek hayatı boyunca eğitiminde süreklilik göstermesi gerekmektedir (Organ, 2008: 44). Yükümlü yükümlülüklerini yerine getirirken yasaya yeterince nüfuz edememekten kaynaklanan hatalar yapabilir. İnceleme sürecinde bu ve benzeri konularda yükümlü bilinçlendirilebilir (Şin, 2005: 89).

Genel olarak eğitim çalışmalarının hedefi; teftiş, soruşturma, vergi incelemesi, araştırma ve diğer görevleri yapma sorumluluğunu yüklenmiş gelirler kontrolörleri ile bu görevleri yüklenecek stajyer gelirler kontrolörlerinin görevlerini yaparken karşılaştıkları zorlukları ortadan kaldırmak ve çalışmalarını daha nitelikli hale getirmek için gerekli bilgi, beceri ve davranışlarla donatılmalarıdır (Yücelen, 2009: 14).

2.4.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu

Önleme fonksiyonunun temeli; hata yapılmasını önleyici etkilerin meydana getirilerek hataların kaynaklarının yok edilmesi düşüncesidir. (Tecim, 2008: 64). Vergi denetiminde önleyici fonksiyonu, hata veya yanlışlıkların ortaya çıkarılarak bunları cezalandırmak yerine, söz konusu hata ve hilelerin kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle, bu tür davranışlara mükelleflerin yönelmesini önleyici etkiler meydana getirilmesi amaçlanmaktadır. Kısaca buradaki amaç, mükelleflerin başvurabilecekleri kanun dışı yolları tıkmaktır (Merter, 2004: 12). Önleme fonksiyonunun işlevini gerçekleştirebilmesi ancak belli koşullar altında olasıdır.

Öncelikle, yükümlülerin vergi inceleme riskinin yüksek olması gerekir (Hastürk, 2010: 38). Cezalandırılma endişesi, vergi kayıp ve kaçaklarını en az düzeye indirerek bu kayıp ve kaçakların önemli ölçüde azalmasına neden olmaktadır (Övet, 2010: 17).

2.4.3. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu

Araştırma fonksiyonu; vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu olarak da adlandırılır. Bu fonksiyon, vergi denetimi yoluyla mükelleflerin yaptığı işlemleri ve bu işlemlerini defter ve kayıtlarına alıp almadığının doğruluğunu tespit etmek amacıyla defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin araştırılması, bulunup ortaya çıkarılması yani yakalanmasını ve bulunan hata ve hilelerin mevzuat hükümleri çerçevesinde düzeltilip gerekli işlemlerin uygulamaya konulmasını sağlar (Tecim, 2008: 64). Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu, diğer bir ifadeyle “dedektif “ işlevi, yükümlülerin işlemleri ile bu işlemlerle ilgili olarak defter ve belgelerde yalpan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini hedef almaktadır. (Bakır, 2009: 18).

Vergi denetiminin bu fonksiyonu, vergi denetimi yoluyla mükelleflerin işlemleri ile bu işlemlerle ilgili defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini, bulunacak hatalar için mevzuattaki işlem ve yaptırımların uygulanmasını ifade etmektedir (Merter, 2004: 12). Vergi kanunları ne denli mükemmel olursa olsun vergi incelemesinin yapılmaması ya da olması gereken nitelik, verimlilik ve etkinlikte gerçekleştirilememesi oluşturulan sistemin yozlaşmasına ve doğru işlememesine neden olur (Aslan, 2002: 4).

2.5. Vergi Denetiminin Türleri

Beyan esasına dayanan vergi tarhi sisteminde, en önemli sorun, vergi kayıp ve kaçagını önlemektir. Bu nedenle, vergi idaresinin önemli görevlerinden biri de vergi denetimidir. Türk Vergi Sistemine göre, Vergi idaresinin vergi denetimi görevini; “yoklama”, “vergi incelemesi”, “arama”, “bilgi toplama” ve “istihbarat arşivi” başlıkları altında incelemek mümkündür (Pehlivan, 2007: 119).

2.5.1. Yoklama

Vergi Usul Kanununun 127. maddesine göre, yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları, belgeleri ve mevzuatları araştırmak ve tespit etmeye yönelik bir araştırma işlevidir(VUK mad.127) . Aynı madde 3239 sayılı kanununun 12. maddesiyle değiştirilerek hasılat tespitleri, belge ve kayıt dzeneni kontrolleri gibi maddi kontroller de yoklama kapsamına dahil edilmiştir (Bakır, 2009: 51). Yoklama vergi denetim turleri içerisinde en kolay olanıdır (Övet, 2010: 18). Yoklamaya yetkili olanlar, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlardır (VUK Md. 128).

Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak (Pehlivan, 2007: 119); Günlük hâsılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihazların kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek, günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin işyerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını, belge düzenine uyulup uyulmadığını, işyerlerinde faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığını, vergi levhası asılıp aşılmadığını tespit etmek. Mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesidir. Ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığı, belge düzenine uyulup uyulmadığı gibi konular yoklama işlemine örnek olarak verilebilir (Merter, 2004: 18).

2.5.2. Vergi İncelemesi

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan vergi incelemesi çok yönlü bir kavramdır.(Bakır, 2009: 57). Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe potansiyelleri veya bilerek vergi kaçırma eğilimleri ile vergi idaresinin en yüksek verimlilikte çalışması gerekliliği, vergi denetim ihtiyacını oluşturmaktadır. Beyan usulünde matrahların doğru beyan edilip, edilmediğinin tespiti bakımından vergi incelemeleri en önemli vergi denetim tekniğidir. Vergi incelemesi, vergi denetiminin aynı zamanda bir hesap denetimi olması nedeni ile muhasebe kayıtlarının ayrıntılı

olarak işlevleri açısından farklılığın ortaya konulması ancak inceleme ile sağlamaktadır (Hastürk, 2010: 19).

VUK'un, 134. maddesine göre, vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterlerinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Vergi incelemesi; Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri, Defterdarlar, Vergi Denetmenleri ile Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır (VUK Md. 135). Vergi incelemesi her zaman yapılabilir. İnceleme, esas itibarıyla işyerlerinde yapılır. Ancak, vergi incelemesinin vergi dairesinde de yapılması mümkündür (VUK Md. 138 - 139) (Pehlivan, 2007: 120).

2.5.3. Arama

Aramanın zamanı konusunda VUK'ta bir hüküm bulunmamaktadır ve arama kararı alındıktan sonra arama işlemi hemen gerçekleşebilir. Arama süreci için kanunda öngörülen süre üç aydır; fakat bu süre içerisinde aramanın bitmemesi durumunda sulh yargıcına başvurularak sürenin uzatılması talep edilebilir, sulh yargıcının kararına göre süre uzayabilir (Övet, 2010: 30).

Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, söz konusu olayları ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanıklara diledikleri itiraz ve görüşlerini kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Ancak, bu defter ve belgelerin suç delili teşkil etmemesi şarttır (Tecim, 2008: 106).

2.5.4. Bilgi Toplama

Günümüzde vergi idaresinin kullandığı en önemli vergi denetim yöntemlerinden biri de bilgi toplamadır (Yeniçeri, 2005: 145). Vergi idaresi ile vergi

incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerek duydukları herhangi bir konuda kamu idare ve kurumlarından, yükümlülerden ya da yükümlülerle ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden, vergi alacağını sağlıklı bir şekilde tespit ve tahsil edebilmek için bilgiye ihtiyaç duymaktadır (Bakır, 2009: 76).

Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemenin bir yolu da vergilendirmeye ilişkin olaylar hakkında düzenli ve sürekli bilgi toplamaktır. Kamu idareleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler. Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar (VUK Md. 148). Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı ülkelerdeki Türk Konsoloslukları, mahalle ve köy muhtarları, bankalar ve emanet kabul eden diğer kuruluşlar, ölüm olayları ile Ölenlerden mirasçılara intikal eden malları, bu olayların meydana geldiği ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar (VUK md. 150). Bilgi vermektan kaçınma, vergi suçu oluşturur ve cezayı gerektirir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÜNYA VE TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Vergi denetiminde çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Söz konusu sorunlar dünyanın her ülkesinde karşılaşılabilen sorunlar olabilmektedir. Bu bölümde dünyada vergi denetim sorunlarına getirilen çözümler üzerinde durulmuştur.

3.1. Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Faktörler

Vergi yönetiminin başarılı olması, birçok faktöre bağlı bulunmaktadır. Vergi kanunlarının açık, anlaşılabilir ve basit olması; mükelleflerin vergi bilinci ve ahlâkına sahip olmaları; vergi kontrol ve denetiminin etkinliği, gelişmelere uyum sağlanması bunlara örnek olarak verilebilir (Üstün, 2013: 7). Kısacası vergi denetiminde etkinlik açısından çeşitli etkenler ön plana çıkmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ile kayıt dışı ekonominin önlenmesi arasındaki doğrudan bağıntı, denetimin etkinliğinin artırılmasını zorunlu kılmaktadır. Toplumda oluşan “vergi ödemek ile ödememek arasında hiçbir fark yok” inancı ve neticede sıklıkla başvuru alan vergi afları ile denetimin etkinliğini önemli ölçüde zedelenmektedir (Hastürk, 2010: 74-75).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında etkin bir vergi yönetimi için gereken şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Üstün, 2013: 9):

-Vergi sisteminin vergi ilkeleri doğrultusunda adil ve birbirine uyumlu olarak düzenlenmesi gerekir.

-Vergi cezalarının caydırıcılığı ve etkinliğinin sağlanması gerekir.

-Hukuk devletinin olmazsa olmaz şartı olan yargı denetiminin etkinliği de sağlanmalıdır.

-Vergi eğitiminin verilmesi şarttır.

Bu etkenler aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.1.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Vergi idaresinin ülke düzeyinde yaygınlığı, birimler arasındaki koordinasyon, vergi idaresi çalışanlarının eğitimi, vergi mevzuatı ve yargısının günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek seviyede yapılandırılması da vergi yönetiminin etkinliğinde büyük rol oynamaktadır (Üstün, 2013: 8). Vergi denetim birimleri arasındaki karışıklık, vergi denetiminin etkin ve verimli şekilde yürütülmesini engellemektedir. (Gerçek vd. 2006: 12).

Vergi denetim yapısının dağınıklığı ve görevlerin net ve açık olarak tanımlanmaması, denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir (Hastürk, 2010: 76). Denetim birimlerinin birbirlerinden ayrı ayrı örgütlenmeleri denetim faaliyetlerinin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesine engel olmaktadır (Ünal, 2007: 60) Gelir idaresi bugün mevcut kadro ve personel sayısı ile pek çok bakanlıktan daha büyüktür. Bu doğrultuda çeşitli zorluklar yaşanmaktadır (Şaan, 2008: 63).

3.1.2. Vergi Bilincinin Gelişmemesi

Kamu hizmetlerinin müşterisi olan vatandaşların, ödedikleri vergiler karşılığında aldıkları hizmetin kalite düzeyinin düşük olması ve kamu harcamalarındaki yolsuzluklar, mükelleflerde vergiye karşı direnci artıran en önemli unsurlardan biri olmuştur. Ancak, bu noktada iki taraflı bir kısır döngüye de dikkat çekmek gerekir. Bireylerin vergi ödemedeki isteksizliği, buna karşın kaliteli bir kamu hizmeti talebinde bulunması, bütçe üzerinde çift yönlü (gelir ve harcama) bir baskı yaratmaktadır (DPT, 2001: 28).

Vergi bilincinin oluşturulmamasına ilişkin olarak söylenebilecek önemli husus, toplanan vergilerin harcanmasına ilişkin mükelleflerde olumsuz düşünceler bulunmaktadır. Nitekim yapılan bir ankette, mükelleflerin vergisini eksik beyan etmelerinin temelinde yatan temel düşüncenin “ödediği verginin yolsuzluklara çarçur edildiği ve kendisine hizmet olarak dönmediği” şeklinde bir inancın egemen olduğu

görülmektedir (Karyağdı, 2001: 146). Türkiye gibi ülkelerde çeşitli nedenlerle yükümlülerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik olarak vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 68).

3.1.3. Vergi Mevzuatının Kapsamı ve Sıklıkla Değişmesi

Etkin bir vergi denetimi, sistemin en uygun yapısının yanı sıra, uygulamayı gerçekleştiren vergi kurumu çalışanlarının mesleki formasyonu da doğrudan ilişkilidir. (Özker, 2002: 175). Vergi kanunları ne kadar iyi yapılırsa yapılınsın, kanunları uygulayacak ve denetleyecek idareye ve insanın gücüne gerekli önem verilmez ise denetimde etkinlikten söz edilemez (Aslan, 2001: 10). Ülkenin koşullarına uygun sağlıklı gelir politikalarının oluşturulması, bu politikalara uygun vergi mevzuatının hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanması ve vergi mükelleflerine iyi hizmet sunulması ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılacaktır (Gökmen ve Güleç, 2001: 38).

3.2. ABD’de Vergi Denetimi Sorunlarının Çözümü

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergiler, federal (merkezi hükümet), eyalet ve yerel bazda (belediye) toplanmakta olup, her birim kendi vergilerini uygular. Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ve maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken eyalet düzeyinde, satış ve gelir vergileri ile yerel düzeyde ise servet vergileridir (Karyağdı, 2006: 13). ABD kanunlarına göre vergi incelemesi, bir kişinin yada kurumun defterlerinin, yasal belgelerinin ve kayıtlarının incelenmesidir. Bunun yanı sıra inceleme, tarafları araştırarak kişi ya da kurumun gerçek vergi borcunu belirlemeyi de kapsar (Hastürk, 2010: 44).

IRS organizasyon yapısı içerisinde yer alan dört operasyon birimi ilgili mükellef tipinin gereksinimlerini karşılayacak şekilde oluşturulmuştur. IRS vergi incelemesi, bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkânların sadece doğruluğunu teyit etmek ve beyan

edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektir (Hastürk, 2010: 45).

ABD’de verdi denetimi konusundaki son gelişmeleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Karyağdı, 2006: 32-33):

-2005 yılı beyanname verme dönemi sonu itibariyle 66 milyon beyanname elektronik ortamda doldurulmuştur. 2004 yılında bu rakam 62 milyon olarak gerçekleşmişti. Bir başka ifadeyle elektronik ortamda beyanname dolduranların sayısı bir önceki yıla göre %11 oranında artmıştır.

-Free File olarak adlandırılan yöntemle beyanname doldurma 5.01 milyona ulaşmış bu da geçen yıla göre % 46,2’lik bir artışı ifade etmektedir. 16.7 milyon mükellef, evinde kişisel bilgisayarını ile beyannamesini doldurmuş bu ise bir önceki yıla göre %17 oranında bir artışı ifade etmektedir.

-Bir başka gelişme de vergi ödemelerinin kredi kartı ile yapılmasında yaşanmıştır. Yaklaşık 928.000 ödeme kredi kartı ile yapılmış olup bu rakam 2004’e göre %57 oranında bir artışa karşılık gelmektedir.

3.3. Kanada’da Vergi Denetimi Sorunlarının Çözümü

Kanada’da gelir denetimi finansal denetim ve performans denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Anahtar sistemlere odaklanmakta ve hükümetle işbirliği içerisinde gelirler artırılmaya çalışılmakta ve gelir idaresinin çeşitli birimleri üzerinde performans denetimi yapılmaktadır (Özsemerci vd., 2016: 20). Kanada, 2011 Finansal Gizlilik Endeksine göre, vergi şeffaflığı açısından 73 ülke arasında 24. sırada yer almaktadır. Kanada vergi hukuku yasalarında, bugün daha ayrıntılı ve net düzenlemelerin yer almasına rağmen 1917 yılından beri vergi mahremiyetine ilişkin hükümler yer almaktadır. (Yurtsever ve Buran, 2012: 52-53). Finansal gelir denetimi yapılırken vergi mükelleflerinin kayıtları ve bunlara ait diğer belgeler ile ilgilenilin emektedir. Ayrıca bu denetimin başka bir yönü gelir idaresinin faaliyetlerinin yasalara uygun olup olmadığını incelenmesidir. Bu şekilde yasal yapı

ile uygulama arasında bağ güçlendirilmekte ve etkinlik sağlanmaktadır (Özsemerci vd., 2004: 21).

3.4. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Denetim Sistemini Sorunlarının Çözümü

Avrupa Birliği (AB) üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmedir (Çağan, 1990: 87). Vergilendirme konusu, AB içerisinde güncelliğini koruyan ve tartışmalara neden olan bir konudur. Çünkü AB bünyesinde gerçekleştirilecek vergi düzenlemeleri, ulusal düzeydeki bazı yetkilerin devredilmesini içermektedir (Tavşancı, 2007: 16). Her ülkenin kendi sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini ve düzeyini yansıtan ayrı bir vergi sistemi mevcuttur (Nadaroğlu, 1996: 372). AB ülkelerinde vergi denetimi ve denetime ilişkin sorunların çözümü belli başlı ülke örneklerinde verilmiştir.

3.4.1. Almanya

Alman vergi sisteminin temel karakterinden birisi federal sistem olmasıdır. Her ne kadar vergi kanunları Almanya içerisinde aşağı yukarı aynı olsa da vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı, vergi gelirlerinin nasıl bölüştürüleceği ve vergilerin nasıl idare edileceği hususunda bazı özel durumlar mevcuttur. 1949 Alman Federal Anayasası, Almanya'da eşit yaşam koşulunun sürdürülmesi ya da ekonomik birlik veya kanunları devam ettirmek için federal kanuna gereklilik duyuyorsa, Federasyon'a vergi gelirlerini toplama amacıyla vergi kanunu çıkarma hakkı tanımaktadır. Eğer Federasyon bu hakkı kullanırsa eyaletlerin bu alanda yasama yetkisi hakları artık olmayacaktır (Övet, 2010: 59).

Almanya'da gerçekleştirilen "teftiş" nitelikli denetim Sayıştay tarafından gerçekleştirilirken vergi incelemeleri de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Almanya'daki vergi incelemeleri beyana dayalı vergiler üzerinden yürütülmektedir. Ayrıca Yüksek Maliye Dairesi'ne bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları diğer inceleme elemanlarına göre daha geniş yetkilerle donatılmışlardır (Can, 2004: 15).

Almanya'nın vergi kayıp ve kaçığına yönelik güvenlik müessesinde, vergi kaçakçılığı ve vergisel suçları tespit etmek için Convera's RetrievalWare adında özel bir yazılım programı uygulanmakta olup; bu program, çeşitli kaynaklardan toplanan büyük ölçekteki vergilerin mali idare tarafından vergi suçlarının saptanmasında kullanımına yardımcı olmaktadır (Şaan, 2008: 93).

Vergi denetimi, vergi dairelerine bağlı inceleme elemanlarınca yapılmakta, teftiş ve performans ağırlıklı denetim ise Alman Sayıştay'ı tarafından gerçekleştirilmektedir. Gelir vergisi beyannamelerinin tahakkuku üst derecede vergi denetimi tarafından incelenmeden önce orta dereceli bir vergi denetimi tarafından kontrol edilmek zorundadır (Hastürk, 2010: 48).

Vergi idaresinin idari kararlarına karşı itiraz başvurusunda bulunulabilir. Ancak, bunun için idarenin, idari işlemi yapmış olması (vergi tahakkukunda olduğu gibi) gerekir. Ayrıca itiraz; vergi idaresinin idari bir kuralı, makul bir süre içerisinde karara bağlamamış olması durumunda da söz konusudur. Yargı yoluna başvurulabilmesi için, idari yollardan uyuşmazlığın çözümü yönünde başvuruda bulunulduğu ve bu başvurunun reddedildiğinin belgelendirilmesi gerekmektedir. İtiraz/red talebinin, idari işlemi izleyen bir ay içerisinde yapılması gerekmektedir (Şin, 2005: 138).

3.4.2. Fransa

Fransa'da yaklaşık 150 yıldır çok yönlü yetkilerle donatılmış teftiş kurulları bulunmakta olup Türk Maliye Teftiş Kurulu 1879 yılından itibaren Fransız Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuştur. (Şaan, 2008: 99). Fransa'da vergi denetimi Vergiler Genel İdaresi tarafından yürütülmektedir ve Vergiler Genel İdaresi; Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı'na bağlıdır. Vergi denetimini gerçekleştiren kişilere "İnspector Des Import" yani "vergi müfettişi" adı verilir (Övet, 2010: 65). Vergiler Genel İdaresi'nin alt birimi olan Mali Kontrol birimi tüm mali incelemeleri yapmakla yükümlü olan birimdir (Şin, 2005: 144). Fransa'da Vergiler Genel İdaresi 1998 yılında Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Vergi denetimi konusunda Ekonomi ve Finans Bakanlığı'na bağlı Vergiler Genel İdaresi (doğrudan

ve dolaylı vergilerle, gelir vergisi, katma değer vergisi gibi vergiler) ve İnderkt Haklar ve Gümrükler Genel İdaresi yetkilidir (Hastürk, 2010: 49).

Fransa'da vergi denetimi iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar (Şaan, 2008: 99-100):

-Yükümlü beyanları üzerinde yapılan ön denetim: Bu denetim türünde incelemeyi yapan kişi, yükümlünün işyerine gitmeksizin ve defter ve belgelerine inmeksizin denetimini yapmaktadır. Buradaki amaç, yükümlünün beyannamesinde olması gereken bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Böylece konu daha başından ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak hatalar, yanlışlıklar büyük ölçüde önlenmektedir. Bir tür “mali iç denetim” (le contrôle fiscal interne) denilebilecek bu yöntem Fransız Vergi Hukukunda “contrôle sur pieces” (beyanname üzerinde denetim) adı verilmektedir.

-İşyerinde denetim: Bu tür denetim derinlemesine yapılan bir incelemedir. Yani; işyerine gidilerek, yükümlünün beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan denetimdir. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukukunda bu tür denetime de “contrôle sur place” (işyerinde denetim) adı verilmektedir.

Fransa'da vergi incelemesi, esas itibariyle, yetki ve görev alanlarına göre, bildirimleri yükümlüden alanlar, bölgeler ve iller arası inceleme elemanları, ulusal inceleme elemanları ve tüm vergi ve resimleri inceleme elemanları tarafından yürütülmektedir (Can, 2004: 71). Vergi denetiminin önemi, Fransa Vergiler Genel İdaresi'nin bütün yayınlarında vurgulanmıştır. Bu bağlamda vergi denetimi, şirketlerde yerinden denetim ile sınırlı tutulmamıştır; fakat denetim bütün vergi türlerini kapsamaktadır. Vergi denetiminin amacı genelde vergilerden kaçma ve kaçınmayı önlemek ve vergiye maksimum uyumu bulmaya çalışmaktır. Denetim yolları, bütün vergi mükellefleri sınıfında adreslerinde incelemeye yapılmaktadır (Övet, 2010: 66).

Fransa Vergi İdaresi'nde “yönetim” ve “denetim” işlevleri birbirinden ayrılmıştır. Yıllık 150 milyon Euro'dan daha fazla cirosu olan işletmeler büyük

işletme olarak addolunmuş ve bu işletmelerin yönetimine ilişkin sorumluluk DGE'ye (Direction des Grandes Entreprises); denetimine ilişkin sorumluluk ise, DVNI'ya (Direction des Verifications Nationales et Internationales) verilmiştir. Dolayısıyla büyük şirketlerle ilgili işlemlerin tam olarak yerine getirilmesi, bu iki kuruluş arasında işbirliğini gerektirmektedir (Toktaş, 2010: 80).

3.4.3. İngiltere

İngiltere'de kamu denetim fonksiyonu 14. yüzyıla kadar dayanır. Dünyada ilk Sayıştay olarak kurulduğu kabul edilen İngiltere Sayıştay'ı "Auditor Exchequer" adıyla 1314 yılında kurulmuştur (Karakaş, 2005: 206). İngiltere'de, vergi denetimini uygulamak için yürütülen kurallar, yasalar tarafından belirlenmiştir. Doğrudan vergilerle ilgili olan haklar ve görevler çoğunlukla genel vergi kanununda (vergi yönetimi kanunu 1970), Katma Değer Vergisi için ise bu haklar ve görevler katma değer vergisi kanununda (KDV Kanunu 1994) belirlenmiştir. Vergi İdaresi'nin gücü iki kategoriye bölünebilir. İlkinde düzenli vergi denetimi için alışılmış yetkiler vardır, ikincisinde kanun tarafından yalnız vergi kaçakçılığı suçunda kullanılan özel bir güç verilmiştir (Övet, 2010: 63).

İngiltere'de son 25 yılda yapılan çok sayıda değişiklik sonucunda vergi sistemi oldukça karmaşık hale gelmiş ve vergi kanunlarının dili ve yapısı eleştirilmeye başlanmıştır. Bu nedenle, vergi sisteminin basitleştirilmesi amacıyla 1996 yılında Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi başlatılmıştır. Bu projenin amacı ise dolaysız vergi kanunlarının temel yapısında değişiklik yapılmadan daha açık ve basit hale getirerek vergi kaçakçılığının önlenmesinde yol almaktır (Şaan, 2008: 94).

Gelir idaresi yükümlünün yaptığı beyanı kontrol için olduğu kadar beyanname üzerindeki kayıtları, kontrol için gereken bilgiyi sağlamak amacıyla da bilgi isteyebilir. İnceleme sırasında yükümlünün beyannamesinde veya kayıtlarında hata tespit edildiğinde yükümlü bu hatayı düzeltme konusunda gerekli özeni göstermezse cezalandırılır. Bu durum yükümlüye inceleme başlamadan önce söylenir (Şin, 2005: 158). İngiltere'de 2006 bütçesinde denetim ve düzene engel teşkil eden unsurları

azaltmaya yönelik hedefler belirlenirken bu yeni model de rehber olarak belirlenmektedir (Şaan, 2008: 95).

3.4.4. İspanya

İspanya’da vergiler merkezi hükümet, özerk bölge idareleri ve yerel belediyeler tarafından toplanmaktadır. Bunlar arasında gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, servet vergisi, çöp vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, katma değer vergisinin bulunduğu yaklaşık 15 tür vergi bulunmaktadır. Merkezi hükümet vergileri Ekonomi ve Vergileme Bakanlığınca bölgesel vergi toplama merkezlerinden yönetilir. Bölgesel vergiler 17 özerk bölge idaresi tarafından yönetilmektedir. Yerel belediyeler ise yerel vergileri toplamaktadırlar (Hastürk, 2010: 50). Muhasebe kayıtları mali yılı izleyen dört ay içinde tasdik edilmek zorundadır. Tasdik işlemi defterler kullanılmadan önce yapılabildiği gibi defterler kullanıldıktan sonra da yapılabilir. Muhasebe kayıtları ve buna ilişkin belgelerin altı yıl saklanması gerekmektedir (Şin, 2005: 162).

İspanya’da büyük ölçekli firmalar, yönetim birimleri ve denetim birimleri tarafından ayrı ayrı denetlenmektedir. Büyük ölçekli firmalar; ulusal birimler, orta ölçekli firmalar ise bölgesel birimler tarafından denetlenmektedir. Yönetimsel kontrolde bütün beyannameler, önceden belirlenmiş kıstaslara göre gözden geçirilmektedir. Kıstaslar, Merkezi Bölüm’de (Central Department) oluşturulmaktadır. Kıstaslar belli özel konularla ilişkilidir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 4).

3.4.5. İtalya

İtalyan Maliye Bakanlığı; merkez teşkilatı ile bölgesel ve yerel büroları ihtiva eden taşra teşkilatından oluşmuştur. İtalyan Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatı içinde muhtelif departmanlar ve merkezi bürolar bulunur. Vergi ile alakadar olan departman, Gelir İdaresi veya Gelir Politikaları Departmanı olarak isimlendirilmiştir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 6). İtalyan gelir idaresinin ülke çapında 400 ofisi bulunmakta olup, bu ofisler yükümlülere bilgi ve yardım sağlama, vergilerin yönetimi, tahakkuku ve tahsili, yükümlü uyumsuzluğu gibi önemli işlevlerini yerine getirirler (Hastürk, 2010: 50).

3.5. Türkiye’de Vergi Denetim Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de vergi denetimi ile ilgili çeşitli sorunlar söz konusudur. Vergi denetimi sorunlarının önemli bir tanesi ise mevzuatla ilgili sorunlardır. Bu bölümde Türkiye’de vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmıştır.

3.5.1. Türkiye’de Vergi Denetim Sisteminin Sorunları

Vergi denetimi sisteminin kurulması ile birlikte doğal olarak bazı sorunlarla karşılaşmıştır. Bir devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan elde ettiği finansman gelirlerine bağlıdır. Bu anlamda en sağlıklı finansman geliri vergidir. Gelirin tahsili yolunda karşılaşılan sorunların giderilmesi ve vergi sistemi ve idaresinin yeniden yapılandırılması, ülke ekonomisi, gelir dağılımının adaletleştirilmesi ve birçok sorunun çözümlenmesinde son derece önemlidir (Bakır, 2009: 104-105).

3.5.1.1. Vergi Denetiminin Örgütlenme Sorunları

Vergi idaresinin yapılandırılması, vergi açısından yapılacak plânlamanın en önemli ayaklarından birisini oluşturmaktadır (Hastürk, 2010: 86).

Vergi denetiminin etkinliğine tesir eden faktörlerin başında, vergi denetim birimlerinin yönetsel bütünlük içerecek şekilde ve uzmanlaşma paralelinde örgütlenip örgütlenmediği gelmektedir. Vergi denetim stratejilerinin belirlenmesi ve eşgüdümle uygulanması için sağlıklı bir örgütlenme modelinin benimsenmesi gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerin denetim birimlerinin yapılanmasındaki temel kriter, fonksiyonel esaslar ve uzmanlaşma olarak ortaya çıkmaktadır. Denetim birimleri açısından “merkezi” ve “yerel” ayrımına ülkemiz dışında pek rastlanmamaktadır (VDD, 2003: 32). Ülkemizde Maliye Bakanlığı’nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle arttırılan denetim birimlerinin sayısı, bir yandan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer yandan

da denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olmaktadır (Övet, 2010: 73).

Bir ülkede istenildiği kadar vergi adaleti gerçekleştirilsin, vergi gelirlerini arttırmak için vergi sistemlerinin yapısı içerisinde gerekli önlemler alınsın, vergi iadesi iyileşsin, vergi denetimi çok etkili olsun; fakat bunu uygulayacak vergi idaresi sağlam olarak kurulamamışsa vergide başarıya ulaşmak mümkün değildir. Buna rağmen ülkemizde en çok ihmal edilen noktalarda biri de vergi idaresidir. Çağdaş bir vergi idaresinden bahsedebilmek için bu yapının etkin, hızlı ve adil hizmet üreten bir yapı taşıması gerekmektedir. Bu hizmet yapısı, görevinin gerektirdiği caydırıcılığı ve vatandaşlarla kurulan ilişkide güven ve karşılıklı saygıyı koruyan bir yapı arz etmektedir (Bakır, 2009: 106).

3.5.1.2. Vergi Denetimde Süreç Yönetimi Eksikliği Sorunu

Süreç yönetiminden kasıt, planlama ve koordinasyondur. Kurumlar ve birimler arası iletişimin sağlanması organizasyonun işleyişini hızlandıracaktır.

Vergi idaresi bünyesinde çalışan vergi inceleme elemanları, merkez ve taşrada örgütlenmişlerdir. Merkezde ve taşrada örgütlenmiş inceleme elemanlarının gösterecekleri yıllık faaliyetlerinin planlanmasına ve koordinasyonuna ilişkin vergi idaresinde sistematik olarak hazırlanmış denetim stratejisi ve politikasına ilişkin bir çalışma, saptanmış ilkeler ve yayımlanmış yönergeler bulunmamaktadır. Bu eksiklik, her birimin bizzat kendisi tarafından hazırlanan yıllık planları ile bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır. Ancak vergi yönetiminin en etkili yönetim aracı olan vergi incelemesini planlama ve koordine etme konusunda yeterli titizliği gösterememiştir (TOBB, 2002: 90-91). Bu nedenle, her birimin diğer birimlerle gerekli koordinasyonu sağlamaksızın müstakil hareket etmeleri birçok sorunu da beraberinde getirmektedir (Bozkır ve Tekin, 2003: 131).

Vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde Türkiye çapında vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin belirlenip planlanması mümkün görülmemektedir. Böyle bir planlama yapılsa bile, bugünkü kurumsal yapı içinde başarılı olarak uygulanma şansı bulunmamaktadır. Aynı şekilde, mahalli vergi

inceleme elemanı ihtiyacının tespitinde ve karşılanmasında rasyonellikten uzaklaşmaktadır (DPT, 2001: 36).

3.5.1.3. Denetim Elemanlarıyla İlgili Sorunlar

Vergi Denetiminin en önemli unsuru vergi inceleme elemanlarıdır. Vergi incelemesi yapma yetkisi mevzuatımızda belirtildiği üzere Maliye Müfettişleri ve yardımcısı, Hesap Uzmanları ve yardımcısı, Gelirler Kontrolörleri ve yardımcısı, Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları tarafından gerçekleştirilmektedir (Tecim, 2008: 129). Kamu giderleri TBMM adına Sayıştay denetçileri eliyle Sayıştay Başkanlığınca tek elden denetlenmektedir. Kamu gelirleri ise ikisi maliye bakanlığı makamına bağlı (Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri), ikisi de Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı (Vergi Denetmenleri ve Gelirler Kontrolörleri) dört ayrı örgütsel yapı ile denetlenmeye çalışılmaktadır. Çok başlı yapı vergi incelemelerinden beklenen maksadın gerçekleşmesini engellemektedir (Ünal, 2007: 23).

1987-2006 yılları arasında HUK'tan 136 Hesap Uzmanı (toplam ayrılanların % 29'unu oluşturmakta), 1991-2002 yılları arasında MTK'dan 54 Maliye Müfettişi (toplam ayrılanların % 51'ini oluşturmakta) ve 2000-2004 yılları arasında GKB'den 15 Gelirler Kontrolörü (toplam ayrılanların % 34'ünü oluşturmakta) atama yoluyla ayrılmışlardır (Organ, 2008: 163).

Vergi denetimi, ciddi riskler içeren, üstün moral değerlere ihtiyacı olan ve kararlılık isteyen bir iştir. Denetim elemanının düzenleyeceği rapora göre mükelleften zamanında ödemediği vergileri ödemesi istenmektedir. Dünyanın her yerinde vergiye karşı direnç vardır ve vergi incelemesi mükellef açısından tatsız bir olaydır. Böylesine bir atmosferde, zaman zaman mükellefler tarafından denetim elemanına yönelik olarak; taciz, tehdit ve politik baskılardan, uygunsuz ve gayri kanuni tekliflere kadar denetimi engelleyici birçok yola başvurulmaktadır. Denetim elemanlarının bütün bu olumsuzluklara direnerek, kanunların kendisine verdiği yetkiyle kendinden beklenenleri gerçekleştirebilmesi için, devletin denetim elemanına dış etkilere maruz kalmayacak şekilde koruması gerekmektedir (Bakır, 2009: 110).

3.5.2. Türkiye’de Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar

Türkiye’de vergi mevzuatında çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının devamlı değişikliğe uğraması, bu değişiklikler sonucu yeni hükümlerin öğrenilmesi ve alışılmasının zaman alması, sistemin çok karışık olması ve bunun sonucu farklı yorumların oluşması bir yandan denetim birimlerinin diğer bir yandan da mükelleflerin işini zorlaştırarak etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatındaki bu karışıklık; muhasebeciler, denetim elemanları ve vergi yargısı açısından da güçlükler doğurmaktadır (Övet, 2010: 74).

Vergi sisteminin temelini mali mevzuat ve vergi kanunları oluşturmaktadır. Vergi sisteminin etkin olabilmesi için, her şeyden önce vergi mevzuatının adil olması ve vergilerin açık, anlaşılır ve uygulanabilir nitelikte olması gereklidir. Eğer vergi sistemi az sayıda vergiden oluşuyorsa, basit ve açık ise yükümlüler tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve mükelleflerin vergiye karşı davranışları olumlu olur (Gümüş, 2005). Vergi miktarının saptanmasına ilişkin unsurların karmaşık olması, hem mükelleflerin vergiye karşı direnmelerine hem de vergi idaresinin maliyetlerinin artmasına neden olur. Türk vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler, her defasında yeni uygulamaların öğrenilmesini ve yeni formalitelere alışılmasını gerektirmiştir. (Karakoç, 2004: 94).

Türkiye’de vergi denetimi, kamunun diğer tüm birimlerinde olduğu gibi hatalar yapıldıktan, olaylar sonuçlandıktan sonra yapılan tespit ve önerilen cezalar haline dönüşmesi, vergi denetimini sadece hata raporu şekline dönüştürmektedir. Oysa vergi denetimi durum analizini de kapsamalıdır. İncelemeye takılan mükelleflerin tek suçu yakalanmış gibi bir algı ortaya çıkmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 297).

Türk vergi sisteminde uygulamada karşılaşılan güçlükler nedeniyle sık sık yapılan değişiklikler vergi sistemini daha da karmaşık bir hale gelmesine neden olmuştur. (Gümüş, 2005). Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık değişmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla

farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır (Hastürk, 2010: 96).

Diğer taraftan 646 sayılı KHK’de ile değişen KHK/178’in Ek Madde 29. maddesinin çerçevesinde Vergi Müfettiş Yardımcılığı Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. (Yerlikaya, 2011: 13). Yapılan giriş sınavında en başarılı %20’ye giremeyenler ile üç aylık eğitim sonucunda yapılan yazılı ve sözlü sınavda en başarılı %25’e giremeyenlerin (a) grup başkanlıklarında görevlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi denetiminin etkinliği açısından bu şekildeki yapılanmanın isabetli olduğunu söylemek ne yazık ki mümkün değildir.

3568 sayılı Kanun’da 2008 yılında 5786 sayılı Kanunla önemli değişiklikler getirilmişti. Bu değişikliklerin en başında 3568 sayılı Kanun’un adı değişmiş, hem Kanunun adından hem de içeriğinden “serbest muhasebecilik” kavramı çıkarılmıştı. Bunun dışında staj süreleri, stajdan sayılan haller ve süreleri ve birde SMMM ve YMM sınav koşulları düzenlenmiş bulunmaktaydı. 3568 sayılı Kanun ile ilgili önemli bir gelişme ise 2011 yılının Aralık ayında yaşandı (Yerlikaya, 2011: 5).

Vergi incelemesi kapsamında bulunan mükelleflerden hangilerinin öncelikle inceleneceğine dair VUK’da bir düzenlemenin yer almaması da bir başka sorundur. İncelemeler genelde ihbar ya da risk analiz sistemlerinin uyarısı sonucu yapıldığından öncelik sıralaması da yapılamamakta bu durum vergi incelemelerinin verimini düşürmektedir. Vergi denetiminin, kayıtların denetimi haline gelmesi vergi sistemimizde önemli bir sorun oluşturmaktadır. (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 297). Vergi denetimi ile ilgili yasal çerçeve çizilememiştir.

3.5.3. Türkiye’de Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlarına Çözüm Önerileri

Beyana dayanan vergi sistemine sahip ülkemizde vergi denetimine en az harcama denetimi kadar önem verilmelidir. Çünkü beyana dayalı vergi sisteminin temel direği vergi denetimleridir. Vergi denetiminin hata raporu şekline

dönüşmemesi için durum analizleri de yapılmalıdır. Bunu sağlamak için sektörel risk analizleri yapılmalı. riskli sektörler öncelikle incelenmelidir. (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 297).

Mükellefler tarafından verilen beyannamelerin çok az bir kısmı vergi idaresi tarafından incelenebilmektedir. Bunun en önemli sebeplerinden biriside vergi denetim elemanlarının yetersizliğidir. Bu sorunu hafifletmek, başka bir deyişle vergi denetim kapasitesinin geliştirilmesi açısından VUK'nun 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin kapsamı genişletilmelidir. (Nas, 2012: 1315).

Vergi idaresinde ve vergi denetiminde etkinlik sağlanabilmesinin koşullarından biri çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi vergi mevzuatının sade, anlaşılır, basit ve adil bir anlayışla ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda vergi mevzuatı günün koşullarına uygun, vergiyi doğuran olayı ve iktisadi faaliyetleri kapsar halde düzenlenmelidir. Mevzuatın düzenlenmesinde yoruma açık hususların bulunmamasına dikkat edilmesi gerekir. Vergi düzenlemeleri ile etkin bir denetim sisteminin kurulmasına yönelik mevzuat düzenlemeleri gerçekleştirilmeli, ayrıca denetim standartlarının hazırlanması ve uygulanmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır (Hastürk, 2010: 104).

Türk vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlarına çözüm önerileri olarak aşağıdaki öneriler verilebilir;

-Sistemin önemli bir parçası olan denetimin başarısı sistemi oluşturan mevzuatın yapısına bağlı bulunmaktadır.

-. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin daha etkin hukuki düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

-Belge düzenini sağlamaya yönelik çeşitli önlemler alınması gereklidir.

-Yüzlerce firma ile iş yapan bir işletmenin kayıtlarında yer alan belgelerin hepsinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının karşıt inceleme yoluyla tespit edilmesi de mümkün olmamaktadır. Bu duruma yönelik hukuki düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

-Denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları arttırılarak mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizleri de arttırılmalı, vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır.

-Gecikme faizinin caydırıcı etkisiyle vergiler hem zamanında ödenecek hem de vergi tahsilâtı artmış olacaktır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na uygun olarak, iç denetçiler;

- 1) Performans ölçütlerine dayanılarak, gelir idaresinin yönetim yapısını ve işlem süreçlerini değerlendirmek,
- 2) Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- 3) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- 4) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak,
- 5) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak gibi görevler üstlenmelidirler.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nda iç denetim işlerini yürütecek bir birimin oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Bu birimde merkezi vergi denetim elemanlarından halen iç denetim yapan maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörlerinden isteyenlere "İç Denetçi" unvanıyla görev almalarına imkân verilmelidir. Yeni unvana yapılacak atamalarda kişilerin tercihleri esas alınmalıdır (Gerçek, 2009: 44). Vergi denetimin etkinliğinin sağlanmasında önemli araçlardan biri, denetim sonucunda uygulanacak yaptırımlardır. Vergi düzenlemeleri yükümlülere uygulanacak yaptırımları açık bir şekilde ve vergi denetiminin etkinliğine katkı sağlayacak düzeyde belirlemelidir (Hastürk, 2010: 104).

646 sayılı KHK ile vergi denetim elemanlarının tek çatı ile birleşmesinden önceki dönemde, merkezî denetim elemanları (özellikle maliye müfettişleri ve hesap uzmanları) vergi incelemelerinde Bakanlığa bağlı üst kademe bürokratlar olarak

liberal bir hava içinde, geniş bir serbestlikle çalışmışlardır. Hazırladıkları raporlarda bazen genel tebliğlere ve vergi idaresinin yaklaşımlarına ters düşen görüşlere de yer verebilmekteydiler. Bu serbestlik, zamanla değişik denetim birimlerinde çelişiklere yol açmıştır. Bu yüzden vergi denetimleri “belli bir esasa bağlanmaya çalışılmıştır. Vergi inceleme raporları hazırlanırken uyulacak kuralların belirlenmesi sayesinde, raporların belirli ilkelere uyularak hazırlanması dolayısıyla hem hukuka uygunluklarının hemde yeknesaklıklarının sağlanmasında önemli bir adım atılmış oldu (Üstün, 2013: 54).

01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında VUK’un 140/1. maddesinin ilk dört bendi şu şekildedir: “Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;
2. Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.
3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);
4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

3.5.4. Avrupa Birliği Vergi Mevzuatına Uyum Çalışmaları

. Vergilendirme, toplumun tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemekte ve ilgilendirmektedir (Şaan, 2008: 118). Türkiye AB’ye üye olduğu takdirde, AB’nin vergi uyumlaştırma araçlarından tüzükleri de göz önüne

aldığımızda vergilendirme yetkisine doğrudan bir müdahale söz konusu olabilecektir. Bu nedenle anayasamızın 73. maddesi, yeni veya mevcut vergileri değiştirme gibi tasarrufların ancak kanunla yapılabileceğini öngörmektedir. Dolayısıyla AB'ye üye olduğumuzda anayasamızın 73. maddesinin değişmesi konusunda bir sorun yaşanması gündeme gelebilecektir (Özdemir, 2008: 175). Diğer taraftan önemli bir uyum çalışmasının ise vergi denetim mevzuatıyla ilgili olması öngörülebilir.

AB ülkeleri ile Türkiye'yi incelediğimizde, bu konudaki ortak önlemler aşağıda sıralanmaktadır (Şaan, 2008: 118):

-AB'de vergi idaresi, diğer idari kurumlarla yakın bir ilişki ve eşgüdüm içinde çalışmaktadır. Bu sayede, mükellefler hakkındaki bilgiler, vergi idaresince kolaylıkla elde edilebilmektedir.

-AB vergi idaresinin kalifiye personel ihtiyacı karşılanmış ve bunlara başta ücret olmak üzere gereken çalışma koşulları sağlanmıştır.

- AB ülkeleri, kayıt dışı ekonomiyle en ciddi savaşımları veren ülkelerdir. Çünkü kayıt dışı ekonominin kendi ülkelerinde yaratacağı olumsuzlukların bilincindedirler.

-AB'de ödenen vergilerin, hizmet olarak yurttaşlara geri döndüğü ve vergilerin gereken yerlere sarf edildiği anlayışı yerleştirilmiş olup toplumun ödediğinin karşılığını alması isteği tatmin edilmiştir. Ülkemizde yapılan anketlere göre; mükelleflerin % 97'si, ödediği vergilerin gereken yerlere sarf edildiğine inanmamaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİM MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Türkiye’de vergi denetimi ile ilgili çeşitli sorunlar söz konusudur. Vergi denetimi sorunlarının önemli bir tanesi ise mevzuatla ilgili sorunlardır. Bu bölümde Türkiye’de vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlara yönelik Konya ili Cihanbeyli ilçesinde yapılan anket çalışmasına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek ve Konya ili Cihanbeyli ilçesindeki Vergi Mükelleflerinin Vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları belirlemek amacı ile yapılmıştır.

4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırma Konya ili Cihanbeyli ilçesinde Vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi ile sınırlıdır. Araştırma ile Konya ili Cihanbeyli ilçesinde ki bazı vergi mükelleflerinin vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar ile ilgili görüşlerini tespit etmek amaçlanmıştır.

4.3. Araştırmanın Sayıtları

1. Araştırma için seçilen kaynak grupları, belirlenen ve bilinen sınırlar içinde, alındıkları evreni temsil edebilirler.
2. Ölçme aracı yoluyla toplanan veriler yeterince geçerli ve güvenilirlerdir.
3. Bilgi toplama aracı, daha önce uygulanmış olması ve olumlu sonuçlar alınması nedeniyle yeterli bir kıstas sayılabilir.

4.4. Araştırma Modeli

Model, bir sistemin temsilcisidir. Modeller, temsil ettikleri sisteme oranla daha yalın olurlar. Model, “ideal” bir ortamın temsilcisi olup, yalnızca “önemli” görülen değişkenleri içine alacak şekilde, gerçek durumun özetlenmiş halidir. Araştırma modeli, araştırma amacına uygun ve ekonomik olarak, verilerin toplanması ve çözümlenebilmesi için gerekli koşulların düzenlenmesidir. Bu koşulların düzenlenmesinde iki temel yaklaşım vardır. Bunlar tarama modelleri ve deneme modelleridir. Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Onları, herhangi bir şekilde değiştirme, etkileme çabası gösterilmez. Bilinmek istenen şey vardır ve oradadır. Önemli olan, onu uygun bir biçimde “gözleyip” belirleyebilmektir (Karasar, 2000:76-77).

Vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları belirlemeyi amaçlayan bu araştırma nicel verilere dayalı genel tarama modelinde bir araştırmadır.

Genel tarama modelleri, çok sayıda elemandan oluşan bir evrenden, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacı ile evrenin tümü ya da ondan alınacak bir grup, örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama modelleridir. *İlişkisel tarama modelleri*, iki ve daha çok sayıdaki değişken arasında birlikte değişim varlığını ve/veya derecesini belirlemeyi amaçlayan araştırma modelleridir. (Karasar, 2005:79).

4.5. Araştırma Modeli

Model, bir sistemin temsilcisidir. Modeller, temsil ettikleri sisteme oranla daha yalın olurlar. Model, “ideal” bir ortamın temsilcisi olup, yalnızca “önemli” görülen değişkenleri içine alacak şekilde, gerçek durumun özetlenmiş halidir. Araştırma modeli, araştırma amacına uygun ve ekonomik olarak, verilerin toplanması ve çözümlenebilmesi için gerekli koşulların düzenlenmesidir. Bu koşulların düzenlenmesinde iki temel yaklaşım vardır. Bunlar tarama modelleri ve deneme modelleridir. Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu olduğu şekliyle betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan

olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Onları, herhangi bir şekilde değiştirme, etkileme çabası gösterilmez. Bilinmek istenen şey vardır ve oradadır. Önemli olan, onu uygun bir biçimde “gözleyip” belirleyebilmektir (Karasar, 2000:76-77).

Vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları belirlemeyi amaçlayan bu araştırma nicel verilere dayalı genel tarama modelinde bir araştırmadır.

Genel tarama modelleri, çok sayıda elemandan oluşan bir evrenden, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacı ile evrenin tümü ya da ondan alınacak bir grup, örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama modelleridir. *İlişkisel tarama modelleri*, iki ve daha çok sayıdaki değişken arasında birlikte değişim varlığını ve/veya derecesini belirlemeyi amaçlayan araştırma modelleridir. (Karasar, 2005:79).

4.6. Evren ve Örneklem

Araştırmalarda iki tür evren vardır. Birisi genel evren, öteki ise çalışma evrenidir. Çalışma evreni, ulaşılabilen evrendir. Bu yönü ile somuttur. Araştırmacının, ya doğrudan gözleyerek ya da ondan seçilmiş bir örnek küme üzerinde yapılan gözlemlerden yararlanarak, hakkında görüş bildirebileceği evrendir. Pratikte araştırmalar, çalışma evreni üzerinde yapılmakta olup sonuçların da, yalnızca bu sınırlı evrene genellenmesi kaçınılmazdır (Karasar, 2000:110).

Araştırma evreni, Konya ili Cihanbeyli ilçesindedir ($n=104$) tespit edilmiştir.

Örneklem, belli bir evrenden, belli kuralara göre seçilmiş ve seçildiği evreni temsil yeterliği kabul edilen küçük kümedir. Örneklem almanın, yani örneklemenin belli ve bilinen kuralları vardır. Ancak o zaman alınan örneklemin evreni temsil edebileceği kabul edilir (Karasar, 2000: 110-111). Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi, örnek bir kütleden elde edilen verilerden yola çıkarak evren hakkında genellemeler yapmak, olasılığına dayanır. Bu sebepler, örnek kütle büyüdükçe evren hakkında yapılan genellemelerde yanılma olasılığı azalır. Bu durum göz önünde bulundurulduğunda, araştırmacının uygun bir örnek kütle için, hem temsil yeteneği

sağlayan bir örneklem büyüklüğünü, hem de maliyet, zaman ve veri analizi şartlarını dikkate alarak bir dengeye ulaşması gerekir (Altunışık ve diğerleri, 2010:134).

Örnekleme tekniklerini iki kategoriye ayırmak mümkündür. Bunlar olasılığa dayalı olan ve olasılığa dayalı olmayan örnekleme teknikleridir. Olasılığa dayalı örnekleme tekniklerinden olan *basit tesadüfi örnekleme*, tanımlanan evrendeki her elemanın, “eşit” ve “bağımsız” seçilme şansına sahip olmasıdır. Yani, her eleman eşit seçilme şansına sahip olmalı ve aynı zamanda birisinin seçilmesi, diğerinin seçilmesine kesinlikle engel olmamalı, etki etmemelidir. *Tabakalı (zümrelere göre) örnekleme*, belli bir değişken dikkate alınarak, bu değişkene ilişkin evrende var olan özelliklerin örnekte de aynı oranda temsil edilmesidir. (Altunışık ve diğerleri, 2010:138).

4.7. Araştırmaya Katılımların Demografik Özellikleri ve Frekans Tabloları

Bu bölümde anket çalışmaları sonucunda Konya ili Cihanbeyli ilçesinde konu ile ilgili kişilere 104 adet geçerli anket formu elde edilmiştir. Araştırmaya katılımcı olarak katılan çalışanların verdikleri cevaplar doğrultusunda demografik özellikleri ve frekans tablolarını elde ettiğimiz veriler dâhilinde inceleyeceğiz.

Tablo 4.1: Unvan aralıklarına göre frekanslar

	Frekans	Yüzde	Toplam Yüzde	Kümülatif Yüzde
Vergi Mükellefi	104	100,0	100,0	100,0
Toplam	104	100,0	100,0	

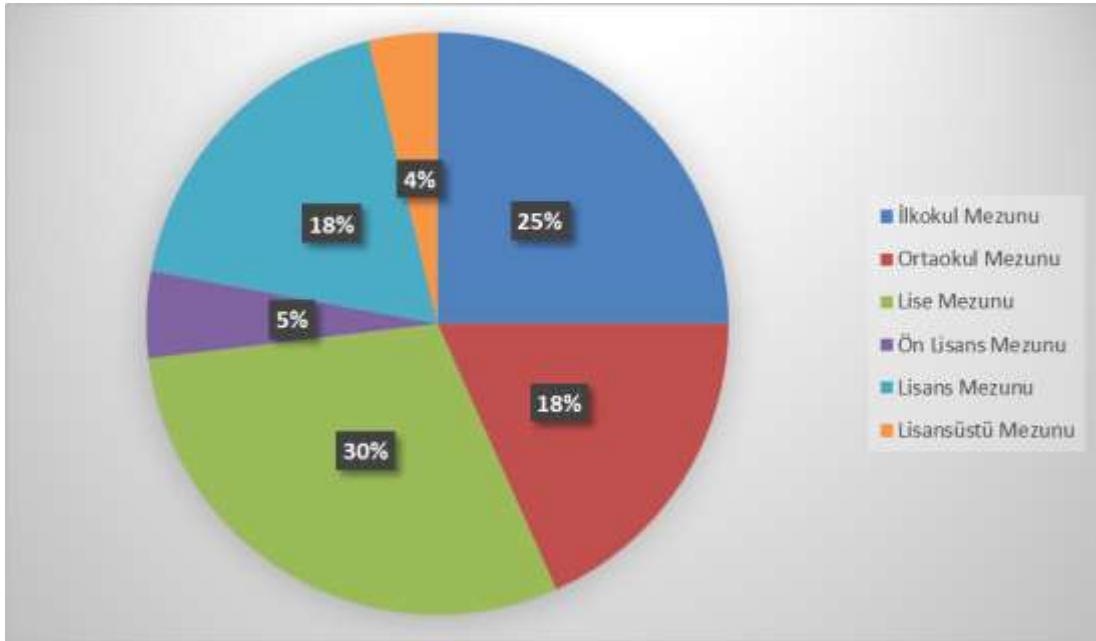
Tablo 5.1’de araştırma verileri incelendiğinde Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar hakkında ki sorulara cevaplayan çalışan bireylerin unvanlarına göre yüzdelerini görmekteyiz. Bu verilerden hareketle % 100,0’ü ile tamamını oluşturan vergi mükellefi olduğu görülmektedir.

Tablo 4.2: Öğrenim durumu aralıklarına göre frekanslar

	Frekans	Yüzde	Toplam Yüzde	Kümülatif Yüzde
İlkokul Mezunu	26	25,0	25,0	25,0
Ortaokul Mezunu	19	18,3	18,3	43,3
Lise Mezunu	31	29,8	29,8	73,1
Ön Lisans Mezunu	5	4,8	4,8	77,9
Lisans Mezunu	19	18,3	18,3	96,2
Lisansüstü	4	3,8	3,8	100,0
Toplam	104	100,0	100,0	

Tablo 4.2’de araştırma verileri incelendiğinde Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar hakkında ki sorulara cevaplayan çalışan bireylerin öğrenim durumlarına göre yüzdelerini görmekteyiz. Bu verilerden hareketle % 25’i ilkokul mezunu, % 18,3’ü ortaokul mezunu, % 29,8’i lise mezunu, % 4,8’i ön lisans mezunu, % 18,3’ü lisans mezunu ve son olarak % 3,8’i ise lisansüstü öğrenime sahip olduğunu tablo 3.2’de ki verilerden gözlemlenmektedir.

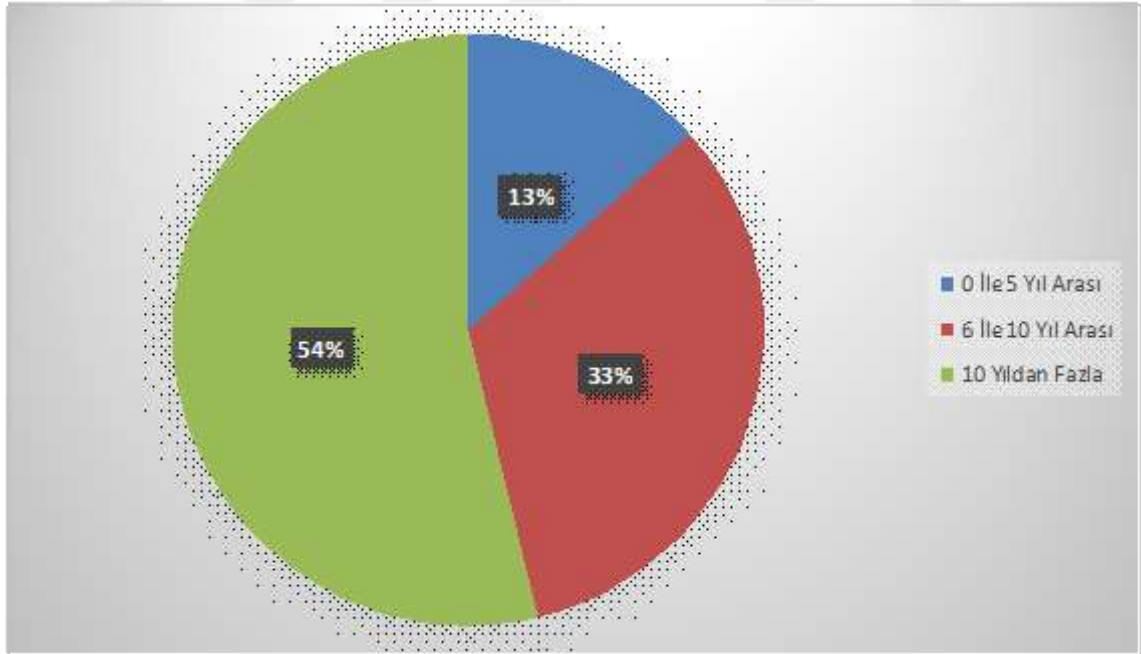
Şekil 4.1: Öğrenim durum aralıkları grafiği



Tablo 4.3: Meslek deneyim aralıklarına göre frekanslar

	Frekans	Yüzde	Toplam Yüzde	Kümülatif Yüzde
0 İle 5 Yıl Arası	14	13,5	13,5	13,5
6 İle 10 Yıl Arası	34	32,7	32,7	46,2
10 Yıldan fazla	56	53,8	53,8	100,0
Toplam	104	100,0	100,0	

Tablo 4.3’de araştırma verileri incelendiğinde Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlar hakkında ki sorulara cevaplayan çalışan bireylerin mesleki deneyim durumlarına göre yüzdelerini görmekteyiz. Bu verilerden hareketle % 13,5’i 0 ile 5 yıl arasında mesleki deneyime, %32,7’si 6 ile 10 yıl arasında mesleki deneyime sahip olup, son olarak % 53,8’si 10 yıl ve daha fazla süre mesleki deneyime sahip olduklarını bildirmiştir.

Şekil 4.2: Mesleki deneyim durum aralıkları grafiği

Tablo 4.4: Soruların frekansları

Soru	Kesinlikle Katılıyor m	Katılıyor m	Kararsız m	Katılmıyor m	Kesinlikle Katılmıyor m
Vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergilerini tam ve doğru olarak ödemelerine etkili olacaktır	% 47,1	% 51,9	% 1	% 0	% 0
Çok fazla af kanunun çıkarılması, zamanında vergi ödeyenleri olumsuz etkilediği için ülkedeki vergi ödeme biçimi ve alışkanlığını azaltmaktadır	% 44,2	% 49	% 1	% 2,9	% 2,9
Topluma karşı sorumluluğu olan biri vergisini tam olarak ödemelidir	% 38,5	% 52,9	% 1,9	% 5,8	% 1
Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır	% 8,7	% 4,8	% 6,7	% 40,4	% 39,4
Ülkemizde vergi kaçakçılığı suçlarını önlemek amacıyla kanun koyucu tarafından idari ve mali anlamda alınan tedbirler yeterlidir	% 0	% 16,3	% 3,8	% 32,7	% 47,1
Yakalanma olasılığı fazla olduğunu düşünen mükellefin daha az vergi kaçırdığını düşünüyorum	% 23,1	% 40,4	% 20,2	% 12,5	% 3,8
Genel kültür ve toplum bilinci yüksek olan	% 13,5	% 76	% 5,8	% 4,8	% 0

mükellef vergi yükümlülüğünü yerine getirirken dikkatli ve titiz bir şekilde davranır					
Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırılmayı teşvik etmektedir	% 54,8	% 37,5	% 2,9	% 4,8	% 0
Vergi denetim elamanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır	% 11,5	% 16,3	% 4,8	% 37,5	% 29,8
Eğitim düzeyi yüksek olan bir toplum, verginin amaçları iyi bilindiğinden vergisini düzenli öder	% 18,3	% 58,7	% 12,5	% 10,6	% 0
Vergi mükelleflerine sürekli eğitim verilmesi ve bilgi edinilmesi gerektiğini düşünüyorum	% 42,3	% 50	% 2,9	% 4,8	% 0
Denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları artırılarak mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizleri de artırılmalı, vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır	% 24	% 29,8	% 9,6	% 17,3	% 19,2
Vergilerle ilgili düzenlenen	% 40,4	% 47,1	% 12,5	% 0	% 0

kanunların ve tebliğin, sirküler gibi alt mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum					
Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde çok önemlidir	% 31,7	% 58,7	% 7,7	% 1,9	% 0
Topluma sunulan kamu hizmetlerinin nicelik ve niteliğinin artması vergi bilincini artırır	% 26	% 24	% 30	% 15	% 5
Kayıt dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin daha etkin hukuki düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir	% 27,9	% 64,4	% 4,9	% 4,8	% 1
Ülkemizde devletin savurgan harcama politikası vergi ödenmesini olumsuz etkiler	% 41,3	% 33,7	% 3,8	% 14,4	% 6,7

Tablo 4.4'te ki verilerden sonuçlar ve öneriler bölümünde bahsedilecektir.

4.7. BULGULAR ve YORUM

Bu bölümde anket aracılığı ile elde edilen verilerin analizi sonucundan ortaya çıkan bulgular ve yorumlar yer almaktadır.

Problem

Konya ili Cihanbeyli ilçesinde çalışan bireylerin vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorun düzeyleri nedir?

Alt Problemler

Araştırmanın amacı Konya ili Cihanbeyli ilçesinde çalışan bireylerin vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları ortaya çıkarmaktır. Konya ili Cihanbeyli ilçesinde çalışan bireylerin vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları ortaya çıkarmak amacı ile cevaplayan bireylerin demografik özellikler hakkında bilgiler elde edilmiştir ve dolayısıyla Konya ili Cihanbeyli ilçesinde çalışan bireylerin vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlarını, görüşleri ve araştırma sorularına verdiği cevaplar araştırmanın hipotezlerinin çözümünde etkili olması düşünülmektedir.

Araştırmanın amacına göre hipotezler ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

H1: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvana göre farklılık bulunmaktadır.

H2: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumuna göre farklılık bulunmaktadır.

H3: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyimine göre farklılık bulunmaktadır.

4.7.1. Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvana göre farklılık bulunup bulunmadığını inceleyeceğiz.

Bir bağlantı olup olmadığı anlamak için ilk başta ölçeklerimizin ortalamasını almamız gerekmektedir. Sonrasında ise hipotezlerimizi kurup, karşılaştırma testlerimizden olan Anova testini uygulayıp aşağıda ki tablo 4.1’de belirtilmiştir.

H0: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvana göre farklılık yoktur.

H1: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvana göre farklılık vardır.

Tablo 4.5: Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata Ortalaması
Unvan	104	1,0000	,00000 ^a	,00000
Vergi Denetimi Sorun Ortalaması	104	2,2921	,21989	,02156

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Ortalama Farkı	Farkın % 95 Güven Aralığı	
					Alt	Üst
Vergi Denetimi Sorun Ortalaması	106,303	103	,000	2,29207	2,2493	2,3348

Tablo 4.5’e baktığımızda Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvan durumu ile bir bağlantısına göre betimsel istatistik sonuçları yer almaktadır. İlk tablomuzda one sample t testi ile karşılaştırdığımız Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvan durumuna göre önem derecesinin, ortalaması, standart sapması, hata değerleri yer almaktadır.

İkinci tablo olan one sample t test incelendiğinde, ortalamalar farkı, farkın % 95 güven aralığı alt ve üst değerleri ve sig değerimiz olduğunu görmekteyiz. Burada bizi ilgilendiren değer sig değeridir. Sig değerine baktığımızda, sig değerimizin

0,000 olduğunu görüp 0,05 anlamlılık düzeyimizden küçük olduğu gözleniyor. Bu sonuç bize H1 hipotezinin kabulü H0 hipotezinin ise reddi anlamına gelir. Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvan durumu ile anlamlı bir ilişkisi olduğunu göstermektedir.

4.4.2. İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumuna göre farklılık bulunup bulunmadığını inceleyeceğiz.

Bir bağlantı olup olmadığı anlamak için ilk başta ölçeklerimizin ortalamasını almamız gerekmektedir. Sonrasında ise hipotezlerimizi kurup, karşılaştırma testlerimizden olan Anova testini uygulayıp aşağıda ki tablo 4.2’de belirtilmiştir.

H0: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumuna göre farklılık yoktur.

H1: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumuna göre farklılık vardır.

Tablo 4.6: İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Niteleyiciler

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	Ortalamalar İçin % 95 Güven Aralığı		Minimum	Maksimum
					Alt Sınır	Üst Sınır		
İlkokul Mezunu	26	2,3317	,22965	,04504	2,2390	2,4245	1,81	2,88
Ortaokul Mezunu	19	2,2599	,20546	,04714	2,1608	2,3589	1,81	2,63
Lise Mezunu	31	2,3387	,24831	,04460	2,2476	2,4298	1,88	3,13
Ön Lisans Mezunu	5	2,1125	,13550	,06060	1,9443	2,2807	1,94	2,31
Lisans Mezunu	19	2,2533	,17858	,04097	2,1672	2,3394	1,88	2,50
Lisansüstü	4	2,2344	,15625	,07813	1,9857	2,4830	2,06	2,44
Toplam	104	2,2921	,21989	,02156	2,2493	2,3348	1,81	3,13

Varyansların Homojenliğinin Testi

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,468	5	98	,799

ANOVA

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

	Kareler Toplamı	df	Kareler Toplamı	F	Sig.
Gruplar Arasında	,331	5	,066	1,396	,232
Gruplar İçinde	4,649	98	,047		
Toplam	4,980	103			

Tablo 4.6’da baktığımızda Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumu ile bir bağlantısına göre betimsel istatistik sonuçları yer almaktadır. İlk tablomuzda anova testi ile karşılaştırdığımız Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumuna göre önem derecesinin, ortalaması, standart sapması, hata değeri, %95 güven aralığına kıstasına göre alt sınır ve üst sınır, maksimum değer ve minimum değerler yer almaktadır.

İkinci tablomuzu ele aldığımız zaman, tabloda bulunan sig değerinin 0,799 olduğunu görmekteyiz. Bu elde ettiğimiz sig değerinin, anlamlılık düzeyi olan 0,05’ten büyük olduğunu gösterir. Sig değerimizin anlamlılık düzeyimizden büyük olması karşılaştırmış olduğumuz Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumu ile anlamlı bir farklılık önem derecesi ortalamalarının bize homojen olduğunu göstermektedir.

Son olarak en son anova tablomuzu incelediğimizde, gruplar arasında ve gruplar içinde ki kareler toplamı, ortalamalar toplamı, f değerimiz ve sig değerimiz olduğunu görmekteyiz. Burada bizi ilgilendiren değer sig değeridir. Sig değerine baktığımızda, sig değerimizin 0,232 olduğunu görüp 0,05 anlamlılık düzeyimizden büyük olduğu gözleniyor. Bu sonuç bize H0 hipotezinin kabulü H1 hipotezinin ise reddi anlamına gelir. Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumu ile bir bağlantısı olmadığını göstermektedir.

Bu bilgilere ek olarak şunu belirtmemizde fayda vardır, post hoc analizine başvurmamamızın sebebi varyanslarımızın homojen olması ve araştırılan iki ortalama arasında bir farklılığın gözlenmemesinden kaynaklandığıdır.

4.7.2. Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyime göre farklılık bulunup bulunmadığını inceleyeceğiz.

Bir bağlantı olup olmadığı anlamak için ilk başta ölçeklerimizin ortalamasını almamız gerekmektedir. Sonrasında ise hipotezlerimizi kurup, karşılaştırma testlerimizden olan Anova testini uygulayıp aşağıda ki tablo 4.3’de belirtilmiştir.

H0: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyime göre farklılık yoktur.

H1: Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyime göre farklılık vardır.

Tablo 4.7: İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Niteleyiciler

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

	N	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	Ortalamalar İçin %95 Güven Aralığı		Minimum	Maksimum
					Alt Sınır	Üst Sınır		
0 İle 5 Yıl Arası	14	2,2946	,22391	,05984	2,1654	2,4239	2,00	2,88
6 İle 10 Yıl Arası	34	2,2886	,16856	,02891	2,2298	2,3474	1,81	2,56
10 Yıldan fazla	56	2,2935	,24827	,03318	2,2270	2,3600	1,81	3,13
Toplam	104	2,2921	,21989	,02156	2,2493	2,3348	1,81	3,13

Varyansların Homojenliğinin Testi

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,141	2	101	,123

ANOVA

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Gruplar Arasında	,001	2	,000	,006	,994
Grup İçinde	4,979	101	,049		
Toplam	4,980	103			

Tablo 4.7’de baktığımızda Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyim ile bir bağlantısına göre betimsel istatistik sonuçları yer almaktadır. İlk tablomuzda anova testi ile karşılaştırdığımız Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyime göre önem derecesinin, ortalaması, standart sapması, hata değeri, %95 güven aralığına kıstasına göre alt sınır ve üst sınır, maksimum değer ve minimum değerler yer almaktadır.

İkinci tablomuzu ele aldığımız zaman, tabloda bulunan sig değerinin 0,123 olduğunu görmekteyiz. Bu elde ettiğimiz sig değerinin, anlamlılık düzeyi olan 0,05’ten büyük olduğunu gösterir. Sig değerimizin anlamlılık düzeyimizden büyük olması karşılaştırmış olduğumuz Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyim ile anlamlı bir farklılık önem derecesi ortalamalarının bize homojen olduğunu göstermektedir.

Son olarak en son anova tablomuzu incelediğimizde, gruplar arasında ve gruplar içinde ki kareler toplamı, ortalamalar toplamı, f değerimiz ve sig değerimiz olduğunu görmekteyiz. Burada bizi ilgilendiren değer sig değeridir. Sig değerine baktığımızda, sig değerimizin 0,994 olduğunu görüp 0,05 anlamlılık düzeyimizden büyük olduğu gözleniyor. Bu sonuç bize H0 hipotezinin kabulü H1 hipotezinin ise reddi anlamına gelir. Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyim ile bir bağlantısı olmadığını göstermektedir.

Bu bilgilere ek olarak şunu belirtmemizde fayda vardır, post hoc analizine başvurmamamızın sebebi varyanslarımızın homojen olması ve araştırılan iki ortalama arasında bir farklılığın gözlenmemesinden kaynaklandığıdır.

- Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların unvan durumu ile anlamlı bir ilişkisi olduğunu göstermektedir.

- Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların öğrenim durumu ile anlamlı bir ilişkisi olmadığını göstermektedir.

- Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların mesleki deneyim durumu ile anlamlı bir ilişkisi olmadığını göstermektedir.

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin vergi mükellefleri oluşturmaktadır.

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin çoğunluğunu lise mezunları oluşturmakta olup geriye eşit bir dağılım göstermekte olduğu görülmektedir.

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin çoğunluğunun mesleki deneyiminin 10 ve daha fazla olduğu görülmektedir.

Konya ili Cihanbeyli ilçesinde vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları belirlemek amacı ile katılımcılara anket çalışması uygulanmıştır. Bu anket araştırması sonucunda;

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergilerini tam ve doğru

olarak ödemelerine etkili olacaktır görüşünde birleşmiş olup vergi yükünün ağır olduğu görüşünü de paylaşmışlardır.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin çok fazla af kanunun çıkarılması, zamanında vergi ödeyenleri olumsuz etkilediği için ülkedeki vergi ödeme biçimi ve alışkanlığını azaltmaktadır görüşünde olduklarını bildirmişlerdir.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin topluma karşı sorumluluğu olan biri vergisini tam olarak ödemesi gerektiğini savunmaktadırlar.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmadığını düşünmektedir.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin ülkemizde vergi kaçakçılığı suçlarını önlemek amacıyla kanun koyucu tarafından idari ve mali anlamda alınan tedbirlerin yeterli olmadığı görüşündedirler.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin yakalanma olasılığı fazla olduğunu düşünen mükellefin daha az vergi kaçırdığını düşünmektedir.

• Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin genel kültür ve toplum bilinci yüksek olan mükellef vergi yükümlülüğünü yerine getirirken dikkatli ve titiz bir şekilde davranır dedikleri gözlemlenmektedir.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünmektedirler.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin vergi denetim elamanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmadığını düşünmektedirler.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin eğitim düzeyi yüksek olan bir toplum, verginin amaçları iyi bilindiğinden vergisini düzenli öder görüşündedirler.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin vergi mükelleflerine sürekli eğitim verilmesi ve bilgi edinilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları arttırılarak mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizleri de arttırılmalı, vergi aflarına sık sık başvurulmalıdır görüşünde farklı görüşlerin birbirine yakın olduğu net bir cevap ağırlığının olmadığı gözlemlenmektedir.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin vergilerle ilgili düzenlenen kanunların ve tebliğın, sirküler gibi alt mevzuatın yeterince açık ve anlaşılır olduğunu düşünmektedirler.

•Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan

bireylerin bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önleminde çok önemli olduğu görüşündedirler.

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin topluma sunulan kamu hizmetlerinin nicelik ve niteliğinin artması vergi bilincini artırır görüşündedirler.

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin kayıt dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin daha etkin hukuki düzenlemelerinin yapılması gerekmekte olduğu düşüncesi hâkimdir.

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylerin ülkemizde devletin savurgan harcama politikası vergi ödenmesini olumsuz etkileyeceği görüşündedirler.

- Konya İli Cihanbeyli ilçesinde yapılan vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunları tespit etmek amacı ile yapılan anket çalışmasına katılan bireylere yöneltilen sorulara ve o sorulara verilen cevaplara bakıldığında, katılımcılar vergi yükünün azaltılması gerektiğinin ve bu vergi oranlarının kendilerine fazla gelmekte olduğunu düşünmektedirler. Fakat vergilerinin zamanında ödemeye gayret gösterip, ödemeyenlerin ise yanlış tutumda olduklarını savunmaktadırlar. Ayrıca vergi aflarının vergi ödeyenlere haksızlık yapıldığı düşüncesini oluşturduğu ve bu vergi aflarını görmek istemediklerini paylaşmışlardır. Vergi oranlarının artışının bu denli yüksek olmamasını tavsiye etmişlerdir. Ve vergi mükelleflerini bilinçlendirmek adına eğitim düzenlenmesi gerekliliğini vurgulamışlardır ve bunun gereklilik olarak göstermişlerdir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi denetimi en genel anlamda vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Bu kapsamda vergi denetimi hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin eylemlerinin ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun denetlenmesidir. Bu nedenle vergi denetimi gerek devlet gerekse özel sektör açısından çok önemlidir. Türkiye’de vergi denetimi yeterince etkin şekilde gerçekleştirilememektedir. Denetimin etkinliğinin sağlanamamasında denetim birimlerinin yapılarındaki farklılıklar, görev çakışmaları, denetim birimleri arasındaki görev uyuşmazlıkları, denetimin planlanması ve birimler arasındaki koordinasyon eksikliği, ekonomideki kayıt dışılığın yüksekliği, vergi bilincinin yerleşmemesi, teknolojik altyapının denetim işlevinde yeterince ve etkin kullanılmaması başlıca nedenler olmaktadır. Denetimde etkinliğin sağlanması, ancak iyi kurulmuş bir vergi idaresi ve denetim yapısı ile mümkün olabilecektir.

Türkiye’de vergi denetimi yeterince etkin şekilde gerçekleştirilememektedir. Denetimin etkinliğinin sağlanamamasında denetim birimlerinin yapılarındaki farklılıklar, görev çakışmaları, denetim birimleri arasındaki görev uyuşmazlıkları, denetimin planlanması ve birimler arasındaki koordinasyon eksikliği, ekonomideki kayıt dışılığın yüksekliği, vergi bilincinin yerleşmemesi, teknolojik altyapının denetim işlevinde yeterince ve etkin kullanılmaması başlıca nedenler olmaktadır. Denetimde etkinliğin sağlanması, ancak iyi kurulmuş bir vergi idaresi ve denetim yapısı ile mümkün olabilecektir.

Günümüz Türkiye’inde vergi denetim sistemi, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü olarak ifade edilen bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda kaçakçılık riskini taşımaktadır. Bu sebeple vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını sadece vergi denetim sistemindeki alınacak bir takım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirmek mümkün değildir. Günümüze kadar yasal

düzenlemelerle denetimin etkinliğinin sağlanmaya çalışılması çeşitli mevzuat sorunlarının oluşmasını sağlamıştır.

Günümüze kadar yasal düzenlemelerle denetimin etkinliğinin sağlanmaya çalışılması çeşitli mevzuat sorunlarının oluşmasını sağlamıştır.

Türk vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunlara baktığımızda, vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve çok sık değişiklik yapılması, vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için hazırlık döneminin tanınmaması, vergi cezalarının uygulanamaması ve sık sık vergi aflarının çıkarılması ve bunlara benzer birçok mevzuat düzenlemesinin dağınıklığı çokluğu sistemi işlemez duruma getirmektedir. Denetim mevzuatının dağınık ve karmaşık bir durumda olması sebebiyle vergi denetim sisteminde etkinlik sağlanamamaktadır. Ayrıca vergi mevzuatımız çok sık yapılan değişiklikler nedeniyle konunun uzmanları dahi mevzuata bakmadan konuşamaz hale gelmişlerdir. Vergi mevzuatlarında yapılan değişikliklere örnek vermek gerekirse; K.D.V. yürütme maddesi dahil olmak üzere 63 maddeden oluşurken uygulamaya ilişkin olarak yayımlanan tebliğ sayısı 91'dir. Buna ilişkin örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu kadar sıklıkla değişen vergi mevzuatı bir yandan denetim birimlerinin fakat çok daha önemli olarak ta mükelleflerin işini zorlaştırmaktadır.

Devlet bir yandan kanunlara uygun bir şekilde elde etmek istediği vergi gelirlerinin toplanmasına dair denetimleri gerçekleştirirken bir yandan da vatandaşlarına adil davranmak, mükellef haklarını göz etmek durumundadır. Söz konusu denetim işlevi denetim teşkilatı bünyesinde denetim personeli tarafından uygulanmaktadır. Bu bağlamda denetim teşkilatının yapısı ve işleyişi de ayrıca önem arz etmektedir. Türkiye Cumhuriyeti denetim teşkilatı yıllar itibarıyla yapısal değişimler geçirmiştir. Ancak 2011 tarihli 646 sayılı KHK ile literatürde reform şeklinde ifade edilen denetimin teşkilat ve personel özelinde tek çatı altında birleştirilmesi vergi denetiminde yakın tarih açısından dönüm noktası olmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında gerçekleştirilen söz konusu birleşme gerek uygulayıcılar gerekse teorisyenler arasında olumlu veya olumsuz şekilde eleştirilmiştir.

Türkiye’de gerek AB’ye giriş süreci ve gerekse küreselleşme olgusunun etkileri ve ülke ekonomisinin geçirdiği yapısal değişim sosyo-ekonomik boyutuyla geniş kapsamlı bir vergi reformunun yapılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. Yapılan çalışmalar ile vergi sistemi üzerinde gelir kavramından başlayarak, vergi yükü, dolaylı-dolaysız vergi gelirlerinin vergi hâsılatındaki payının dolaysız vergiler ağırlıklı olacak şekilde düzenlenmesi, vergide yatay ve dikey adaletin sağlanmasına çalışılmalı, kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilirken aynı zamanda vatandaşlarda mükellefiyet bilinci artırılması, denetim ve oto kontrol sistemlerinin geliştirilmesine çalışılmalıdır. Vergileme alanında ön görülen reform çalışmalarında; vergi mevzuatının ekonomik değişmelere uygun ve esnek bir yapı içermesine, geçici hükümlere fazla yer vermemesine özen gösterilmelidir. Türk vergi denetim mevzuatından kaynaklanan sorunların çözümü için aşağıdaki öneriler sunulabilir.

- Vergi denetim mevzuatındaki karmaşıklığın önüne geçebilmek için mevzuatın kapsamlı olarak ele alınması, birbirine benzeyen farklı hukuki düzenlemelerin azaltılması

-Denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları artırılarak mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizleri de artırılmalı, vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır.

- Vergi denetim mevzuatındaki esnekliklerin giderilmesi ve denetim elemanlarının işlerini zorlaştıran düzenlemelerin giderilmesi

- Vergi denetim elemanlarının çalışma standartlarına yönelik mevzuat düzenlemeleri gözden geçirilmeli

-Gecikme faizinin caydırıcı etkisiyle vergiler hem zamanında ödenecek hem de vergi tahsilâtı artmış olacaktır

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin daha etkin hukuki düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

-Mevzuatta yapılacak düzenlemelerin kapsam ve yönünün vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi kapsamında olması önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Akbıyık Sedat (2005), *Denetim ve Raporlama*, Bursa: Ekin Kitabevi
- Akça Ayşe (2008), *Bankalarda İç Denetim Sistemi ve Türkiye'deki Uygulamalar*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Akgül B. Ataman (2000). *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Akpınar Elçin (2006), *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Isparta: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Aslan Abdullah (2002), Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu, *Vergi Dünyası*, Sayı:250
- Aslan, Abdullah (2001): Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:241, İstanbul, Eylül
- Ataman Ümit, Hacırüstemoğlu Rüstem ve Bozkurt Nejat (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayın
- Atay Cevdet (1999), *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım
- Bakır Gülsüm Burcu (2009), Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Bakır Mehmet (2005). *Denetim*, Trabzon: Dilara Yayınevi
- Bayramın Meltem (2010), *Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomik İstikrar İçin Türk Kamu Yönetimi İç Denetim Sistemi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Bozkır Ender ve Tekin Selçuk (2003), Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:128, Ağustos
- Bozkurt Nejat (2000). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yayın

- Can A. Vecdi ve Uyar Süleyman (2010). *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Ankara: Nobel Yayınları
- Can İsmail (2004). Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, *Maliye Dergisi*, Sayı:145, Ocak-Nisan
- Çiğerci İsmail (2007), *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Çağan, Nami (1990): Avrupa Topluluğu’nda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu*, Hacettepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Ankara
- Çavuşoğlu Mustafa ve Duru Osman (2007), İç Denetim, *Siyasal Vakfı Bülteni*, Araştırma Notları, Yıl:15, Sayı:20
- Çelikkaya Ali (2013), Verginin Tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi, Edit: İsa Sağbaş, *Vergi Teorisi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi
- Çoban Rabia (2008), *Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hâsulatına Etkisi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Doğan, Can ve Kapusuzoğlu, Tuncay (2005), Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler, *Vergi Dünyası*, (283), Mart
- DPT (2001), *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı
- Erdoğan Murat (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5): 51-63
- Erdoğan Nurten (2012), Denetimde Önemlilik, Risk, Kanıt Kavramları ve Çalışma Kâğıtları, (Ed.) Melih Erdoğan, *Denetim*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını
- Ergen Zuhale ve Kılınçkaya Leman (2014), Türkiye’de Vergi Denetim Sisteminin Aksaklıklarının Giderilmesi, *Sosyo-Ekonomi*, Sayı:1

- Eski Emrah (2006), *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliği'ndeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci*, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Falay, Nihat (1997), Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 25
- Fatih Köprü, Vergi İnceleme Süreci, <http://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/vergi-inceleme-sureci.html>
- Gerçek Adnan (2009), Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:254, Kasım
- Gerçek, Adnan, Sarılı M. Ali ve Tezcan Keramettin (2006), *5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği
- Gökmen Necdet ve H. Abdullah Güleç (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:238, İstanbul, Haziran
- Gönülaçar Şener (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:130-131, ss.1-21
- Güçlü Faruk (2005). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Detay Yayıncılık
- Gümüş Erhan (2005), Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar, e-akademi, Sayı:45, <http://www.e-akademi.org> (Erişim Tarihi: 10.03.2016)
- Günday Metin (2004), *İdare Hukuku*, Ankara: İmaj Yayınevi
- Gürbüz Hasan (1995). *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi
- Güredin Ersin (2000). *Denetim*, İstanbul: Beta Basım Yayın
- Haftacı Vasfi (2011). *Muhasebe Denetimi*, Kocaeli: Umuttepe Yayını

- Hastürk Mesut (2010), *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Heper, Fethi ve Dönmez, Recai (2006), *Vergi Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi
- Karakaş, Mehmet (2005), Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere’deki Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, (196), Ocak
- Karakoç Yusuf (2004), Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Karanfiloğlu A. Yasin (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:35, ss.28-37
- Karyağdı, Nazmi (2001). *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, Ankara: ASO Yayını
- Kaval, Hasan (2003). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık
- Kenger Erdal (2001), *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, Ankara
- Kepekçi Celal(2004). *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcıol, Basım Yayın, İstanbul
- Kızılot Şükrü, Şenyüz Doğan, Taş Metin vd. (2007), *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Korkmaz, Veli (2007). *Hesap Verme Sorumluluğu Açısından Hesap Verilecek Merciler ve Hukuki Dayanakları*, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kahramanmaraş: Muhasebe Uzmanlığı Tezi
- Köse Ömer (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları
- Külcü Özgür ve Külcü Hande Uzun (2007), Değişen Koşullarda Kurumsal Belge ve Arşiv Hizmetleri: Bir Uygulama Örneği Olarak Türkiye Kızılay Derneği, *Değişen Dünyada Bilgi Yönetimi Sempozyumu*, 24-26 Ekim 2007, Ankara, Yay. Haz. S. Kurbanoglu, Y. Tonta ve U. Al, Bildiriler, Ankara: Hacettepe Üniversitesi

- MB, 2018 Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 2017, s.70
- Merter M. Emin (2004), *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir: Yayınlanmamış Doktora Tezi
- Nadaroglu, Halil (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayın
- Nas Adil (2012), Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, *A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:61, Sayı:4
- Okur Yaşar (2007), *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Ankara: Nobel Yayınları
- Organ, İbrahim (2008), *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi
- Övet Ali (2010), *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Övet, Ali (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Özalp, İnan (2010). *İşletme Yönetimi*, Ankara: Nisan Kitabevi
- Özdemir Oya (2008). *Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı ile Uyumlaştırılması*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Özer Mevlüt (1997), *Denetim*, Ankara: Özkan Matbaacılık
- Özker, A. Niyazi (2002): Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:4

- Özsemerci Kemal, Süngü Serdar ve Temizel Özlem (2004). Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 53, ss.3-39
- Paşaoğlu Didem (2013). Yönetim Fonksiyonları, *Yönetim ve Organizasyon*, (Ed.) Celil Koparal ve İnan Özalp, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını
- Pehlivan Osman (2007), *Vergi Hukuku*, Trabzon: Derya Kitabevi
- Saruhan, Ş. Can ve Yıldız, M. Leyla (2009). *Çağdaş Yönetim Bilimi*, İstanbul: Beta Basım Yayın
- Şaan Ayşe (2008). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Şeker, H. Nezih (1994), *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım
- Şenyüz Doğan (2005), *Vergi Hukuku (Genel Kısım)*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları
- Şimşek Şerif ve Çelik Adnan (2012). *Genel İşletme*, Konya: Eğitim Akademi
- Şin Sevil (2005), *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını
- Şin, Sevil (2005): *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını
- Taş Oktay ve Durmuş C. Niyazi (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, İstanbul: Alfa Basım Yayın
- Tavşancı, Aykut (2007). Avrupa Birliği Vergi Politikası, *Çanakkale SMMMO Abaküs Dergisi*, Sayı:2, Temmuz-Ağustos-Eylül
- Tecim Burak Ali Can (2008), *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Tek Zuhal ve Çetinkaya Egemen Mert (2004), İç Denetim, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:20

- Tekin Fazıl ve Çelikkaya Ali (2007), *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- TOBB (2002), *Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri*, Ankara: TOBB Yayını
- Toktaş, Yılmaz (2010). *Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye ve Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Kayıt Dışı Ekonomi ve Olumsuz Etkileri*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Tortop Nuri, İsbir Eyüp G., Aykaç Burhan, Yayman Hüseyin vd. (2010), *Yönetim Bilimi*, Ankara: Nobel Yayınları
- Tosuner Mehmet ve Arıkan Zeynep (2003). Resen Vergilendirme ve Sorunlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:177, Haziran
- Turguter Necip (2010), Taşınır ve Taşınmaz Malların Sayıştay'ca Denetiminin 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi, *Dış Denetim*, Temmuz-Ağustos-Eylül
- Turhan Murat (2009), *Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi Ve Performans Denetimini Uygulama Süreci*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Türk İsmail (2008), *Maliye Politikası: Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Tarihleri*, Ankara: Turhan Kitabevi
- Ulusan M. İlhan (2002), Türk Medeni Kanununun Dünü Bugünü, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1-2
- Uzay Şaban, Tanç Ahmet ve Erciyes Mehmet (2008), Türkiye'de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe, *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, 20-24 Temmuz 2008, İstanbul
- Ünal, Abdulkadir (2007), *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Üstün Süleyman (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul: Beta Basım Yayın

- VDD (2007), *Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları
- VDD (2003), *Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu*, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği
- Yeniçeri Harun (2005), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Doktora Tezi
- Yerlikaya Gökhan Kürşat (2011), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, *Ege Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XV, Sayı:1-2
- Yılcı, Münevver, (2012), Denetim ve Denetçi, *Muhasebe Denetimi*, (Ed.) Erdoğan Melih, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını
- Yurtseven Yılmaz (2010), *Uygulamalı Vergi Hukuku: Ders Notları*, Samsun
- Yurtsever Hatice ve Buran Burçin (2012). Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Cilt:2, Sayı:2, ss.46-56
- Yücelen İ. Hakkı (2009), *Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

EKLER

EK 1: ANKET SORULARI

GÖREVİNİZ				Vergi Mükellefi
ÖĞRENİM DURUMUNUZ	(1) (2) (3)	İlkokul Ortaokul Lise	(4) (5) (6)	Ön lisans Lisans Lisansüstü
MESLEK DENEYİMİNİZ	(1) (2) (3)	0-5 Yıl 5-10 Yıl 10 Yıldan fazla		
Vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergilerini tam ve doğru olarak ödemelerine etkili olacaktır.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Topluma karşı sorumluluğu olan biri vergisini tam olarak ödemelidir	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Ülkemizde Adil Bir Vergileme Sistemi Bulunmaktadır.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Ülkemizde vergi kaçaklığı suçlarını önlemek amacıyla kanun koyucu tarafından idari ve mali anlamda alınan tedbirler yeterlidir.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Yakalanma olasılığı fazla olduğunu düşünen mükellefin daha az vergi kaçırdığını düşünüyorum.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Genel Kültür ve toplum bilinci yüksek olan mükellef vergi yükümlülüğünü yerine getirirken dikkatli ve titiz bir şekilde davranır	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi kaçırma teşvik etmektedir.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Vergi denetim elemanlarının sayıca az ve/veya yetersiz olması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
Eğitim düzeyi yüksek olan bir toplum, verginin amaçları iyi bildiğinden vergisi düzenli öder.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum

Vergi mükelleflerin sürekli eğitim verilmesi ve bilgi edinilmesi gerektiğini düşünüyorum.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
---	-------------------	---	------------	---

15	Denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları arttırılarak mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizleri de arttırılmalı, vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
16	Vergilerle ilgili düzenlenen kanunların ve tebliğin, sirküler gibi alt mevzuatın yetirince açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
17	Bağımsız Denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
18	Topluma sunulan kamu hizmetlerin nicelik ve niteliğinin artması vergi bilincini artırır.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
19	Kayıt dışı ekonomik faaliyetlere ilişkin daha etkin hukuki düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum
20	Ülkemizde devletin savurgan harcama politikası vergi ödenmesini olumsuz etkiler.	(1) (2) (3)	Kesinlikle katılıyorum Katılıyorum Kararsızım	(4) (5)	Katılmıyorum Kesinlikle katılmıyorum

EK 2: SPSS SONUÇLARI

Birinci hipotez spss çıktıları

escriptives

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Vergi Mükellefi	104	2,2921	,21989	,02156	2,2493	2,3348	1,81	3,13

Test of Homogeneity of Variances

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,660 ^a	2	100	,519

a. Groups with only one case are ignored in computing the test of homogeneity of variance for Vergi_Denetimi_Sorun_Ortalaması.

ANOVA

Vergi_Denetimi_Sorun_Ortalaması

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,097	3	,032	,663	,577
Within Groups	4,883	100	,049		
Total	4,980	103			

İkinci hipotez spss çıktıları

Descriptives

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
İlkokul Mezunu	26	2,3317	,22965	,04504	2,2390	2,4245	1,81	2,88
Ortaokul Mezunu	19	2,2599	,20546	,04714	2,1608	2,3589	1,81	2,63
Lise Mezunu	31	2,3387	,24831	,04460	2,2476	2,4298	1,88	3,13
Ön Lisans Mezunu	5	2,1125	,13550	,06060	1,9443	2,2807	1,94	2,31
Lisans Mezunu	19	2,2533	,17858	,04097	2,1672	2,3394	1,88	2,50
Lisansüstü	4	2,2344	,15625	,07813	1,9857	2,4830	2,06	2,44
Total	104	2,2921	,21989	,02156	2,2493	2,3348	1,81	3,13

Test of Homogeneity of Variances

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,468	5	98	,799

ANOVA

Vergi Denetimi Sorun Ortalaması

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,331	5	,066	1,396	,232
Within Groups	4,649	98	,047		
Total	4,980	103			

Üçüncü hipotez spss çıktıları

Descriptives

Vergi_Denetimi Sorun Ortalaması

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
					0 ile 5 Yıl Arası	14		
6 ile 10 Yıl Arası	34	2,2886	,16856	,02891	2,2298	2,3474	1,81	2,56
10 Yıldan fazla	56	2,2935	,24827	,03318	2,2270	2,3600	1,81	3,13
Total	104	2,2921	,21989	,02156	2,2493	2,3348	1,81	3,13

Test of Homogeneity of Variances

Vergi_Denetimi Sorun Ortalaması

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2,141	2	101	,123

ANOVA

Vergi_Denetimi Sorun Ortalaması

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,001	2	,000	,006	,994
Within Groups	4,979	101	,049		
Total	4,980	103			