

T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIP
VE KAÇAĞI İLE MÜCADELEDEKİ ROLÜ: KARABÜK
İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Şaban ÖZSOY

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KARABÜK – 2013

T.C.
KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIP
VE KAÇAĞI İLE MÜCADELEDEKİ ROLÜ: KARABÜK
İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Şaban ÖZSOY

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Murat YILDIRIM

KARABÜK – 2013

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalında, Yrd. Doç. Dr. Murat YILDIRIM danışmanlığında, Şaban ÖZSOY tarafından hazırlanan bu çalışma 18/06/2013 tarihinde jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA

Jüri Başkanı

Jüri Üyesi - Danışman

Yrd. Doç. Dr. Murat YILDIRIM

Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Halim AKBULUT

Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
...../...../..... tarih ve/..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Abdullah KARAKAYA

Enstitü Müdürü •

Tez Bildirim Sayfası

Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "**Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü: Karabük İlinde Bir Araştırma**" adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu, hazırlanması, yürütülmesi, araştırılmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmada kullanılan doğrudan kendime ait olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

18.06.2013


Şaban ÖZSOY

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	VI
KISALTMALAR	VII
ÖZET.....	IX
ABSTRACT.....	X
GİRİŞ.....	1
1. ÇEŞİTLİ BOYUTLARI İLE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI.....	3
1.1. VERGİ KAVRAMI, VERGİNİN NİTELİKLERİ VE TARAFLARI.....	3
1.2. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI KAVRAMI.....	8
1.3. VERGİYE KARŞI ORTAYA ÇIKAN TEPKİLER.....	8
1.3.1. Vergiden Kaçınma.....	9
1.3.2. Vergi Kaçakçılığı.....	10
1.3.3. Verginin Reddi	11
1.3.4. Verginin Telafisi.....	11
1.3.5. Verginin Yansıması	12
1.4. KAYITDIŞI EKONOMİ - VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLİŞKİSİ.....	12
1.5. TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ BOYUTLARI.....	14
1.6. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ NEDENLERİ.....	19
1.6.1. Kayıtdışı Ekonominin Varlığı	19
1.6.2. Mali Nedenler.....	20
1.6.3. Hukuki Nedenler	20
1.6.4. Ekonomik Nedenler	22
1.6.5. Sosyal ve Psikolojik Nedenler.....	23
1.6.6. İdari Nedenler.....	24
1.6.7. Siyasal Nedenler	25

II

1.6.8. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği.....	26
1.7. ELEKTRONİK TİCARETTE MEYDANA GELEN VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI	27
2. MUHASEBE MESLEĞİ	31
2.1. MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİ KAVRAMLARI	31
2.2. MUHASEBE MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	33
2.2.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	33
2.2.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	36
2.3. GÜNÜMÜZDE MUHASEBE MESLEĞİ.....	39
2.3.1. Muhasebe Mesleğinin Konusu ve Türleri.....	40
2.3.2. Muhasebe Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları	41
2.3.3. Muhasebe Meslek Örgütleri.....	43
2.3.3.1. Ülkemizdeki Muhasebe Meslek Örgütleri.....	43
2.3.3.1.1. SMMM ve YMM Odaları	43
2.3.3.1.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	45
2.3.3.1.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği.....	46
2.3.3.1.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.....	46
2.3.3.1.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	47
2.3.3.2. Uluslararası Muhasebe Meslek Örgütleri	49
2.3.3.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	49
2.3.3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi	51
2.3.3.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu	52
2.3.3.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu	54
2.3.3.2.5. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü	55

III

2.3.4. Muhasebe Meslek Etiği	56
2.3.4.1. Genel Olarak Etik Kavramı	56
2.3.4.2. Muhasebe Mesleğinde Etik Olgusu	57
2.4. MUHASEBE MESLEĞİNİN GELECEĞİ	59
3. KARABÜK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA	62
3.1. ARAŞTIRMANIN TANITIMI	62
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	62
3.1.2. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Sınırlılıkları.....	63
3.1.3. Araştırmanın Yöntemi	64
3.1.3.1. Verilerin Toplanması.....	64
3.1.3.2. Verilerin Değerlendirilmesi.....	64
3.1.4. Araştırmanın Problem Cümlesi ve Alt Problemler	65
3.2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	65
3.2.1. Tanımlayıcı İstatistiklere İlişkin Bulgular	66
3.2.1.1. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımları.....	66
3.2.1.2. Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	66
3.2.1.3. Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımları	67
3.2.1.4. Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı	67
3.2.1.5. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	68
3.2.1.6. Meslek Mensuplarının Meslek Yıllarına Göre Dağılımı.....	68
3.2.1.7. Meslek Mensuplarının Aylık Gelirlerine Göre Dağılımı	69
3.2.1.8. Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı	69
3.2.2. Araştırmada Kullanılan Ölçeklere Yönelik Güvenilirlik Analizleri	70
3.2.3. Frekans Analizleri	72
3.2.3.1. Vergi Mükelleflerinin Eğilimlerine İlişkin Bulgular	72

3.2.3.2. Meslek Mensuplarının Etik Değerlere Bağlılığına İlişkin Bulgular	73
3.2.3.3. Meslek Mensuplarının Bilgi ve Birikimine İlişkin Bulgular	74
3.2.3.4. Vergi Mevzuatı, Vergi Yönetimi ve Vergi Yargısındaki Aksaklıklara İlişkin Bulgular	75
3.2.3.5. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatı Açısından Rolüne İlişkin Bulgular	78
3.2.3.6. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yönetimi Açısından Rolüne İlişkin Bulgular	79
3.2.3.7. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yargısı Açısından Rolüne İlişkin Bulgular	80
3.2.3.8. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Uygulamaları Açısından Rolüne İlişkin Bulgular	81
3.2.4. Kruskal-Wallis Testi Uygulaması	83
3.2.4.1. Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	83
3.2.4.1.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	83
3.2.4.1.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	84
3.2.4.1.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	84
3.2.4.1.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	85
3.2.4.2. Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	85
3.2.4.2.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	85
3.2.4.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	86

3.2.4.2.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	87
3.2.4.2.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	87
3.2.5. Mann-Whitney U Testi Uygulaması.....	88
3.2.5.1. Cinsiyet Yönünden Farklılıklar.....	88
3.2.5.1.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	88
3.2.5.1.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	89
3.2.5.1.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	89
3.2.5.1.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	90
3.2.5.2. Medeni Durum Yönünden Farklılıklar.....	90
3.2.5.2.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	91
3.2.5.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	91
3.2.5.2.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	92
3.2.5.2.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	93
SONUÇ.....	94
KAYNAKLAR	99
EK: ANKET FORMU	108
ÖZGEÇMİŞ	111

ÖNSÖZ

Bu çalışma Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans programında yürütülmüştür.

Engin tecrübelerini ve önerilerini ziyadesiyle aktararak çalışmamın tamamlanmasında büyük katkı sağlayan değerli danışman hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Murat YILDIRIM'a ve tez sürecinde desteklerini esirgemeyen Karabük Üniversitesi'nde görev yapan diğer tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Anket çalışmama destek vererek anket geri dönüşüm oranını oldukça yüksek seviyelere çıkaran Karabük'lü değerli muhasebe meslek mensubu hemşehrilerime, ayrıca çalışmanın başından sonuna kadar gösterdikleri özveri ve anlayıştan dolayı sevgili eşime ve kıymetli ikizlerime teşekkürü bir borç bilirim.

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
EDI	: Elektronik Bilgi Alışverişi
EFTA	: Avrupa Serbest Ticaret Birliği
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IES	: Uluslararası Eğitim Standartları
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TESMER	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRSY	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları
TL	: Türk Lirası

VIII

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSY	: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
US-GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
Vb.	: Ve benzeri
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLE
MÜCADELEDEKİ ROLÜ: KARABÜK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

ÖZSOY Şaban

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Murat YILDIRIM

18.06.2013, 111 Sayfa

Globalleşen dünyada ülkelerin ekonomik varlıklarını sürdürebilmeleri için kamu gelirlerini arttırmaları zorunludur. Vergi tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye için de en önemli gelir kaynağıdır. Gelişmiş ekonomilerde gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin oranı dolaylı vergilere göre daha yüksektir. Türkiye’de ise vergi gelirlerinin büyük bir kısmı dolaylı vergilerden elde edilmektedir. Bu durum ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının yüksek boyutlarda olduğunun bir göstergesidir.

Ülkemizde dolaysız vergiler beyan esasına dayalı olarak toplanmaktadır. Bu sistemde vergi denetim ve incelemelerinin yanı sıra kaliteli muhasebe hizmeti de etkin rol oynamaktadır. Muhasebe hizmeti sunan meslek mensupları, işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı şekilde kaydetmek, faaliyet sonuçlarını değerlendirerek tarafsız biçimde işletme ile ilgili kişi ve kurumlara aktarmakla görevlidir. Bu bağlamda mükellef beyanlarının doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerine dayandırılmasını sağlayan muhasebe meslek mensupları, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında adeta bir köprü vazifesi görerek, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde önemli görevler üstlenmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadeledeki rolünü ortaya koymak için yapılan bu araştırmada, meslek mensupları ile vergi kayıp-kaçağı hakkındaki bilgilere ve Karabük’te faaliyet gösteren meslek mensupları ile yapılan anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergi Kayıp ve Kaçağı, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Mensubu

ABSTRACT

**THE ROLE OF ACCOUNTANCY PROFESSION MEMBERS IN COMBATING
TAX LOSSES AND EVASION: A RESEARCH IN THE PROVINCE OF
KARABÜK**

ÖZSOY Şaban

Master Thesis, Department of Business

Thesis Consultant: Assistant Professor Murat YILDIRIM

18.06.2013, Pages:111

In globalizing world, countries are to increase their income to maintain their financial properties. Like other countries, tax is the most important incoming source in Turkey, too. In developed countries, the taxes rate taken from fortune and income is higher than indirect ones. In Turkey, a large part of the tax revenues are derived from indirect taxes. The situation indicates that tax losses and evasion are significant.

Direct taxes are obtained according to statement in our country. In this system, not only tax control and research but also qualified accountancy are in an active role. Profession members presenting accountancy service are charged of saving the business activities, evaluating results and transferring them in an objective way concerning institution. Besides, accountancy profession memebbers ensuring taxpayers'statements fair reliable for accountancy data are bridge and have important roles in taxes losses and evasion.

In this research, to show the role of accountancy members controlling the taxes losses and evasion are taken into consideration which about the data and results of questionnaire with profession members in Karabük.

Keywords: Taxes, Tax Losses and Evasion, Accountancy Profession, Accountancy Profession Member

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü - Ülkelerarası Karşılaştırma	13
Tablo 1.2. Bütçe Gelirleri Tablosu.....	15
Tablo 1.3. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı	16
Tablo 1.4. Toplam Vergi Gelirleri Tablosu	17
Tablo 1.5. Tüm Denetim Birimlerince Yapılan İnceleme Sonuçları	18
Tablo 2.1. 2013 Yılı Başları İtibariyle Meslek Mensupları.....	44
Tablo 3.1. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı	66
Tablo 3.2. Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	66
Tablo 3.3. Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	67
Tablo 3.4. Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı.....	67
Tablo 3.5. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı	68
Tablo 3.6. Meslek Mensuplarının Meslek Yıllarına Göre Dağılımı	68
Tablo 3.7. Meslek Mensuplarının Aylık Gelirlerine Göre Dağılımı.....	69
Tablo 3.8. Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı	69
Tablo 3.9. Güvenilirlik Analizi Sonuçları	71
Tablo 3.10. Vergi Mükelleflerinin Eğilimlerine İlişkin Görüşlerin Dağılımı	72
Tablo 3.11. Meslek Mensuplarının Etik Değerlere Bağlılığına İlişkin Görüşlerin Dağılımı.....	73
Tablo 3.12. Meslek Mensuplarının Bilgi ve Birikimine İlişkin Görüşlerin Dağılımı.....	74
Tablo 3.13. Vergi Mevzuatı, Vergi Yönetimi ve Vergi Yargısındaki Aksaklıklara İlişkin Görüşlerin Dağılımı.....	76
Tablo 3.14. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatı Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı	78
Tablo 3.15. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yönetimi Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı	79

Tablo 3.16. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yargısı Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı	81
Tablo 3.17. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Uygulamaları Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı	82
Tablo 3.18. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	83
Tablo 3.19. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	84
Tablo 3.20. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	84
Tablo 3.21. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Unvanı Yönünden Farklılıklar	85
Tablo 3.22. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	86
Tablo 3.23. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	86
Tablo 3.24. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	87
Tablo 3.25. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar	87
Tablo 3.26. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	88
Tablo 3.27. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	89
Tablo 3.28. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	90
Tablo 3.29. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar	90
Tablo 3.30. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	91

Tablo 3.31. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	92
Tablo 3.32. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	92
Tablo 3.33. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar	93

GİRİŞ

Bilim, teknik ve ekonomideki değişikliklere paralel olarak toplumun ihtiyaçları da sürekli değişmekte, bunun sonucunda da devletin sosyal ve ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmaktadır. Günümüz devletin söz konusu toplumsal gereksinimlerini karşılayabilmek için yaptıkları hizmetlerin gerektirdiği giderler büyük ölçüde vergilerden sağlanan kaynaklarla finanse edilmektedir.

Ülkemizde kamu gelirleri içinde çok büyük bir paya sahip olan vergi gelirlerinin yeterli düzeye ulaştırılamamasının en önemli sebebi vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Son yıllarda yapılan araştırmalarda vergi kayıp ve kaçağının oldukça yüksek seviyelere ulaştığı gözlemlenmektedir. Ekonomik kalkınma ve istikrar ile toplumsal refahın gerçekleştirilebilmesi, vergi kayıp ve kaçağının en aza indirilmesi ile mümkündür. Vergi kayıp ve kaçağı önlenemediği takdirde, vergi gelirleri yeterli düzeye ulaştırılamayacak, bu durumda devletin iktisadi ve sosyal fonksiyonlarını sağlıklı bir şekilde yerine getirmesi güçleşecektir.

Bir ekonomide başarılı kararlar alınması ve uygulanması, o ekonomideki kayıt sisteminin ve verilerin doğru olmasına bağlıdır. Ekonomik olaylara ilişkin verilerin toplanması ve kayıtlara geçirilmesi ise konunun uzmanı olan muhasebe meslek mensuplarınca gerçekleştirilmektedir. Ülkemizde kayıtdışı ekonominin ciddi boyutlara ulaşması, kayıt sisteminin yeterli düzeyde geliştirilememesi, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği vergi kayıp ve kaçağını arttırmaktadır. Bu çerçevede vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadeledeki rolünü incelemek amacıyla yapılan bu çalışmada öncelikle vergi kayıp ve kaçağı ile meslek mensupları hakkında literatür bilgileri sunulmuştur. Bu amaca yönelik olarak alan çalışması bölümünde Karabük ilinde meslek mensupları ile yapılan anket uygulamasına yer verilmiştir. Bu bağlamda çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle vergi kavramı ile vergi kayıp ve kaçağı irdelenmiş; daha sonra vergi karşısındaki tepkiler ile kayıtdışı ekonomi - vergi kayıp ve kaçağı ilişkisi ortaya konulmuştur. Son olarak da vergi kayıp ve kaçağının boyutları ve nedenleri ile elektronik ticarete meydana gelen vergi kayıp ve kaçağı ele alınmıştır.

İkinci bölümde muhasebe ve muhasebe mesleği hakkında genel bilgilere ve muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimine yer verilmiştir. Ayrıca muhasebe mesleğinin konusu ve türleri, meslek mensubu olabilme şartları, muhasebe meslek örgütleri, muhasebe meslek etiği ve muhasebe mesleğinin geleceği konularına değinilmiştir.

Üçüncü bölümde Karabük ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler ile yapılan anket çalışmasına yer verilmiştir. Anket verileri çeşitli istatistiksel yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

Sonuç bölümünde ise araştırmanın bulgularından yararlanılarak muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadeledeki rolü hakkında değerlendirmeler yapılmış, araştırma ve incelemeler neticesinde varılan yargılar aktarılmaya çalışılmıştır.

1. ÇEŞİTLİ BOYUTLARI İLE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI

Bu bölümde öncelikle vergi kavramına değinilecek; verginin nitelikleri ve tarafları ele alınacaktır. Daha sonra vergi kayıp ve kaçağı incelenecek; vergi karşısındaki tepkiler, kayıtdışı ekonomi - vergi kayıp ve kaçağı ilişkisi, vergi kayıp ve kaçağının boyutları ve nedenleri ile elektronik ticarete meydana gelen vergi kayıp ve kaçağı üzerinde durulacaktır.

1.1. VERGİ KAVRAMI, VERGİNİN NİTELİKLERİ VE TARAFLARI

Vergi, insanların “doğal toplum” ortamından “siyasal toplum” ortamına geçerek düzen içerisinde yaşamalarının bir karşılığıdır. Mal ve can varlıklarının korunmasını isteyen bireyler, bunun karşılığında “minimal devlet” in fonksiyonlarını (güvenlik ve adalet) yerine getirebilmesi için bir karşılık ödemek zorundadırlar. Bu anlamda vergilerin yasallığını anlamak ve vergileri toplum halinde yaşamının doğal bir sonucu olarak kabul etmek mümkündür (Aktan, Kesik ve Kaya, 2010:271).

Vergi, aslen Türkçe bir terim olup, Fransızca “Impôt” kelimesinin karşılığıdır. Genel anlamı ile hediye edilen, karşılıksız verilen bir kıymeti ifade eder. Fakat mali manâsı ile mükellefler tarafından kamu giderlerine iştirak hissesi olarak Devlete verilen kıymetlerdir (Sayar, 1975:78).

Anayasamızın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde verginin tanımı dolaylı bir şekilde yapılmıştır. “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” (Bilici, 2010:37). O halde Anayasaya göre verginin tanımını yapacak olursak; vergi, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre ve ancak kanuna dayanarak ödeyeceği bir yükümlülüktür.

Vergi zaman içinde gelişmiş, kurumsallaşmış, sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır. Bu kavramı klasik ve modern maliyeciler birbirinden farklı şekilde tanımlamışlardır. Klasik maliyenin Kıt’a Avrupası’nda kurucusu ünlü Fransız maliyecisi Gaston Jeze vergiyi şöyle tanımlamaktadır. “Vergi, kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal bir yükümlülüktür” (Türk, 2008:111).

Modern vergi tanımı olarak vasıflandırılan, Fransız yazarlarından Lucien Mehl'in verginin unsurlarını tümüyle belirten tanımına göre "Vergi, devletin, mahalli idarelerin ve kamu kudretine sahip diğer toplulukların, gördükleri kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere, esas olarak gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinden ve bazı kamu hukuku tüzel kişilerinden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre, kamu zoruyla, kesin olarak aldığı paralardır." (Edizdoğan, 2007:158). Görüldüğü gibi verginin tanımı, günün koşullarına ve tanımı yapan kişiye göre farklılıklar göstermektedir.

Verginin genel kabul görmüş nitelikleri; vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınması, mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla alınması, karşılıksız olması, zorunlu ve kesin bir ödeme olması, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri nispetinde alınması ve nakdi bir ödeme olmasıdır.

Vergi, ülkelerin anayasalarının çizdiği sınırlar içinde ve yetkili kıldığı kuruluşlar tarafından alınan bir mali yükümlülüktür. Vergilendirme yetkisi kural olarak egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir. Devlet, kamu hizmetlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için, vergilendirme yetkisini belirli ölçüler dahilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir. Bu, egemenlik hakkının devri olmayıp, gerek mali ve gerekse idari vesayet devletin elindedir. Kendilerine yetki devredilmiş olan kuruluşlar (Yerel yönetim kuruluşları gibi), yetki sınırları içerisinde kalmak suretiyle ve yerel ihtiyaçları karşılamak üzere vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirebilmektedir (Akdoğan, 2009:133).

Vergilemenin klasik amacı, ihtiyaç duyulan bütçe denkleğinin sağlanmasıdır. Yani kamu giderlerinin finansmanının gerektiği şekilde sağlanabilmesi için gelir elde etmektir (Özbilen, 2010:210). Başlangıçta gönüllü yardımlar olarak ortaya çıktıkları zamandan beri, vergilerin birinci ve en önemli görevi, hiçbir değişikliğe uğramamıştır: Mülk ve teşebbüs gelirleri, harçlar, şerefiyeler veya borçlanma ile karşılanamayan devlet ihtiyaçlarını karşılamak. Vergilerin bu mali fonksiyonu, özellikle kamu maliyesinin olağanüstü genişlediği bir dönem olan 19. ve 20. yüzyılda vergi sisteminin düzenlenmesi bakımından çok büyük öneme sahipti (Schmölders, 1976:69). Günümüzde önemini halen koruyan mali amaç yanında, verginin sosyo-politik amacının da olduğu bilinmektedir. Vergiler, ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmede önemli rol oynamaktadır. Vergiler, ekonomik büyüme ve kalkınmanın

gerçekleştirilmesinde, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında, enflasyon ve işsizlik gibi ekonomik sorunların çözülmesinde, yurt içi üretim ya da tüketimin etkilenmesinde, bazı üretim kollarının teşvikinde ekonomik ve sosyal etkiler yaratmaktadır. Bu özelliği dolayısıyla vergiler, maliye politikasının önemli bir aracı olarak ekonomik ve sosyal sorunların çözülmesinde büyük katkı sağlamaktadır (Orhaner, 2007:143-144).

Devlet, vergi adı altında almış olduğu paralarla, bireysel ihtiyaçları değil, müşterek ihtiyaçları karşılar. Herhangi bir mükelleften almış olduğu bir vergi karşılığında, onun şahsına özel belli bir hizmeti yapmayı taahhüt etmez. O halde vergilerde, harçlarda olduğu gibi özel bir karşılık aramak olanaksızdır. Demek oluyor ki, vergi olarak ödenen paralarla, kamu hizmetlerinden faydalanma derecesi arasında bir ilişki aranmaz. Bazen az vergi veren bir vatandaş, kamu hizmetlerinden çok yararlanabileceği gibi, bazen de çok vergi veren bir mükellef bu hizmetlerden az bir şekilde faydalanabilir. Bu nedenle vergide özel ve şahsi bir karşılık aramak mümkün değildir (Sayar, 1975:84-85).

Zora dayanan bir ödeme olan vergi, devletin vergilendirme yetkisine dayanılarak kanunla alınır. Kanun, vergilendirme şartlarını belirtir. Durumları bu koşullara uyan kimseler, vergiyi vermek zorundadırlar. Bu anlamda verginin verilip verilmemesinde mükelleflerin rızası dikkate alınmaz. Gerektiğinde, vergisini ödemek istemeyene karşı zora başvurulur. Devletin icra organları mükellefin mal varlığına el koyar. Diğer taraftan, vergi kesin bir ödemedir. Bir karşılık veya ileride geri verme söz konusu değildir. Halbuki bazen zora dayanan devlet borçlandırmalarında bile borç süre dolunca geri verilir (Erginay, 1994:37).

Vergiler toplumu oluşturan kişilerin ekonomik değerlerinin bir kısmının yasal olarak devlete aktarılmasını sağlamaktadır. O halde, vergi, hem gerçek hem de tüzel kişilerden alınmaktadır. Çünkü devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinden bütün gerçek ve tüzel kişiler yararlanmaktadır. Örneğin, milli savunma, asayiş, adalet ve benzeri hizmetler ile sosyo-ekonomik hizmetlerden ülke sınırları içindeki yerli yabancı herkesin yararlanması söz konusudur (Aksoy, 1998:191-192). Bu nedenle, tüm topluma yönelik hizmetlerin maliyetine gerçek kişilerin yanında, tüzel kişilerin de katılması doğaldır (Akdoğan, 2009:137).

Günümüzde vergiler nakdi olarak, yani para şeklinde ödenmektedir. Eskiden mal, eşya, hizmet şeklinde ödenen vergiler de bulunmaktaydı. Ülkemizde 1925 yılında uygulamadan kaldırılan Aşar, 1943 yılında uygulanan Toprak Mahsulleri Vergisi ürün olarak alınmaktaydı. Ancak vergi olarak toplanan ürünlerin bozulmadan saklanması, depolanması ve taşınması, vergi maliyetini artıran harcamaları gerektirmekteydi. Bu tür vergiler, masraflı olması ve vergi yükünün safi ürüne göre farklılık göstermesi, denetimin güç olması nedeniyle uygulamadan kaldırılmıştır. Keza 1952 yılında kaldırılan Yol Vergisi hizmet şeklinde de ödenebiliyordu. Hizmet şeklinde ödemede kişiden kişiye verim değişeceği için vergi yükünün adaletli dağılımından söz etmek zordur. Bu tür olumsuzlukları nedeniyle günümüzde vergiler para ile ödenmektedir (Orhaner, 2007:147).

Vergi, devletin kamusal ihtiyaçları karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak kişi ve kurumlardan karşılıksız olarak ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Bu nedenle verginin iki tarafı vardır. Bir tarafta vergi alacaklısı devlet, diğer tarafta da gerçek ve tüzel kişilerden oluşan vergi borçlusu vergi mükellefleri bulunmaktadır. Bir takım vergi ödevleri ise vergi sorumluları tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi idaresi, verginin alacaklı tarafını temsil eden kamu idaresi birimidir. Merkezi yönetim vergi idaresi Maliye Bakanlığı'na bağlıdır. Yerel yönetimlerin vergi idare birimleri Maliye Bakanlığı bünyesinin dışındadır. Her bir il özel idaresi ve belediyenin kendilerine özgü vergi idaresi vardır. Öte yandan Gümrük Teşkilatı, gümrük vergilerini toplarken, Sosyal Güvenlik Kurumu da parafiskal gelirler diye de adlandırılan emeklilik primlerini toplamaktadır. Bu nedenle, vergi idaresi kavramı, esasında bütün kamu gelirlerini toplayan çeşitli kamu idaresi birimlerini içine alan geniş kapsamlı bir kavramdır (Pehlivan, 2009:105). Ülkemizde vergi yönetimi, esas itibarıyla Maliye Bakanlığı ve bağlı birimleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu konuda görev yapmak üzere, 5345 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak "Gelir İdaresi Başkanlığı" kurulmuştur. Başkanlık merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmektedir. Başkanlığın merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. 5345 sayılı Kanununun 23. maddesi gereğince; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde, yasayla verilmiş olan görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır (Akdoğan, 2009:150-151).

Devletle kişiler arasında bir borç-alacak ilişkisi olan vergilendirme işleminin karşı tarafında vergi yükümlüsü yer alır. Vergi mükellefi (yükümlüsü), vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden (düşen) gerçek veya tüzel kişidir (Aykar, 2012:170). Bu tanımlama, ilk bakışta, vergi yükümlülüğünün sadece vergi borcunun ödenmesinden ibaret olduğu gibi yanlış bir yargı ortaya çıkarabilir. Burada tanımlanan vergi yükümlülüğü sadece “maddi” vergi yükümlülüğüdür. Vergi yükümlüsünün vergi borcunu ödeme dışında; defter tutmak, işe başlamayı ve işi bırakmayı bildirmek, adres değişikliklerini bildirmek gibi “şekli” yükümlülükleri de vardır. Bu yükümlülükler usul kanununda hüküm altına alınmış olup, yerine getirilmemesi durumunda çeşitli yaptırımlar uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu bilgiler ışığında vergi yükümlüsü şu şekilde tanımlanabilir: Kendisine vergi kanunları gereğince vergi borcu ve/veya şekli ve usulî görevler düşen kimseye vergi yükümlüsü denilmektedir (Kızılot ve Taş, 2010:55). Vergi yükümlüsü olabilmek için ille de bir kişilik olması gerekmez. V.U.K.’ un 10. maddesinde vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin “mükellef” olması durumundan bahsedilir. Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde kurumlar vergisi yükümlüleri sayılırken, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler sayılmış, sendikaların dernek, cemaatlerin vakıf hükmünde olduğu hükme bağlanarak, iktisadî işletmeleri olması durumunda tüzel kişiliği olmayan bu teşekküller de vergi yükümlüsü olarak kabul edilmiştir (Yılmaz, 2008:23).

Vergi idaresi, vergi alacağını en kolay ve en az masrafla toplayabilmek için binlerce mükellefi muhatap kabul etmek yerine, mükellefle ilişki içinde olan ve onlara ödemede bulunan kişiler aracılığıyla verginin ödenmesini uygun bulmuştur. Bu gerekçelerle ortaya dar ve teknik anlamıyla vergi sorumluluğu çıkmıştır. Vergi sorumlusu, kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla, vergi kanunlarının gösterdiği hallerde verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması (Defter tutma, beyanname verme vb.) mecburiyeti olan üçüncü kişidir (Arslan, 2011:57). Vergiyi yükümlü adına tahakkuk ettirip ödeyen kişi olan vergi sorumlusu; Vergi Usul Kanununun 8. maddesinin ikinci fıkrasında “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” şeklinde tanımlanmış, sorumlulukla ilgili hususlar ise izleyen hükümlerde düzenlenmiştir. Bu anlamda, vergi sorumlularına örnek

olarak; işverenler, saymanlar, tapu memurları, noterler, trafik polis ve memurları, şirketler ve yabancı ulaştırma kurumlarının ülkemizdeki temsilcileri örnek olarak gösterilebilir. Bu kişi veya kuruluşlar, faaliyetleri alanına giren işleri gerçekleştirmeden; ödeme söz konusu ise, ödemeleri yapmadan önce, vergi kesilip kesilmediğini kontrol etmek ve ödeme bakımından yasanın zorunlu kıldığı görevleri yerine getirmekle yükümlü kılınmışlardır (Akdoğan, 2009:153-154).

1.2. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI KAVRAMI

Vergi kaybı, Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyayı başlıklı 341. maddesinin ilk fıkrasında “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi kaybı, bir üst kavram olarak ele alındığında hem vergi kaybını hem de vergi kaçacağını ifade etmektedir. Geniş anlamda vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ya da doğması gereken vergi alacağının, yasal veya yasal olmayan çeşitli nedenlerle hazineye intikal etmemesi anlamına gelmektedir. Dar anlamda vergi kaybı ise, hukuka aykırı olmayan neden ya da gerekçelere dayanarak Hazineye intikal etmeme durumudur. Kaçak ise, hukuka aykırı neden veya gerekçelere dayanan hazineye intikal etmeme halini ifade etmektedir (Karakoç, 2004:90).

Vergi kaçağı, kasıtlı vergi uyumsuzluğunun, daha açık anlatımla, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili ödevlerini, vergi ödememek veya daha az ödemek amacıyla, bilerek ve isteyerek, yerine getirmemelerinin veya eksik yerine getirmelerinin sonucudur (Candan, 2004:257). Vergi kayıp ve kaçaklarına kayıtdışı ekonomi kadar kayıtlı ekonomi de sebep olmaktadır.

1.3. VERGİYE KARŞI ORTAYA ÇIKAN TEPKİLER

Konulan herhangi bir vergi, bu vergiyi ödemek zorunda kalan mükellefler üzerinde bir takım psikolojik tepkilere neden olur. Kişide bu yükten kurtulma arzusu yaratır. Şüphesiz ki bu tepkiler, mükellefin ekonomik ve sosyal durumuna, verginin türüne ve yapısına, toplumun ekonomik ve hukuki yapısına ve eğitim düzeyine bağlı olarak farklılıklar gösterir (Özbilen, 2010:277).

Bu konuda yapılabilecek şeylerden birincisi vergi matrahının daraltılması ya da yok edilmesi yoluyla vergiyi hiç ödememeye veya az ödemeye çalışmaktır. Mükelleflerin bu çabalarında başarılı olmaları halinde devletin vergiden sağladığı gelir azalmakta ya da tümüyle ortadan kalkmaktadır. Diğer yandan, bu çabalara rağmen vergiyi ödemek zorunda kalan mükellef, bu kez çeşitli yollarla verginin yükünü sırtından atma çarelerini arar. Bu durumda verginin matrahında bir daralma ya da matrahın bütünüyle yok edilmesi bahis konusu değildir. Bu açıdan, devlet elde etmek istediği vergiyi sağlayacak, ancak vergiyi öder görünenlerle fiilen ödeyenler farklı kişiler olacaktır (Uluatam, 2003:297).

Mükelleflerin vergiye karşı tepkileri; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı, verginin reddi, verginin telafisi, verginin yansması başlıkları altında incelenebilir.

1.3.1. Vergiden Kaçınma

Vergi kanunları yürürlüğe girdikten sonra herkes, öngörülen kanunlara uygun olarak vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak hiç kimse, mutlaka vergi yükümlüsü olmak için özel bir çaba göstermek zorunda değildir. Kanun belli bir seviyenin altında gelir, kazanç, servet vb. elde edenlerin vergi ödememelerini öngörmüşse, bundan herkesin yararlanmak istemesi doğaldır. İşte vergi yükümlülerinin yükümlülüklerini en aza indirmeleri vergi kanunlarına uygun biçimde gerçekleştirilirse, vergiden kaçınma olayı söz konusu olur (Edizdoğan, 2007:215).

Kişinin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin vergi doğuran olaya neden olmaması suretiyle vergi mükellefiyetinden kurtulmasına, vergiden kaçınma denir. Vergiden kaçınma, vergi doğuran olaya neden olmama ya da istisna ve muafiyetlerden yararlanma şeklinde olmaktadır. Örneğin; bir kişinin vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç ya da irat elde etmesi, vergi dışı servet unsurlarını elde etme çabası, kanun boşluklarından yararlanarak verginin doğmasına neden olmaması, yüksek vergi nedeniyle taşıt ya da konut satın almaması vb. gibi (Orhaner, 2007:185).

Vergiden kaçınma bir suç değildir. Çünkü vergiden kaçınmayı sağlayan bizzat vergi kanunlarıdır ya da yasalardaki boşluklardır. Suç olmayınca, vergiden kaçınma için cezai bir yaptırımın uygulanması da mümkün değildir.

Vergiden kaçınma, vergi yapısındaki bütün boşlukların avantajlarından yararlanma şeklinde cereyan etmekte ve vergi konusunda önemli bir erozyona yol

açmaktadır. Bu durum son yıllarda hızla artmış ve devletin en önemli gelir kalemlerinin başında gelen vergi gelirlerinin hızla düşmesine sebep olmuştur (Stiglitz, 1994:748).

1.3.2. Vergi Kaçakçılığı

Yükümlülerin vergiye karşı tepkilerinden en önemlisi vergi kaçakçılığıdır (Edizdoğan, 2007:216). Vergi kaçakçılığı, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir. Diğer bir ifadeyle, yasal olmayan yollara başvurarak vergiden kurtulmak veya kurtulma girişiminde bulunmaktır. Vergi kaçakçılığı, bir suç oluşunun yanı sıra, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve verginin verimini azalttığı için üzerinde önemle durulması gereken sosyal ve ekonomik bir olaydır. Gerçekten, kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcunu ödemeyen kimseler, vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında, haksız ve gayri kanuni bir avantaj sağlamış olurlar. Bu durum ayrıca verginin veriminin azalmasına da sebep olacağı için, dürüst yükümlüler yeniden getirilecek vergileri ödemek suretiyle daha da müşkül durumlara düşebilirler (Nadaroğlu, 1996:279).

Vergi kaçakçılığı mükelleflerin vergi ödememek ya da daha düşük düzeyde vergi ödemek amacıyla vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı davranması durumudur. Vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı davranma durumu, vergi kaçakçılığını, vergi kaçakçılığına yakın bir kavram olan vergiden kaçınmadan ayıran temel bir niteliktir (Demir, 2009:3). Vergi kaçakçılığında mükellef bir takım hileli yollarla vergi borcundan kurtulmaya çalışmaktadır. Vergi kaçakçılığı, gelirlerin gizlenmesi, giderlerin fazla gösterilmesi, defter ve kayıtlarda hesap ve muamele hileleri yapılması, yanıltıcı belge düzenlenmesi gibi çeşitli şekillerde yapılabilir (Orhaner, 2007:186).

Ülkemizde Vergi Usul Kanunu'nun 344. ve 359. maddelerinde hangi durumlarda vergi kaçakçılığının söz konusu olacağı açıkça belirtilmiştir. Vergi kaçırın mükellefe devleti ne kadar vergi kaybına uğratmışsa, bunun üç katı kadar vergi (para) cezası kesileceği 344. maddede hükme bağlanmıştır. Ayrıca 359. maddede, vergi kaçırın mükelleflerin, vergi kaçakçılığı fiilinin ağırlığına göre, on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Yine 359. madde hükmüne göre, vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere hapis cezası verilmesi, ayrıca para cezası uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

1.3.3. Verginin Reddi

Vergi kaçakçılığının kişisel bir eylem olmasına karşılık, verginin reddi, vergiye karşı toplumsal bir reaksiyonun ifadesidir. İstisnai olarak rastlanılan bir davranış olmasına rağmen hiç de görülmemiş değildir. Bu davranışın tipik örneği Fransa’da 1954 yılında adeta bir vergi grevi haline dönüşen Poujade hareketidir. Küçük bir kasabada kırtasiyecilikle uğraşan Poujade isimli bir Fransız’ın başlattığı vergiye karşı direniş, giderek kollektif bir eyleme dönüşmüş hatta bir vergi sorunu olmaktan çıkıp siyasal sonuçlar yaratan bir olay haline gelmiştir (Nadaroğlu, 1996:282).

Vergiye karşı direnişin söz konusu olabilmesi için önce usulüne uygun olarak konulmuş bir verginin bulunması gerekir. Özellikle kamu otoritesinin zayıfladığı ve otoritenin kötüye kullanıldığı dönemlerde böyle bir direnişe gidilmesi, siyasi yapı için büyük bir tehlike oluşturur. Çünkü verginin ya da vergilerin kaldırılması veya hafifletilmesi gibi sonuçlar verebilir. Ya da sorumluların cezalandırılması gibi hukuki bazı sonuçlarla sona erebilir. Zira vergi yönetimlerinin gösterecekleri çaba ile birkaç yükümlünün direnci kırılabilirse de, oluşan grubun düşmanca davranışını yok etmek kuşkulu görünmektedir (Özbilen, 2010:282).

1.3.4. Verginin Telafisi

Vergi yükünden kurtulabilmenin bir yolu da vergi etkisinin giderilmesidir. Vergi ödemesi sonucunda mükellefin ekonomik gücünde bir azalma olacaktır. Mükellef ekonomik gücündeki bu azalmayı iki şekilde telafi edebilir (Orhaner, 2007:187):

- Mükellef daha fazla ve daha uzun çalışarak, üretim işlemlerini rasyonelleştirerek, gelirini vergiden önceki seviyeye çıkartabilir. Buna verginin “gelir etkisi” denilmektedir.

- Mükellef daha az vergi ödeyebilmek için gelirinin tüketimle tasarruf arasındaki bölünüşünü, tasarruf ettiği tutarı, kullanım biçimini, tüketimin çeşitli mal ve hizmetler arasındaki bölünüşünü değiştirebilir. Böyle bir davranış değişikliğine verginin “ikâme etkisi” denir. İkâme etkisinin varlığı, mükellefin ödediği vergi ile ilgili bilgisine bağlıdır. Mükellef bu tür tepkilerde bulunabilmek için ödediği verginin bilincinde olmalıdır. Ayrıca vergilerin niteliği, ikâme etkisini kolaylaştırdığı gibi güçleştirebilir.

1.3.5. Verginin Yansıması

Bir vergiyi ödemiş olan mükellefin, genellikle iktisadi durumlardan faydalanarak, bu vergiyi başkalarına devretmesi veya karşılığını başkalarından alması olayına “verginin yansıması” denir. Örneğin bir imalatçının, imal ettiği mal üzerinden ödediği vergiyi, bu malın fiyatına ekleyerek alıcıya devretmesi veya kiradaki gayrimenkulü üzerine konan bir vergiyi, mal sahibinin kirayı arttırarak kiracıya nakletmesi halinde vergi yansıtılmış olur (Erginay, 1994:116).

Vergi yansıması diğer tepki türleri ile karşılaştırıldığında, devlet açısından vergi kaybının oluşmadığı bir tepki türüdür. Ancak bu yöntem devletin vergi yükünün toplumda dengeli dağılımını sağlama görevi açısından olumsuz etkiler meydana getirmesi nedeniyle ayrı bir önem taşımaktadır (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2003:9).

1.4. KAYITDIŞI EKONOMİ - VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLİŞKİSİ

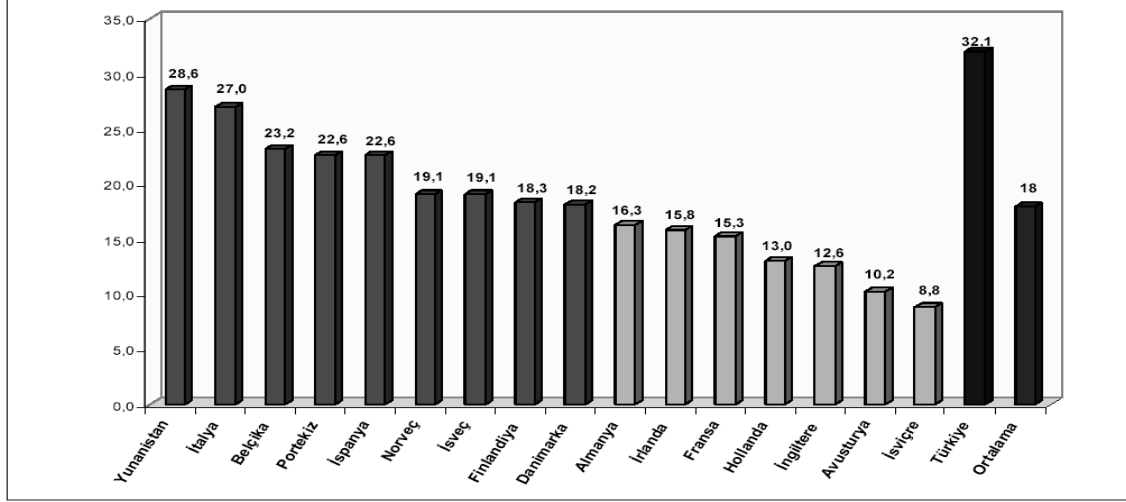
1960'lardan itibaren başta batılı gelişmiş ekonomiler olmak üzere, hemen tüm dünyada "kayıtdışı ekonomi" kavramı, çok çeşitli adlar altında ve çok değişik yapılar içinde gündemin üst sıralarına yerleşmiş bulunmaktadır. Kayıtdışı ekonomi farklı ekonomilerde farklı biçimlerde ortaya çıkmakta ve bu niteliklerine göre de farklı adlarla anılmaktadır. Ancak, kayıtdışı ekonomi, dokusu itibariyle iç içe geçmiş bir yapı sergilediği için, bazen farklı yapılanmaları açıkça yansıtan, bazen de, anlam olarak iç içe geçmiş çeşitli kavramlarla adlandırılır. Kayıtdışı ekonomi için, gizli ekonomi, el altı ekonomisi, paralel ekonomi ya da görünmez ekonomi gibi çok çeşitli kavramlar kullanılmaktadır (Önder, 2001:1).

Literatürde kayıtdışı ekonomi için bazı tanımlar önerilmiştir. Schneider (1986)'a göre kayıtdışı ekonomi, katma değere katkıda bulunan ve milli muhasebe geleneklerine göre milli gelire dahil edilmesi gereken, ancak halihazırda kaydedilmemiş bulunan tüm ekonomik faaliyetlerdir (Erkuş ve Karagöz, 2009:128).

Kayıtdışı ekonomi, çok kısa bir cümleyle “devletin bilgisi dışında gerçekleşen ekonomik faaliyetler” olarak tanımlanabilir. Devletin resmi organlarına bildirilmeksizin gerçekleştirilen üretim veya ticarete yönelik çeşitli faaliyetler, gayri safi milli hasıla tahminlerine yansımaz. Bu sebeple de resmi gayri safi milli hasıla gerçekte olduğundan daha düşük tahmin edilir. Yani kayıtdışı ekonomi denilen olgu, devletin resmi GSMH tahminlerine yansımayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerdir (Yılmaz, 2006:26).

Başka bir ifadeyle kayıtdışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır (Kıldış, 2000:1). Vergisel anlamda kayıtdışı ekonomi, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünüdür (Altuğ, 1999:3).

Tablo 1.1. Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü - Ülkelerarası Karşılaştırma



Kaynak: Size and Measurement of the Informal Economy in 110 Countries Around the World, Friedrich Schneider, 2002 (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf).

Friedrich Schneider (2002), gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıtdışı ekonominin tahmini büyüklüğünü belirlemiştir. 2000 yılındaki kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıtdışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelere % 41, geçiş ekonomilerinde % 38 ve OECD ülkelerinde % 18 olarak belirlenmiştir. Türkiye % 32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerindedir (Tablo 1.1). Vergilendirme ve sosyal güvenlik katkıları kayıtdışı ekonominin büyüklüğünü belirleyen temel etmenler arasındadır (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf).

Kayıtdışı ekonominin resmi istatistikler üzerinde ve milli gelir, büyüme, işsizlik, gelir dağılımı, kaynak dağılımı gibi birçok ekonomik değişken üzerinde etkileri bulunmaktadır. Ancak kayıtdışı sektörün varlığı öncelikle vergi kaybına neden olmaktadır. Kayıtdışı sektör bir şekilde sınırlansa vergi gelirlerinin artacağı öngörüsü yaygın kabul görmektedir (Savaşan, 2004:51). Kayıtdışı ekonomiyi vergi kayıp ve

kaçaklarından ayrı tutmak ne kadar yanlışsa, vergi kayıp ve kaçaklarını da kayıtdışı ekonomiden ayrı düşünmek bir o kadar yanlışlığa sebebiyet verecektir. Çünkü bu iki kavram iç içe girmiş ve ayrılmaz ortak özelliklere sahiptirler. Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerden kişilerin bir geliri olduğu muhakkaktır ve devletin bunlardan vergi geliri elde etmesi söz konusudur. Fakat doğası gereği suç unsurlarını bünyesinde taşıyan kayıtdışı ekonomide bu durum mümkün olmamakta ve vergi kayıp ve kaçığı kendiliğinden oluşmaktadır (Çomaklı, 2008:52).

Kayıtdışı ekonominin önemli fakat olumsuz bir sonucu, işletmeler arasında haksız rekabete yol açmasıdır. Haksız rekabet işletmelerin daha çok kayıtdışına çıkma çabası içerisinde olmasına neden olmaktadır. Zira yasal yükümlülüklerini yerine getirdikleri için yatırıma yönelemeyen büyük işletmeler karşısında, gelirlerini kayıtdışında tutarak yasal yükümlülüklerden kurtulan ekonomik birimlerin kârlılıklarını arttırması ve vergi ödememek yoluyla ucuz finansman kaynağı sağlaması, haksız rekabet yaratmaktadır. Kayıtdışı ekonomi, kayıtlı ekonomideki sahte fatura kullanımını arttırarak, ticari ahlâkı bozmakta ve önemli oranda vergi kaybına neden olmaktadır (Çomaklı, 2007:8-9).

Kayıtdışı ekonomi, sosyal güvenlik ve vergi tabanını aşındırarak vergi tahsilâtında bir azalışa, dolayısıyla daha büyük bütçe açıklarına ve hem doğrudan vergilerde, hem de dolaylı vergilerde daha büyük bir artışa neden olabilir. Bu durum ise sonuçta artan vergileme-sürekli büyüyen kayıtdışı ekonomi şeklinde bir kısır döngü yaratabilir (Çetintaş ve Vergil, 2003:20).

1.5. TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ BOYUTLARI

Gelişmekte olan ülkelerde bütçe gelirlerinin yaklaşık % 80'i vergi gelirlerinden oluşmakta iken, gelişmiş ülkelerde bu oran % 90'ları bulmaktadır. Tablo 1.2.'de görüldüğü gibi ülkemizde 2011 yılında bütçe gelirleri 296.824 milyon TL, vergi gelirleri 253.809 milyon TL, 2012 yılında ise bütçe gelirleri 329.845 milyon TL, vergi gelirleri 277.677 milyon TL olarak gerçekleşmiştir.

Ülkemizde 2011 yılında elde edilen bütçe gelirlerinin yaklaşık % 86'sı, 2012 yılında ise bütçe gelirlerinin yaklaşık % 84'ü vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu rakamlar ülkemizde vergi gelirlerinin toplam gelirler içinde ne kadar önemli bir paya sahip olduğunu açıkça göstermektedir.

Tablo 1.2. Bütçe Gelirleri Tablosu

BÜTÇE GELİRLERİ							
Milyon TL	2011			2012			Değişim Oranı
	Yıllık Gerç.	Aralık		Yıllık Gerç.	Aralık		Aralık
		Gerç.	%		Gerç.	%	
Bütçe Gelirleri	296.824	24.057	8,1	329.845	27.302	8,3	13,5
Genel Bütçe Gelirleri	286.554	22.253	7,8	321.726	26.123	8,1	17,4
Vergi Gelirleri	253.809	19.703	7,8	277.677	23.073	8,3	17,1
Vergi Dışı Diğer Gelirler	32.745	2.550	7,8	44.049	3.050	6,9	19,6
Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri	8.174	1.714	21,0	6.091	1.074	17,6	-37,4
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirleri	2.095	90	4,3	2.028	105	5,2	17,6

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müd. Aralık 2012 Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu (<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7076.2012.pdf>).

Çeşitli ülkelerdeki vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payına bakıldığında (Tablo 1.3), ülkemizde toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının oldukça düşük olduğu gözükmemektedir. Türkiye 1990 yılı itibariyle % 14,9 olan Vergi Gelirleri/GSYİH oranı ile, toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı en az olan OECD ülkeleri arasında ilk sırada yer alırken; 2010 yılı itibariyle % 25,7 Vergi Gelirleri/GSYİH oranı ile, toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı en az olan OECD ülkeleri arasında, Meksika, Şili, Kore, A.B.D. ve Avustralya'dan sonra altıncı sırada yer almaktadır. Bu oranın OECD ortalaması ise % 33,8'dir ve bu değer Türkiye'deki oranın oldukça üzerindedir. Son yıllardaki gelişmeye rağmen, söz konusu rakamlar ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçığının hala yüksek seviyelerde olduğunun bir göstergesidir.

Tablo 1.3. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı

	1990	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	28,0	30,4	29,7	27,1	25,8	25,6
Avusturya	39,7	43,0	41,8	42,8	42,5	42,0
Belçika	41,9	44,7	43,6	43,9	43,1	43,5
Kanada	35,9	35,6	33,1	32,3	32,1	31,0
Şili	17,0	18,9	22,8	21,4	17,1	19,6
Çek Cumhuriyeti		34,0	35,9	35,0	33,9	34,2
Danimarka	46,5	49,4	48,9	47,8	47,7	47,6
Estonya		31,0	31,4	31,7	35,7	34,2
Finlandiya	43,7	47,2	43,0	42,9	42,8	42,5
Fransa	42,0	44,4	43,7	43,5	42,5	42,9
Almanya	34,8	37,5	36,1	36,5	37,3	36,1
Yunanistan	26,4	34,3	32,5	32,1	30,4	30,9
Macaristan		39,3	40,3	40,1	39,9	37,9
İzlanda	30,9	37,2	40,6	36,7	33,9	35,2
İrlanda	32,8	31,0	30,9	29,1	27,7	27,6
İsrail		36,8	36,3	33,8	31,4	32,4
İtalya	37,6	42,0	43,2	43,0	43,0	42,9
Japonya	28,6	26,6	28,5	28,5	27,0	27,6
Kore	19,5	22,6	26,5	26,5	25,5	25,1
Lüksemburg	35,7	39,1	35,6	35,5	37,7	37,1
Meksika	15,8	16,9	17,7	20,9	17,4	18,8
Hollanda	42,9	39,6	38,7	39,3	38,2	38,7
Yeni Zelanda	36,9	33,2	34,7	33,8	31,6	31,5
Norveç	41,0	42,6	42,9	42,1	42,4	42,9
Polonya		32,8	34,8	34,2	31,7	31,7
Portekiz	26,8	30,9	32,4	32,5	30,7	31,3
Slovak Cumhuriyeti		34,1	29,5	29,5	29,1	28,3
Slovenya		37,3	37,7	37,1	37,1	37,5
İspanya	32,5	34,3	37,3	33,1	30,9	32,3
İsveç	52,3	51,4	47,4	46,4	46,6	45,5
İsviçre	24,9	29,3	27,7	28,1	28,7	28,1
Türkiye	14,9	24,2	24,1	24,2	24,6	25,7
İngiltere	35,5	36,4	35,8	35,8	34,2	34,9
ABD	27,4	29,5	27,9	26,3	24,2	24,8
OECD-Toplam	33,0	35,2	35,1	34,5	33,7	33,8

Kaynak: OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2012 (Table 2). (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>).

Tablo 1.4. incelendiğinde Türkiye’de 1990 yılında 30.178 milyon \$ olan toplam vergi gelirlerinin 2010 yılında 188.531 milyon \$’a yükseldiği gözükmektedir. OECD ülkelerindeki ortalama vergi geliri ise 386.826 milyon \$’dır. Tabloda nüfusu Türkiye nüfusunun yaklaşık beşte biri kadar (2009 yılı itibariyle yaklaşık 16 milyon) olan Hollanda da bile vergi gelirlerinin, ülkemizdeki toplam vergi gelirlerini ikiye katladığı gözükmektedir. OECD ortalamalarına göre de vergi gelirlerimizin oldukça düşük

olduğu aşikârdır. Bu da ülkemizde toplanan vergi gelirlerinin ne kadar yetersiz, vergi kayıp ve kaçığının ise büyük boyutlarda olduğunu göstermektedir.

Tablo 1.4. Toplam Vergi Gelirleri Tablosu (Milyon \$)

	1990	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	90887	124330	291944	283532	259954	328933
Avusturya	68606	82697	156696	176728	162895	159356
Belçika	89387	103929	200318	222386	203944	205204
Kanada	209201	262765	477052	480886	435657	496439
Şili	5829	14645	39427	38437	29589	42486
Çek Cumhuriyeti		19971	64752	78828	66605	67621
Danimarka	63248	78973	152315	164199	148437	148569
Estonya		1760	6914	7561	6860	6473
Finlandiya	49576	57524	105777	116449	102576	100614
Fransa	550698	589115	1127957	1229870	1112339	1099619
Almanya	577350	706900	1200856	1320747	1229890	1191893
Yunanistan	14564	42740	99207	109428	97894	92956
Macaristan		18211	54891	61771	50545	48808
İzlanda	1969	3229	8299	6177	4104	4420
İrlanda	15434	30220	80412	76449	61827	57094
İsrail		45915	60594	68218	61140	70511
İtalya	336581	463647	918513	991280	908556	882912
Japonya	903504	1262348	1241891	1350407	1365456	1509304
Kore	52630	120547	278194	247262	213243	254457
Lüksemburg	4751	7935	18290	20469	19579	19802
Meksika	45044	107333	183267	227702	153422	194607
Hollanda	132670	152447	303164	341219	304489	302036
Yeni Zelanda	16372	18037	47062	43674	37281	44947
Norveç	48226	71798	169017	190895	159035	179088
Polonya		56098	147968	181245	136813	149007
Portekiz	18821	36199	75135	81658	71831	71495
Slovak Cumhuriyeti		9793	24794	28804	25364	24671
Slovenya		6381	17836	20187	18319	17681
İspanya	131605	199149	537591	527171	449757	448112
İsveç	127730	127205	219068	225542	188959	210481
İsviçre	60826	75134	124779	147413	146700	154508
Türkiye	30178	64490	156205	177279	151706	188531
İngiltere	359512	537118	1012067	945382	746465	789560
ABD	1574061	2921566	3889727	3738778	3351962	3589898
OECD-Toplam	206639	247651	396823	409648	367153	386826

Kaynak: OECD, Revenue Statistics Of OECD Member Countries, Paris, 2012 (Table 31). (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>).

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının boyutu hakkında bilgi verebilecek en önemli sayısal veriler, her ne kadar mutlak anlamda gerçeği ifade edemeyecek olsa da, vergi denetim elemanlarınca ortaya konan vergi inceleme rakamlarıdır (Daştan, 2011:188).

2009 yılında Türkiye’de vergi incelemesi, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörlüğü Daire Başkanlığı, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürlükleri aracılığıyla yerine getirilmekteydi.

Söz konusu birimler tarafından yapılmış çalışmalarda yer alan rakamlar Türkiye’deki vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunu ortaya koyacak niteliktedir. Tüm denetim birimlerince yapılan incelemelerin 2005-2009 yıllarına ilişkin genel görünümü Tablo 1.5.’te yer almaktadır. Tablo 1.5.’te görüleceği üzere 2005-2009 yılları arasında incelenen mükellefler açısından beyan edilmeme oranı ortalama % 55,1; beyan edilmeyen tutarın beyan edilen matraha oranı ise % 122,6 düzeyinde gerçekleşmiştir (Daştan, 2011:188-189).

Tablo 1.5. Tüm Denetim Birimlerince Yapılan İnceleme Sonuçları (Milyon TL)

YILLAR	2005	2006	2007	2008	2009	TOPLAM
İncelenen Matrah	32.548	46.797	63.409	78.839	125.604	347.197
Bulunan Matrah Farkı	38.715	47.419	30.451	211.093	97.972	425.651
Fark/İncelenen (%)	118,9	101,3	48,0	267,8	78,0	122,6
Beyan Edilmeme (%)	54,3	50,3	32,4	72,8	43,8	55,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı - 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010; 61-62. (Daştan, 2011:189’den alıntı).

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösterecek olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. İlgili Kararname öncesinde Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde çalışmakta olan Maliye Bakanlığı’nın vergi incelemesine yetkili denetim elemanları, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde, vergi müfettişi unvanı altında toplanmıştır. 2011 Temmuz ayından itibaren ülkemizde vergi incelemeleri, vergi müfettişleri ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır.

1.6. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ NEDENLERİ

Kayıtdışı ekonominin varlığı, vergi oranlarının yüksekliği, enflasyon, denetimin yetersizliği, cezaların caydırıcı olmayışı, vergi yasalarının karmaşık oluşu ve diğer çeşitli nedenler mükelleflerin vergi kaçırmalarına ortam hazırlar. Şimdi bu sebepleri ayrıntılı olarak inceleyelim.

1.6.1. Kayıtdışı Ekonominin Varlığı

Kayıtdışılığın yaygınlığı devlet açısından öncelikli vergi geliri kaybı anlamına gelmektedir. Ayrıca bu olgu enflasyon, işsizlik, büyüme vb. makro ekonomik göstergelerin de sağlıklı bir şekilde hesaplanmasını ve böylece etkin ekonomik politikaların uygulanmasını da önlemektedir (Çomaklı, 2007:63).

Kayıtdışı ekonominin meydana getirdiği vergi kaybı, toplanması gereken potansiyel vergi geliri ile fiili olarak toplanan vergi geliri arasındaki fark olarak nitelendirilebilir.

Kayıtdışı ekonomi vergi sistemini yozlaştıran en önemli etkenlerden birisidir. Yapmış oldukları gelir getirici faaliyetlerini kayıtlı tutmayan ekonomik birimler, vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükler açısından önemli bir avantaja sahiptirler ve kayıtlı çalışanlara oranla daha yüksek bir harcanabilir gelir elde ederler. Şüphesiz bu durum rekabet eşitsizliğine yol açabilmektedir. (Çomaklı, 2007:68). Bu durumda rekabet gücü azalan ve yok olma tehlikesiyle karşı karşıya kalan kayıtlı işletmeler iki yola başvurabilmektedir. Birincisi kendi faaliyetlerini de kayıtdışına çıkararak rekabet gücünü geri kazanmaya yönelebilirler. İkinci yol olarak ise, devlet birimlerinden kayıtdışı ekonominin etkin bir şekilde denetlenerek en aza indirilmesini talep ederler. Şayet bu talepler karşılanmaz ise, kayıtlı ekonomik birimlerin de kayıtdışına çıkması kaçınılmazdır. Bu süreç vergi kayıp ve kaçaklarında artışa, dolayısıyla vergi gelirlerinde azalışa neden olacaktır.

Kayıtdışı ekonomi tüm dünyada yaygın bir olgudur, ancak bulgular az gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin daha yaygın olduğunu göstermektedir. Avrupa Birliği'ne adaylığından dolayı konu Türkiye için daha fazla önem arz etmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele ve mali sistemin reforme edilmesi konuları AB ile adaylık müzakerelerinde önemli başlıklar arasındadır. Bu nedenle kayıtdışı ekonomik

faaliyetlerin önlenmesi konusunda etkili ve caydırıcı tedbirler alınması gerekmektedir (Erkuş ve Karagöz, 2009:139).

1.6.2. Mali Nedenler

Vergi kayıp ve kaçacağını ortaya çıkaran en önemli etkenlerin başında vergi oranlarının yüksekliği gelmektedir. Mükelleflerin yüksek oranlı vergiye karşı gösterdiği tepki vergi kaçırmaktır. Bu durum vergi matrahını ve vergi gelirlerini düşürmektedir. Buna karşılık düşük vergi oranları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek vergi tabanının genişlemesinde olumlu bir etki yapar ve bunun sonucunda vergi gelirlerinde bir artış meydana gelir (İlhan, 2007:8).

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta birçok çalışmayla kanıtlanmıştır. Ancak bunlar içerisinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan, vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir (Kıldıç, 2000:3). Laffer teorisi kısaca şu görüşü açıklamaktadır: Marjinal vergi oranlarındaki değişiklikler görece fiyatları pozitif (negatif) olarak etkiler ve netice olarak toplam piyasa üretimi ve toplam vergi geliri artar (azalır). Yani vergi oranlarındaki artış vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki yaratırken, azalışlar ise vergi gelirleri üzerinde olumlu etkiler yaratır. Adam Smith ve diğer klasik iktisatçılar da düşük vergi oranlarının yüksek vergi hâsılatı sağlayacağını ve ekonomik büyümeyi teşvik edeceğini ifade etmişlerdir (Doğan, 2007:5-6).

1.6.3. Hukuki Nedenler

Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi kanunlarının sık değişikliğe uğraması, vergi denetimlerinin yetersizliği, vergi cezalarının caydırıcılıktan uzak oluşu, sık çıkarılan vergi afları gibi çeşitli hukuki etkenler vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına sebep olmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde yıllar içinde vergi sisteminin giderek karmaşık bir hal alması önemli bir vergi kaçırma nedenine dönüşmüştür. Vergi sistemi karmaşık olduğu ölçüde, vergi kaçırma potansiyeli yüksek olan mükellefler için uygun iklim oluşmakta ve vergi kaçırma kolaylaşmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükellefin vergiye uyumunu doğrudan etkilerken, kısa aralıklarla yapılan değişiklikler vergi denetmenlerini ve vergi yargısını da olumsuz etkilemekte ve bir bütün olarak sistemin

işleyişini aksatarak etkinliğini azaltmakta, açıklık ve belirlilik ilkelerinin uygulanabilirliğini güçleştirmektedir (Demir, 2009:13).

Vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi, bu sistemin sağlam, uzun vadeli düzenlemelerle tesis edilmiş olmasına bağlıdır. Vergi sisteminde çok sık değişiklik yapılması, hem vergi memurlarının hem de vergi uzmanlarının değişiklikleri takip etmesini güçleştirdiği gibi, vergi yükümlülerinin de vergi planlaması yapmasını olanaksız hale getirmektedir. Ayrıca, değişen yasaların anlaşılması zor olup, sık sık geçici maddelerle düzenlemelere gidilmesi, yükümlünün vergisel ödevlerini yerine getirmesini zorlaştırmaktadır (Yeniçeri, 2004:911).

Vergi kayıp ve kaçaklarının kontrol altına alınmasında vergi denetim olasılığı ve ceza oranları önemli parametrelerdir. Ancak vergi kaçakçılığı ile mücadelede yüksek denetim olasılığının varlığı ile birlikte uygulanan caydırıcı ceza oranlarının çok daha etkili olduğu söylenebilir. Mükellef vergi kaçırdığında yakalanma olasılığını, yakalandığında ödeyeceği cezayı ve hiç vergi kaçırmadan tüm vergisini ödediğinde bunun ona maliyetini bir arada değerlendirerek, böylesi bir denklemde karar vermekte ve ona göre vergi kaçırma riskini üstlenmektedir (Demir, 2009:10). Uygulamaya bakıldığında mükellefler ödemeleri gereken vergiyi ödememeleri halinde kendilerine kesilecek ceza ile bu paranın repoya veya bonoya yatırılması halinde elde edilecek geliri hesaplamaktalar ve eğer faizden elde edecekleri gelir cezadan fazla ise vergilerini yatırmama yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla vergi cezaları kaçakçılığı caydırıcı bir seviyeye getirilmeli, ancak vergi cezaları çok da yüksek tutulmamalıdır. Çünkü bu sefer de mükelleflerin vergi memurlarıyla anlaşma yoluna gitmesiyle rüşvet ve yolsuzluklar artış gösterebilecektir (Kıldış, 2000:4-5).

Türkiye’de vergi denetimi oranı, mevcut mükellef sayısının her yıl ortalama % 4’ü olarak gerçekleştiğinden, verimli ve etkin bir vergi denetimi yapıldığı söylenemez. Etkin bir vergi denetim sisteminin olmaması, denetim oranının düşük olması, vergi cezalarında uzlaşma uygulaması, ceza oranlarının düşük olması ve cezaların denetimlerle yeterince desteklenmemesi, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmaya sebep olabilmektedir (İlhan, 2007:10-11).

Vergi affı denildiğinde genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Hukuki

olarak vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir (Çetin, 2007:173). Çok sık af kanunu çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına yol açmaktadır. Zamanında vergisini ödeyenleri adeta “enayi” yerine koymak anlamına gelen afların en büyük olumsuzluğu, ulaşılması, hatta yaklaşılması zor olan vergi adaletini ortadan kaldırmasıdır (Karakoç, 2004:98).

Türkiye’de vergi idaresinde iyileştirme gerçekleştirilmeden, vergi sistemi değiştirilmeden çıkarılan vergi afları son 40 yılda artış göstermiş ve özellikle 1980 yılından itibaren her üç yıla bir vergi affı düşecek şekilde vergi ve sigorta prim afları çikartılmıştır. Bu durum mükelleflerin, vergi aflarının devamlı olacağına karşı inancını artırmakta, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığını, ödemeyenlerin ise ödüllendirildiğini düşündürerek mükelleflerin vergi ödemesini olumsuz yönde etkilemektedir (İlhan, 2007:9).

1.6.4. Ekonomik Nedenler

Vergi, hukuki ve mali niteliğinin dışında ekonomik bir olaydır. Vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasına yol açan ekonomik sebeplerin başında enflasyon gelmektedir.

Enflasyon, vergi sistemlerini olumsuz etkileyen en önemli faktörlerden biri olarak ele alınmaktadır. Eğer vergi sistemi enflasyonun yarattığı etkileri kendi içinde bertaraf edemiyorsa, mükelleflerin vergiye karşı direnci artmaktadır. Enflasyon ortamı diğer konularda olduğu gibi ödenecek vergi konusunda da belirsizlik yaratmaktadır. Diğer taraftan, enflasyonun etkisiyle, işletmelerde mali tablolar gerçeği yansıtmaktan uzaklaşır. Böylece mükellefler enflasyondan kaynaklanan ve gerçek olmayan kârın vergisini ödemek mecburiyetinde kalırlar. Bu nedenle enflasyonun etkilerini minimuma indirecek uygulamaları sisteme sokmakta fayda vardır. Aksi halde, vergi ödeyenlerin gerçek gelirlerini kayda geçirmelerini ve vergi ödeme isteklerini sağlamak zor olacaktır (Çomaklı, 2007:88-89).

Vergi teorisi, verginin kamu harcaması olarak topluma tekrar hizmet olarak döneceğini ifade etse de mükellefler ödedikleri verginin somut olarak kendilerine yansımalarını isterler. Bu durumun oluşmadığına mükelleflerce kanaat getirilmesi durumunda ekonomik nedenlerle vergiye karşı direnç göstermeye çalışırlar.

Vergi kayıp ve kaçığının ekonomik sebeplerinden birisi de milli gelirin ülke içerisinde bireyler ve firmalar arasında adil dağılmamasıdır. Gelişme yolundaki ülkelerde özellikle orta sınıfın azlığı, alt ve üst tabakaların yoğunluğu; kayıt dışı ekonominin önemli nedenlerinden birisini oluşturmaktadır. Bu durum özellikle küçük aile şirketlerinde görülmektedir. Küçük şirketler, büyük firmalarla rekabet edebilmek için vergi kaçakçılığına imkân buldukları anda bu fırsatı değerlendirmektedir. Bunun yanında gelir dağılımındaki bozukluk küçük yaştaki çocukların kayıtsız olarak çalışmalarına yol açtığı gibi marjinal kesimi (ayakkabı boyacılığı, işportacılık vb.) genişletmekte, bu sektörde de işlemlerin kayıt dışı tutulması sebebiyle vergi kaçakları artmaktadır (Kıldış, 2000:6).

Kişilerin gelecekte yaşam güvenceleri olarak gördükleri sosyal güvenlik kurumlarının gelişmediği, ekonomik istikrarın sağlanamadığı ve gelecekte kendilerini, güvence olarak gördükleri maddi değerlerin bir kısmını vergi olarak da kimseye vermek istememeleri bir başka ekonomik neden olarak ortaya çıkmaktadır (Tazegül, 2007:9-10).

1.6.5. Sosyal ve Psikolojik Nedenler

Dünyanın hiçbir yerinde gelir elde edenler, bu gelirlerinin önemli bir kısmını vergi olarak ödemek istemezler. İnsanların vergiye karşı doğal bir direnci vardır. Ülkemizde de birçok mükellefin vergi sisteminden sıkça şikâyet ettiği bir gerçektir. Böylesi bir ortamda vergilerden şikâyetçi olan ve kendi gelirini devletin kullanımına aktarmak istemeyen mükellefler faaliyetlerinin bir kısmını ya da tamamını kayıt dışına çıkararak amaçlarına ulaşmaya çalışmaktadırlar. Bu sürecin uzun sürmesi ise vergi bilinci üzerinde olumsuz etkiler yaratarak, kısa vadede sorunun çözülmesini engellemektedir (Çomaklı, 2007:92).

Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede hukuki ve idari tedbirler almak her zaman yeterli olmaz. Öncelikle vergi yükümlüleri, vergi ödemenin hukuksal ve toplumsal bir ödev olduğuna inanmalıdır. Vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olduğu kabul edilmelidir. Vergi bilincinden yoksun bir toplumda iyi bir vergi ahlâkının olması da beklenemez. Vergi ahlâkı, vergiye tabi kazanç ve irat sahibi olanların vergilerini yasaya uygun ölçü ve zamanlarda ödemeleri konusundaki tutum, davranış ve değer yargılarıdır. Hukuki ve idari tedbirlerin yanında vergi yükümlülerinde

vergi bilincinin ve buna bağlı olarak vergi ahlâkının oluşturulması gerekir (Yeniçeri, 2004:913).

Vergi bilinci ve vergi ahlâkı bir yandan vergi adaletine, diğer yandan da toplanan vergilerin amacına uygun olarak doğru yerde harcanmalarına bağlıdır. Vergi bilinci ve vergi ahlâkının yerleşmiş olduğu ülkelerde yükümlüler vergi görevlerini titizlikle yerine getirmektedirler. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde tahsilât açısından ulusal düzeyde % 85 oranında gönüllü uyumun olması, gelişmiş ülkelerde vergi bilinci ve vergi ahlâkının daha yüksek olduğunun bir göstergesidir (Yeniçeri, 2004:913-914).

Diğer yandan mükellefler, vergi sisteminin adaletsiz olduğunu öne sürerek vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için bunu bir savunma mekanizması olarak kullanmaktadır (Demir, 2009:17-18). Mükelleflerin vergi sisteminin adil olmadığına ve vergi yükünün yüksek olduğuna inanmaları, psikolojik olarak onları vergi kaçırmaya yöneltmektedir.

Vergi yönetiminden memnuniyetsizlik derecesi de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Mükellefler ödedikleri vergilerin karşılığında bir takım kamu hizmetlerinden faydalanırlarsa gönüllü uyum dereceleri ve dolayısıyla beyan edilen gelirleri daha da yükselecektir. Vergilemeye, vergi idaresi ve yargısına güven duyulmayan bir ülkede vergi kaybının önüne geçilmesi güçtür (Tuay ve Güvenç, 2007:27).

1.6.6. İdari Nedenler

Vergi kayıp ve kaçığının nedenlerinden biri de vergi idaresinin yetersizliği ve etkisizliğidir. Bir ülkede vergi kanunları ne kadar mükemmel düzenlenirse düzenlensin, bu kanunları uygulayacak olan vergi idaresi üstüne düşen görevleri layıkıyla yerine getiremiyorsa vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilemeyecektir.

Vergi sistemlerinin etkinliği, yalnızca iyi hazırlanmış bir vergi mevzuatına bağlı olmayıp, vergi idaresinin etkinliğine ve bütünlüğüne bağlıdır. Vergiyi doğuran olaydan, verginin tahsiline kadar her aşamada yükümlüyle yüz yüze gele vergi idaresi personelinin, yükümlü psikolojisi üzerindeki etkisi önemlidir. Vergi idaresi personeli yükümlülerle olan ilişkilerinde yükümlülere yol gösterici birer profesyonel olmalıdırlar. Bu nedenle iyi işleyen bir idari organizasyonun kurulması ve mevzuatın uygun bir

biçimde uygulanması için nitelikli personel istihdamı önemlidir (Yeniçeri, 2004:912-913).

Vergi idaresinin başarısı iki temel sorunun çözümüne bağlıdır. Bunlardan birincisi; vergi idaresinin yasalara uyma ve vergi ödemek isteyen mükelleflerin haklı taleplerini karşılayabilme becerisi; ikincisi ise, yasalara aykırı davranan mükelleflerin bu yönelimlerinden vazgeçirilmesinde vergi idaresinin etkin olmasıdır. Bu iki noktadan birincisinde, mükelleflerin haklı taleplerinin kaliteli bir şekilde karşılanabilmesi için vergi idaresinde mükellef odaklı bir yönetim ve çalışma anlayışının yerleştirilmesine ihtiyaç vardır. İkincisinde ise, mükelleflerin yasalara aykırı davranışlarını en aza indirmek için vergi denetiminin çok iyi örgütlenmiş ve caydırıcı olması gerekir (Binbirkaya, 2006:91).

Gelişmekte olan ülkelerde politik, ekonomik, teknolojik vb. yapısal koşullara bağlı olarak vergi idareleri organizasyon, uzman personel sayısı, araç-gereç ve elektronik sistem yapılanması olarak yetersiz kalmaktadır. Bunun sonucu olarak denetlenen mükellef sayısı % 2-5'lerde kalmakta, kayıtlı mükellef tabanı geliştirilememektedir. Denetim yetersizliği, yakalanma ve ceza alma riskini azalttığından, vergiden kaçma yolunda fırsat arayan mükellefleri cesaretlendirmektedir (Özden, t.y., s:372-373).

Mükelleflere yakın olmayan ya da onlara karşı olan, mükellefleri vergiye alıştıran, bir psikolojik ortam yaratacak biçimde hareket etmeyen ve vergi yasalarının uygulanmasında, etkin bir biçimde işlemeyen vergi yönetimi, mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermesine neden olmaktadır. Vergi yönetiminin diğer kamu yönetimlerinden ayrı bir yönü vardır. Vergi örgütü halka hizmet götüren bir örgüt değildir. Tersine vatandaşa karşılıksız yükümlülükler yüklemek durumundadır. Bu durumda görevi kötüye kullanma olanağı fazladır. Bu gerçeğe karşın vergi dairelerinde çalışan ve mali sorumluluklar yüklenen personelin niteliklerine gereken önem verilmediği gibi yeterli bir ücret politikası da geliştirilememiştir (Kulmanova, 2006: 90-91).

1.6.7. Siyasal Nedenler

Mükelleflerin kayıp ve kaçaklar konusundaki tutumlarını etkileyen en önemli belirleyicilerden birisi siyasal iktidarların tutumudur. Ülkemizde siyasal iktidarlar,

genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedirler. Bunun dışında siyasal partilerin vergileme konusunda farklı görüşleri ve birbirinden zıt projeleri mevcut olduğundan politik istikrarın bulunmadığı ülkemizde her seçim döneminde mükellefler beklenti içine girmektedirler. Her şeye yeniden başlanacak havası verilen vergi paketlerinin çokluğu, ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimini uyandırdığından, mükellefler kendi kararlarıyla kişisel çıkarlarını korumaya yönelmektedirler (Kalmış ve Yılmaz, 2004:4).

Devlet tarafından izlenen popülist politikalar ve çok sık yaşanan siyasi değişimler dönemler itibariyle uygulanan vergi politikası üzerinde etkili olmakta ve bu durum da vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır. Devletin vergi politikalarıyla ilgili yapacağı düzenlemelerin toplumsal yapı ile uyum içerisinde olması ve toplumun bu konuda devlete olan siyasi güvenin tesis edilmesi önemlidir. Türkiye’de vergi politikasının her dönemde kamu maliyesini düzenleyici bir araç olarak kullanılmasını yanında; siyasi değişimlerin sık yaşanması ve toplumun uygulanan vergi politikalarına uyum gücünün diğer nedenlerle birleştirildiğinde vergi kayıp ve kaçaklarını arttırıcı yönde etkide bulunmuştur (Demircan, 2004:533-534).

1.6.8. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının genel gerekçesi aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Devletin vergi ihtiyacı artmıştır. Bu ihtiyaç karşısında devlet yeterli denetimi yapamamaktadır. Bu yasa ile denetim fazlaşacak ve vergi gelirleri artacaktır.
- Gelir, kurumlar ve katma değer vergileri karmaşık ilişkiler yaratmakta ve milyonları bulan vergi yükümlülükleri bu karmaşıklık içinden çıkamamaktadır. Onlara yasal yetkili kişilerin yardım etmeleri gerekmektedir.
- Mali Müşavirlerin temel görevi, bilanço ve gelir tablosu bilgilerinin gerçek ve doğru bilgileri yansıtıp yansıtmadığını araştırmak ve incelemektir.
- Yeminli Mali Müşavir, kişi ve kurumların muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu kendi mesleki itibar ve bilgisiyle güven altına alacak ve tasdik edecektir. Gerekli bilgi, yeterlilik ve ahlâka sahip olması gerekir.

- Mali Müşavirlik mesleği, ülkenin kalkınması için gerekli kaynakların sağlanmasında güvenilir bilgileri temin edecek ve ülkede denetim fonksiyonunun yaygınlaşmasına katkıda bulunacaktır.

Yukarda özetlenen genel gerekçeler ışığında yasada öngörülen denetimin vergi amaçlı olduğu anlaşılmaktadır (Güvemli, 2011:131-132).

3568 sayılı muhasebe meslek yasasının genel gerekçesinden de anlaşılacağı üzere vergi denetiminin yaygınlaştırılmasında ve vergi gelirlerinin arttırılmasında muhasebe mesleğinin önemi büyüktür. Bu nedenle muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği vergi kayıp ve kaçığının artmasına yol açacaktır.

Günümüzde vergi yükümlülerinin birçoğu, vergi yasalarının kendilerine yüklediği görevlerin önemli bir bölümünü, ya işletmelerinde istihdam ederek çalıştırdıkları meslek mensupları ya da bu amaçla büro açarak bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensupları aracılığıyla yerine getirmektedirler. Muhasebe meslek mensupları ve bunların oluşturdukları örgütler sayesinde ülkemizde kayıt düzeninin oluşturulmasında önemli katkılar sağlanmış, ayrıca işletmelerin muhasebe sistemlerinin doğru bilgilere dayanılarak geliştirilmesinin yanında gelişen sermaye piyasası ve özellikle mali piyasalar yönünden tarafsız inceleme ve denetimler yapılması açısından da bu meslek büyük önem taşımaktadır (Turan, 2008:93).

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebeci ve mali müşavirler vergi kaybının önlenmesinde çok önemli bir role sahiptirler. Vergi kaçakçılığının önlenmesinde; bilhassa sahte fatura temininde, mal bedeli yüksek gösterilerek maliyet ve giderler şişirilmektedir. Dolayısıyla, muhasebecilik ve müşavirlik hizmeti yapanlar, bu hususta çok hassas davranmalı, davranmayanlar hakkında da ağır müeyyideler getirilmelidir (Kıldış, 2000:4).

1.7. ELEKTRONİK TİCARETTE MEYDANA GELEN VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI

Küreselleşmenin en önemli ayağını oluşturan iletişim ve telekomünikasyon teknolojilerindeki gelişmeler, internet üzerinden yapılan ticari işlemleri sayı ve hacim olarak önemli derecede arttırmıştır (Meriç ve Ay, 2004:310). Elektronik ticaret; şirketler, tüketiciler, bireyler, hükümetler ve diğer özel veya kamusal örgütler arasında olduğuna bakılmaksızın bilgisayar ağları üzerinden yapılan mal ve hizmet alım satımını

ifade eder. Mal ve hizmetler bu ağlar üzerinden sipariş edilir, fakat ödeme, mal ve hizmetin teslimi çevrimiçi veya çevrimdışı olabilir (Taştan, 2006:31).

E-ticaret coğrafi sınırları ortadan kaldırarak, üretici ile tüketiciyi yüz yüze getirmiştir. Bütün bunlar interaktif olarak ses, görüntü ve yazılı metin ile iletişimi sağlayan internetin gelişimiyle olmuştur. Teknolojideki bu hızlı gelişmeler, e-ticareti hızlandırmış, küresel hale getirmiştir E-ticaret ürün ve hizmetlerin gelişimini ve dolaşımını hızlandırmıştır (Güven, 2009:192). Elektronik ticaret, tüm dünyada ticaretin serbestleşmesi eğilimi ile birlikte, bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaretin araçlarını birbirleriyle ticaret yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran her türlü teknolojik ürünler (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri, elektronik veri değişimi sistemleri) olarak düşünebiliriz (Meriç ve Ay, 2004:311).

Bilgi toplumunun en önemli ekonomik uzantısı elektronik ticarettir. E-ticaretin ne şekilde vergilendirileceği sorusuna henüz sağlıklı bir cevap verilememiştir. Değişik görüşler ileri sürülmekle birlikte en uygun yöntemin, geleneksel ticareti vergilendiren vergi mevzuatı ile e-ticaretin vergilendirilmesi olduğu düşünülmektedir. E-ticaretin doğası, bu konuda yapılacak çalışmalarda uluslar arası işbirliğini de beraberinde getirmektedir. Başta OECD, WTO, AB, ABD, Avustralya, İngiltere, Singapur, Kanada olmak üzere uluslararası kuruluş ve devletler e-ticaretin vergilenmesi yönünde çalışmalarını başlatmış ve pilot projeler uygulanmaya başlanmıştır. Bu çalışmalardan alınacak olumlu sonuçlar diğer ülkelere de rehber olacaktır (Coşkun, 2005:153-154).

Küreselleşme ve elektronik ticaret ile mallar, hizmetler, para ve işgücünün sınır ötesi transferi çok daha kolay ve şeffaf hale gelmiştir. Firmalar ve bireyler, ülkelerin vergi yükleri arasındaki farkları daha kolay irdelemekte ve bunlardan kendi lehlerine, çoğu zamanda bazı ülkelerin aleyhlerine yararlanabilmektedirler (Taştan, 2006:31).

E-ticaretin en önemli özelliği gümrük sınırlarını bertaraf ederek ticareti global düzeye çok kolay bir şekilde taşımasıdır. Küçük ve orta boy şirketler dünya piyasalarına kolaylıkla açılabilmiş ve bu şirketler daha önce karşılaşmadıkları karmaşık vergi uygulamaları ile karşılaşmışlardır. E-ticaretin bu özelliği vergilendirme yetkisi sorununu da beraberinde getirmiştir. Sanal ortamda yapılan alış-veriş taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dahil üçüncü bir şahsın haberdar

olması söz konusu olmayabilir. Bu belirsizlik alıcı ve satıcının kimliklerinin ve ikametgâhlarının bilindiği ilkesine göre oluşturulmuş mevcut vergi sistemlerini etkilemiş ve tüm vergilendirme sürecinde belirsizliğe neden olmuştur (Coşkun, 2005:154-155).

Elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin satış ve teslimlerinde aracılara olan ihtiyacı büyük ölçüde azaltmıştır. Bu ticaret şeklinde çok az sayıda satış temsilcisi, broker ve diğer aracılara ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun yanı sıra özellikle sayısallaştırılmış ürünlerin satışında bahsedilen aracılara hiç ihtiyaç duyulmamaktadır. Elektronik ticaret ile birlikte üretim-dağıtım zinciri tamamen ortadan kalkmıştır. Artık alıcılar direkt olarak üreticiye ulaşabilmektedirler. Bu durum tüketim vergileri için önemli bir unsur olan aracı mükellef kavramını da ortadan kaldırmaktadır (Günaydın ve Benk, 2004:392).

Son zamanlarda emlak satışı da dahil olmak üzere internet aracılığı ile yapılan pazarlama faaliyetleri giderek artmaya başlamıştır. Mükellefiyet tesis ettirilmeden yapılan bu tür işlerin vergi dışı kalması dolayısıyla, vergi idaresi tarafından bu tür faaliyetlerin gözlem altına alınması yönünde belli bir çalışmanın yapılması da yaşanan gelişmeler nedeni ile zorunlu hale gelmiş bulunmaktadır (Çomaklı, 2007:94). Ayrıca, elektronik ticaret şirketlerin vergi cennetlerinde yerleşmelerini kolaylaştırmaktadır. Coğrafi sınırlar önemsiz hale geldiğinden, bir şirketin yerleşim yerini değiştirmesi elektronik olarak önemli dosyaları yeni bir bilgisayara transfer etmekten başka bir şey ifade etmeyecektir. Dolayısıyla, yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerden kaçmak, verginin düşük olduğu veya verginin olmadığı alanlarda yerleşmek hiç olmadığından daha kolay olacaktır (Günaydın ve Benk, 2004:391).

Türkiye’de ise kanunlar internetteki sorunlar için ya doğrudan çıkarılmış ya da eksikliklerin yamalanması yoluna gidilmiştir. Ülkemizde bu konuda atılan en önemli adımlardan biri Elektronik İmza Kanununun çıkarılması olmuştur.

Elektronik İmza Kanunu ülkemizde internet alanındaki güvenlikle ilgili bir konunun doğrudan çözümü için çıkarılmış olan yasalardan biridir. Bu yasa sayesinde ticari olan veya olmayan elektronik belgeler hukuki yükümlülük doğurabileceklerdir. Bu durumun e-devlet olma yolunda atılan önemli adımlardan olmasının yanında elektronik ortamda yapılan işlere ilişkin denetim mekanizmasının da olumlu yönde

ilerlemesine neden olabileceği şüphesizdir. Tüm bunların yanında, elektronik imza ve bu gibi dijital düzenlemeler sayesinde kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı ve kaybı ile mücadelede ilerleme kaydedileceği muhakkaktır (omaklı, 2007:93-94). Ancak, şu anda elektronik imzanın kullanılıyor olması önemli bir gelişme sayılsa da, atılması gereken önemli adımlar bulunmaktadır.

2. MUHASEBE MESLEĞİ

Bu bölümde muhasebe ve muhasebe mesleği hakkında genel bilgiler sunulacak, muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi, günümüzde muhasebe mesleği ve muhasebe mesleğinin geleceği konularına yer verilecektir.

2.1. MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİ KAVRAMLARI

Tarih boyunca sayıları giderek artan işletmelerin, sürekli olarak büyüme ve gelişme çabası içinde olmaları, buna paralel olarak muhasebenin de önemini arttırmıştır. Bu da muhasebe mesleğinin değerinin yükselmesini ve üstlendiği fonksiyonların artış göstermesini sağlamıştır. Ekonomik olayların, ihtiyaçların ve ekonomideki aktörlerin gelişmesi ve çeşitlenmesiyle birlikte muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç her geçen gün biraz daha artmaktadır.

Arapçadaki hesap sözcüğünden türetilen muhasebe, Osmanlıca ve Türkçe sözcüklerde yer alan, dahası kutsal kitaplara hesap verme, hesap görme biçiminden geçmiş olan çok geniş anlamlı bir kavramdır (Haftacı, 2010:1). Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir. Muhasebe, fonksiyonları göz önünde tutularak, “mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır.” şeklinde de tanımlanmıştır (Sevilengül, 2008:9-10).

Muhasebenin örgütlenme açısından altı ögesi vardır. Bunlar belgeleri düzenleme, hesapları tutma, maliyeti hesaplama, sonuç çıkarma, işletmeyi ölçümleme ve planlama hesaplarıdır. Bu öğelerden belgeleri düzenleme, hesapları tutma ve sonuç çıkarma işlem muhasebesini; maliyeti hesaplama, işletmeyi ölçümleme ve planlama hesapları işletme muhasebesini oluşturur. İşlem muhasebesinde belgelerden hareketle hesaplar tutulur ve envanter yapılarak sonuç çıkarılır (Haftacı, 2010:1-2).

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, işletmede kendisinden beklenene bağımlı olarak, değişen boyutlarda görev yüklenir. Bir kısım işletmeler muhasebenin işletmenin vergi matrahını belirlemesini ve borç ve alacaklarını izlemesini yeterli bulurken, bir

kısım işletmeler ise muhasebeden, tüm ilgi gruplarının ihtiyacına cevap verecek bilgilerin üretilmesini ve rapor edilmesini bekler. Günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık hale gelen işletmelerde başarılı bir yönetim için bazı bilgi teknikleri kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Artık birçok işletmede, işletmenin ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan, bunları yorumlamadan, o işletmeyi yönetme imkânı kalmamıştır (Sevilengül, 2008:16).

Değişik meslek gruplarındaki profesyoneller, kendi uzmanlıklarını kullanarak bilgiyi değerlendirirler. Muhasebe mesleği de, bu profesyonel uzmanlık dallarından birisi olup, bu mesleğin işlevi olan bilgi üretimi en soyut hizmet türüdür. Ancak bu hizmet sonucunda elde edilen raporlar, muhasebenin somut çıktıları olup, hizmetin kalitesini belirler (Yıldız, 2002:1-2).

Muhasebe mesleği, bir uğraşının meslek olarak nitelenebilmesi için gerekli olan özelliklere sahiptir. Bir uğraşının meslek olarak kabul edilmesine yönelik olarak, bir uğraşı;

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeriyorsa,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıyorsa,

bir meslek olarak kabul edilmektedir (Ayboğa, 2003:330).

Muhasebe mesleğinin "meslek olabilme" şartlarının tamamını bünyesinde taşıdığı ve dolayısıyla meslek sayılabileceği açıktır. Nitekim bu gerçek birçok gelişmiş ülkede yıllar öncesinde fark edilmiş ve muhasebe mesleğine profesyonel nitelik kazandırılmıştır (Yardımcıoğlu, Büyükşalvarcı ve İyibildiren, 2006:171). Profesyonel muhasebe mesleği daha ziyade ihtiyacı olanlara ürettiği bilgileri sunar. Bu bilgiler finansal bilgiler olabileceği gibi, bazen finansal olmayan bilgilere de gereksinim duyulabilir. Devletin kurum ve kuruluşları, müşteriler, satıcılar, firma içinde çalışanlar ve yöneticiler, mevcut ve potansiyel yatırımcılar ve kredi verenler, genel anlamda kamu, genellikle firma ile ilgili karar alma durumunda kaldıklarında bilgiye gereksinim duyarlar. Dolayısıyla söz konusu kişi, kurum ve kuruluşlar, profesyonel muhasebe mesleğinin müşterisi durumundadırlar. Geniş açıdan bakıldığında profesyonel muhasebe mesleği, firma ile ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasıyla toplumda değer yaratan bir meslek konumundadır (Pekdemir, 2010:117-118).

Ülkemizde muhasebe mesleği, 3568 sayılı Kanun'la düzenlenmiş ve günün şartlarına göre eksiklerini gidermek amacıyla birçok tebliğ ve yönetmelikle desteklenmiştir. Devletlerin en önemli gelir kalemi olan verginin daha sağlıklı tahakkuk ve tahsili için muhasebe ve muhasebe mesleği vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak, muhasebe mesleği sadece vergiyi tespit etmeye yarayan bir meslek olarak algılanmamalıdır. Nitekim Kanun da, yalnızca bu açıdan bakmamış ve faaliyet sonuçlarının tespiti, yatırım ve kâr dağıtım politikalarının belirlenmesi, finansal kararların alınması ve kişi/kurumların bilgi ihtiyacının karşılanması, bu konularda müşavirlik yapmak gibi görevlere de atıfta bulunmuştur (Kutlu, 2008:145).

Muhasebe, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine uygun bir şekilde çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bilgi üretimini gerçekleştirirken, muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye, teknoloji gibi alanlarda bilgi sahibi olan uzman kişilere de gereksinim duymaktadır. Muhasebe bu yönüyle karmaşık bir bilgi yapısını gerektiren meslek olma özelliği sergilemektedir (Ayboğa, 2003:331).

2.2. MUHASEBE MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Önemli bir rekabet aracı olan mali nitelikteki bilgilerin kaynağı durumundaki muhasebe de, tarihsel gelişim süreci içinde önemli niteliksel değişimler göstererek, günümüzdeki anlam ve önemine kavuşmuştur (Alagöz ve Ceran, 2007:291). Bu bağlamda muhasebe mesleği, globalleşme sürecinde ekonomik, sosyal, finansal ve bilgi teknolojisi alanlarında yaşanan değişimlerle birlikte önem kazanmaya başlamış ve yasal kimliği ile de toplum ve ticaret hayatı içinde etkili bir düzeye gelmiştir (Ayboğa, 2002:39).

Muhasebe mesleğinin gelişimi dünyada ve Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi olarak iki kısımda ele alınacaktır.

2.2.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

İnsanın hesap tutma ihtiyacı ekonomik hayatla birlikte doğmuş ve ekonomik hayata paralel bir gelişme seyri izlemiştir. Ekonomik hayat genişledikçe, işlemler değişip çeşitlendikçe muhasebe de bunları izleyebilir duruma gelmiştir (Sevilengül, 2008:12). Batıda muhasebeye ait ilk eser 1458 yılında Napoli'de, Benedetti Cortigli Di Ragusa tarafından yazılmıştır. Muhasebede çift taraflı kayıt usulünü tanıtan ilk esaslı

eser 1494 yılında din adamı ve matematikçi Luca Pacioli tarafından kaleme alınmıştır. Bu nedenle batıda muhasebenin başlangıcı Luca Pacioli'ye dayandırılmaktadır. Konuya doğu dünyası açısından bakıldığında Luca Pacioli'den önce de önemli gelişmelerin olduğu gözlenmektedir. 1363 yılında Abdullah İbni Muhammed'in "Risale-i Felekiye" adıyla yazdığı kitapta çift taraflı kayıt düzeni ve bugün kullanılanlara benzer defterlerden (yevmiye defteri, büyük defter gibi) açıkça bahsedilmektedir (Küçükşavaş, 2000:10).

Çağdaş anlamda profesyonel muhasebecilik mesleği ilk olarak 18. yüzyıldan itibaren İngiltere'de ve daha sonra da ABD, Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü bir şekilde ortaya çıkmıştır. Günümüzde ruhsatlı muhasebecilik anlamında ifade edilen muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme İngiltere'de yapılmıştır. Söz konusu yasal düzenleme, 1870 yılında kurulan "Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü" adlı meslek örgütünün 1880 yılında "Royal Charter" (Kraliyet Ruhsatı) ile resmen kabul edilmesi sonucu gerçekleşmiştir. Diğer ülkeler de bu oluşumu takip etmiş, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895 ve Almanya 1899 yılında benzer mesleki kuruluşları oluşturmuştur (Yardımcıoğlu, Büyükşalvarcı ve İyibildiren, 2006:172).

Muhasebe mesleği özellikle Birinci Dünya Savaşından sonra hızlı bir gelişim göstermiş ve son yüzyılda küresel ekonominin gelişimine bağlı olarak uluslararası bir nitelik kazanmıştır. Amerika'da 1924 yılında örgütlenen "Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)" muhasebe ve işletme muhasebesi konularındaki görevlerine ilaveten, yardımcı ve gönüllü olarak ulusal ekonomilerine ilişkin araştırma ve inceleme raporları düzenleyen bir kuruluş olmuştur. Denetim kuruluşları ve meslek örgütlerinin uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartları ilk kez 1947 yılında AICPA tarafından kabul edilmiştir.

20. yüzyılın ikinci yarısında yapılan Dünya Muhasebeciler Kongreleri, batılıların bu kongreleri muhasebenin küresel uyumlaştırılması çabalarında kullandıkları mesaj, ülkelerin ekonomilerine karşılık güven duymakla muhasebenin iş dünyasının uluslararası dili olmaya başlamasında yatmaktadır. Böylece, Dünya Muhasebeciler Kongrelerinin ve daha sonra başlayan Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongrelerinin, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasındaki çabalarda önemli yeri olduğunu belirtmek uygun olacaktır (Akgün, 2012:51).

Bütün dünyadaki firmaların sağlıklı bir şekilde fonksiyonlarını devam ettirmede hayati bir öneme sahip olan muhasebe mesleği, 1972 yılında küresel muhasebe standartlarına doğru başlangıç adımını atmıştır. Avustralya'nın Sidney kentinde 1972 yılında yapılan 10. Dünya Muhasebeciler Kongresinde, mümkün olan en kısa sürede "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi" kurulması yönünde bir tavsiye kararı alınmıştır (Aysan, 2008:46). Buna bağlı olarak 1973 yılında 71 devletten 97 muhasebe örgütünün katılımıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. IASC'nin kurulmasıyla beraber muhasebe mesleği küresel muhasebe standartları serüvenine başlamıştır.

1977 yılında muhasebe mesleğinin dünyadaki en önemli kuruluşu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. IFAC'ın başlıca amacı, tüm dünyada muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin geliştirilmesine katkıda bulunmaktır.

1986 yılında Avrupa'da muhasebe mesleğinin temsilci kuruluşu olan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) kurulmuştur. 1989 yılında, FEE'nin uluslararası uyumlaşmayı desteklemesine ve IASC'ye daha fazla katkı yapmasına karar verilmiştir. 2002 Yılında Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü içerisinde yer alan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile anlaşmaya varılmış ve US-GAAP (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) ile IFRS'lerin (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) uyumlaştırılması için çalışmalara başlanmıştır. 2002'de AB, üye ülkelerin menkul kıymet borsalarında yer alan firmaların Ocak 2005'den itibaren IFRS'leri uygulamalarının bir zorunluluk olduğunu açıklamıştır (Aysan, 2008:47-48).

IFAC kurulduktan sonra uluslararası muhasebe kongrelerinin düzenlenmesi bu kuruluş tarafından yapılmıştır (Örten, 2006:332). Günümüze kadar 18 adet uluslararası muhasebe kongresi düzenlenmiştir. Bu kongrelerin on yedincisi 13-16 Kasım 2006 tarihlerinde "Dünya Genelinde Büyüme ve İstikrarın Sağlanması İçin Muhasebe Mesleği" ana teması ile İstanbul'da gerçekleştirilmiştir. Son kongre ise 2010 yılında Malezya'da düzenlenmiştir.

2.2.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

19. yüzyılın sonlarında Osmanlı Devletinde çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesinden sonra yoğunlaşan muhasebe eğitimi ve muhasebe düşünürlerinin kitapları, Cumhuriyet öncesi çağdaş muhasebe düşüncesinin temellerini oluşturmuştur. XX. yüzyılın başlarında batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de vergicilikteki gelişmeler muhasebe uygulamalarını geliştirici nitelik göstermiştir. Bu gelişmenin altında yatan, devletin vergi gelirlerini muhasebenin düzenlediği kayıtlardaki bilgilerden ve mali tablolardan almaya başlamasıdır. Bu uygulamalar mali tabloların önemini arttırmış ve dolayısı ile muhasebe düşüncesinin gelişmesine katkıda bulunmuştur (Güvemli ve Güvemli, 2006:275-280).

Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulduğu tarihten bu yana muhasebe mesleğinin gelişimi, devlet organlarında görevli denetçiler ve kamu teşekküllerinde çalışan işletme muhasebecileriyle başlamıştır. İleri düzeyde gelişmiş muhasebe sistemleri, Avrupa ülkelerinden (genellikle Fransa ve Almanya) uyarlanmış; iktisadi yaşamın her alanında üretim sistemlerinin düzenlenmesi amacıyla merkezi ve yerel devlet organlarına ve de kamu iktisadi teşekküllerine entegre edilmiştir (Aysan, 2006:265).

Türkiye’de muhasebe mesleğinin güçlüklerle dolu bir yasalaşma süreci yaşadığı bilinmektedir. 1932 yılında başlayan çabalar 1989 yılında sonuçlanabilmiştir. Böylesine bir yasalaşma sürecini bir başka meslek grubunda görmek güçtür (Güvemli, 2009:6-7). Bu konudaki ilk çalışmaların, 1932 yılında Ticaret Bakanlığı’nca hazırlanan Hesap Mütahassıslığı kanun tasarısı ile başladığı dikkati çekmektedir. İkinci girişimin yine aynı Bakanlıkça 1938 yılında avukatlık yasasının çıkarılması sırasında yapıldığı görülmektedir. Çeşitli nedenlerden dolayı bu iki girişim sonuçlanamamıştır. Üçüncü girişimin, Türkiye’nin en büyük vergi çağdaşlaştırması reformu olan 1949 vergi reformu sırasında Maliye Bakanlığı’nca yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu önemli girişim, mesleğin vergi usul yasası içinde ele alınması isteğinin uygun görülmemesi nedeni ile yasalaşamamıştır (Güvemli, 2011:130).

TMUD, özel bir mesleki örgüt olarak Ekim 1942’de bağımsız olarak çalışan mali müşavir, muhasebeci ve muhasebe dersleri veren 14 akademisyen tarafından kurulmuştur. Bu dernek, 1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" adıyla kurulmuş, ancak sonradan, 1967 yılında, adı "Türkiye Muhasebe

Uzmanları Derneği" ne dönüştürülmüştür. TMUD, ulusal muhasebe kongrelerini organize etmiş veya kongrelerin yapılmasına katkıda bulunmuştur. Dernek 1957 yılında yapılan ilk Ulusal Muhasebe Kongresini düzenlemiş ve daha sonra 1958'den 1966 yılına kadar yılda bir defa yapılan dokuz Muhasebe Kongresine de ev sahipliği yapmıştır. İki yıllık bir aradan sonra yeniden 1969, 1976, 1980, 1987 yıllarındaki Ulusal Kongreleri düzenlemiştir (Aysan, 2008:51).

1966 yılında muhasebe mesleğinin yasalaşması için gerçekleştirilen bir başka girişimin Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı adı ile hazırlandığı ve TBMM gündemine kadar geldiği halde yasalaşmadığı görülmektedir.

Globalleşme eğiliminin etkisiyle, ülkeler, toplumlar, bireyler ve meslekler de değişim sürecine girmişlerdir. Ülkemizde, muhasebe mesleği ve meslek mensubu da bu gelişmelerden etkilenmiştir. Muhasebe alanındaki yasal düzenlemeler globalleşme eğiliminin örneklerini oluşturmaktadır. Bunlar aşağıda sunulmuştur (Ayboğa, 2002:41).

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur.
- 1983 yılında "Standart Mali Tablo ve Raporlar Tebliği" yayınlanmıştır.
- 1984 yılında "Standart Genel Hesap Planı Tebliği" yayınlanmıştır.

Muhasebe mesleği, kamusal sorumluluklarına karşın, ülkemizde uzun yıllar kuralsız, disiplinsiz ve herhangi bir yeterlilik aranmaksızın, herkesin çalışabildiği bir meslek alanı olmuştur. 1985 yılında çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ile ilgili düzenleme, mesleğe statü kazandıran ilk yasadır. Bu düzenlemenin, mesleğe ve sorunlarına sahip çıkılması ve mesleğin yaşatılması açısından oldukça önemli bir rolü olmuştur (Alagöz ve Ceran, 2007:292).

13 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"nun yürürlüğe girmesiyle muhasebe mesleği yasal bir boyut kazanmıştır (Yardımcıoğlu, Büyükşalvarcı ve İyibildiren, 2006:172). Bu kanunun amacı; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik"

ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organların seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Muhasebe usul ve esasları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri genel tebliğler ile düzenlenmiştir. Bu amaçla ilk olarak 26.12.1992 tarihinde 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile muhasebe sisteminin taşınması gereken ilke ve esaslar, kullanılacak Tek Düzen Hesap Planı ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Diğer yandan bu tebliğ ile Türk Muhasebecilik tarihinin miladı sayılan, SPK tarafından yayınlanan muhasebe, finansal tablo ve raporlara ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Tekdüzen Hesap Planı Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 1994 yılı başından itibaren uygulanmaya konulmuştur (Öz ve Çevikcan, 2010:124-125).

Muhasebe mesleğinin 3568 sayılı Kanun ile yasal statüye kavuşmasının ardından, mesleki unvan verme ve mesleki yeterliliği değerlendirme yetkisi ülkemizde muhasebe mesleğinin en üst örgütü olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)' ne bırakılmıştır. TÜRMOB tarafından hazırlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği 1992 yılında Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve 1997 yılında yapılan düzenleme ile bugünkü halini almıştır.

1993 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) kuruluş, çalışma yöntem ve esasları hakkındaki yönerge yayınlanmış ve TÜRMOB' un denetimi ve koordinasyonu ile stajyer meslek mensuplarının staj, eğitim ve değerlendirme sınavları bu merkez aracılığı ile yürütülmeye başlanmıştır. TESMER, aynı zamanda meslek mensuplarının meslek içi eğitimlerini de yapmaktadır.

Muhasebe sistemimizin gelişiminde atılan diğer önemli adım ise 09.02.1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'dur. TMUDESK' in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir. Kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağın Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu

standartlar 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kurul en son 01.01.2002 tarihine kadar 8 TMS daha belirleyerek toplamda 19 TMS belirlemiştir (Öz ve Çevikcan, 2010:125).

TMUDESK tarafından belirlenen bu standartlar uluslararası muhasebe standartlarıyla tam bir paralellik arz etmiyordu. Bu amaçla Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1. madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Başpınar, 2005:51). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bugüne kadar yayımlanmış olan kavramsal çerçeve de dahil olmak üzere 6 TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) ile 39 TMS ve 2 TMS taslağını 1162 sayfalık bir kitap halinde yayınlamış bulunmaktadır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:475).

Muhasebe mesleğinin gelişmesinde ve mesleğe ilişkin sorunların çözümünde ulusal muhasebe kongreleri önemli rol oynamıştır. TMUD, TÜRMOB'un kurulmasından sonra muhasebe kongrelerinin organizasyonunu TÜRMOB'a devretmiştir. 1992, 1997, 2002 ve 2010 yıllarında TÜRMOB tarafından düzenlenen 4 adet kongre ile birlikte ülkemizde şu ana kadar düzenlenen ulusal muhasebe kongrelerinin sayısı 18' e ulaşmıştır.

3568 sayılı muhasebe meslek yasasının yaklaşık 24 yıllık tarihinde tek önemli değişiklik 2008 yılında yapılmıştır. 5786 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklik ile serbest muhasebecilik ünvanı meslek yasasından çıkarılmış ve meslek, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere iki unvanlı hale getirilmiştir.

2.3. GÜNÜMÜZDE MUHASEBE MESLEĞİ

Küreselleşme olgusu, her türlü iş kolunda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de birçok değişimin ve gelişimin yaşanmasına neden olmaktadır. Bilgi transferi noktasında ekonominin atar damarı görünümündeki muhasebe mesleği, artan bilgi ihtiyacı çerçevesinde özellikle son yıllarda yükselen bir değer kazanmıştır (Kurt, Okan ve Başer, 2010:2).

Devletin vergi alacağına hesaplanmasında ve ekonomideki karar mercileri tarafından verilecek kararlarda, işletmelerin mali tabloları çok büyük önem

taşımaktadır. Mali tabloların hazırlanması ile vergi beyanname ve formlarının düzenlenmesinin yanı sıra “danışmanlık, denetim, tasdik gibi” muhasebe mesleğinin faaliyet alanlarının giderek artması, günümüzde muhasebe mesleğini çok önemli bir konuma getirmiştir.

2.3.1. Muhasebe Mesleğinin Konusu ve Türleri

3568 sayılı meslek yasasının 2. maddesinde muhasebe mesleğinin konusu belirtilmiştir. Buna göre;

A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar (http://www.alomaliye.com/3568_sayili_yasa_teb_ana_sayfa.htm).

Muhasebe meslek türleri, 26.07.2008 tarihine kadar serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik olmak üzere üç statüden oluşmakta idi. Ancak 10.07.2008 tarihinde kabul edilen ve 26.07.2008 tarihinde Resmi

Gazetede yayınlanan “5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile, 26.07.2008 tarihinden geçerli olmak üzere, “3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” nun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş ve serbest muhasebecilik unvanı muhasebe meslek türleri arasında çıkarılmıştır.

Bugün itibariyle muhasebe meslek türleri serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır.

2.3.2. Muhasebe Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları

Muhasebe meslek mensubu olabilmenin genel şartları, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. maddesi ile belirlenmiştir. Buna göre meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır (http://www.alomaliye.com/3568_sayili_yasa_teb_ana_sayfa.htm).

a) T.C. vatandaşı olmak (Yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 5. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları, 9. maddesinde ise yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları belirlenmiştir.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır:

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkroda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) En az üç yıl staj yapmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yeminli mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır:

a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu

hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir (http://www.alomaliye.com/3568_sayili_yasa_teb_ana_sayfa.htm).

Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için 10 yıllık süreyi tamamlamaları şarttır.

2.3.3. Muhasebe Meslek Örgütleri

Muhasebecilik artık günümüzde evrensel bir meslek haline gelmiştir. Globalleşen dünyada muhasebecilerin meslekleri ile ilgili gelişmeleri takip etmelerini sağlayacak, mesleki denetimlerini yapacak ve mesleği kendi toplumuna ve tüm dünyaya tanıttak meslek kuruluşları kurulmuştur (Altan, 2004:29).

Muhasebe meslek örgütleri; ülkemizdeki muhasebe meslek örgütleri ve uluslararası muhasebe meslek örgütleri olmak üzere iki kısımda incelenebilir.

2.3.3.1. Ülkemizdeki Muhasebe Meslek Örgütleri

Ekonomik faaliyetlerdeki gelişmeler muhasebe ve denetim mesleğini küreselleştirmeye başlamıştır. Ülkemiz meslek mensuplarının ve meslek örgütünün bu küreselleşme çalışmalarının dışında kalması düşünülemez. Ülkemizin Avrupa Birliği'ne aday ülke olması ve muhasebe mesleğinin artan rekabet koşullarına uyum sağlamak zorunda olması, muhasebe mesleğinde küreselleşmeye uyum çalışmalarını daha anlamlı hale getirmektedir. Muhasebe mesleğinin küreselleşmesinde ülkemiz meslek örgütlerinin uluslararası mesleki örgütlerle olan ilişkilerinin önemli payı bulunmaktadır (İbiş, 2011:113).

Bu bağlamda aşağıda ülkemizde muhasebe mesleğinin oluşumunda ve gelişiminde rol oynayan önemli muhasebe meslek örgütleri hakkında bilgi verilecektir.

2.3.3.1.1. SMMM ve YMM Odaları

3568 sayılı Kanununun 14. maddesine göre; serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest muhasebeci mali müşavirler

ve yeminli mali müşavirler odaları, meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır. Odalar, kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar.

Yasanın 15. maddesine göre bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur (Güvemli, 2011:134). Ayrı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranır. Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına TÜRMOB tarafından karar verilir. Bu karar Maliye Bakanlığına bildirilir.

Odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye Bakanlığına bildirmekle tüzel kişilik kazanırlar. Odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar. Odaların organları Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulundan oluşur.

Ülkemizde 2013 yılı başları itibariyle 76 adet SMMM odası ve 8 adet YMM odası bulunmaktadır. Bu odalara kayıtlı meslek mensuplarının sayısal dağılımları ise Tablo 2.1.'de gösterilmiştir.

Tablo 2.1. 2013 Yılı Başları İtibariyle Meslek Mensupları

UNVANLAR	MESLEK MENSUPLARI		
	BAĞIMLI	SERBEST	TOPLAM
SM	6442	5895	12337
SMMM	32261	40799	73060
YMM	1870	2232	4102
TOPLAM	40573	48926	89499

Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>.

Tablodan da anlaşılacağı üzere 2013 yılı başları itibariyle ülkemizdeki meslek mensubu sayısı yaklaşık 90.000'ler seviyesine ulaşmıştır.

2.3.3.1.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

1989 yılında yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Yasa ile oluşturulan Birlik, Türkiye'de SM, SMMM ve YMM'lerin en üst düzeyde meslek örgütüdür. Birlik, 1989 yılından bu yana çıkarmış olduğu yönetmeliklerle, oluşturmuş olduğu komitelerle, düzenlemiş olduğu kongrelerle mesleğin Türkiye'de gelişimine katkı sağlamıştır. Meslek mensupları TÜRMOB'a bağlı odalara üye olmak zorundadır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009:136-137).

Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır. Birlik kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamaz. Birliğin gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan meydana gelir. Birliğin organları; Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulundan oluşur.

3568 sayılı Yasanın 29. maddesinde Birliğin görevleri sayılmıştır. Buna göre TÜRMOB' un görevleri şunlardır (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>).

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlâk, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

2.3.3.1.3. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

1942 yılında 14 kişi tarafından Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği Kurulmuştur. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" ne dönüştürülen dernek, alanındaki ilk özel girişim olup, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur. TMUD, ülkemizin gereksinimlerine uygun bir meslek yasasının çıkmasını sağlamak üzere yasa tasarı taslakları hazırlamış, T.C. Maliye Bakanlığı'na ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur (<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx>).

TMUD, çeşitli ulusal muhasebe kongrelerini organize etmiş veya düzenlenmesine katkıda bulunmuştur. Dernek 1957-1987 yılları arasında yapılan 14 ulusal muhasebe kongresini organize etmiş, 1992-2010 yılları arasında TÜRMOB tarafından düzenlenen 4 muhasebe kongresinin organize edilmesine de katkı sağlamıştır.

TMUD'un; kongreler, sempozyumlar, konferanslar ve eğitim çalışmaları şeklindeki faaliyetleri ile mesleği tanıtıcı anlamdaki halkla ilişkiler çabaları, mesleğin Türkiye'de gelişmesinde çok etkili olmuştur. Derneğin temel amaçlarından bir tanesi mesleğin yasal tanınırlığı olmuştur. Dernek 1950 yılından itibaren başlayan Dünya Muhasebeciler Kongrelerine de katılmıştır (Aysan, 2008:51-52).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1977 yılında Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) kurucu üye ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASC) üye olarak katılmıştır (<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx>).

2.3.3.1.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Türkiye'de ulusal muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen EK-1'inci madde ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" (TMSK) kurulmuştur. Böylece Türkiye'de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır (İbiş ve Özkan, 2006:33). Kurul, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin

kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. TMSK; kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşu niteliğindedir. Öte yandan Kurul, son olarak Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir (http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf).

Kurulun ana fonksiyonları denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını belirlemek ve yayımlamaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB (bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir) tarafından 3 yıl görev yapmak üzere atanan 9 üyeden oluşmaktadır (http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf).

TMSK, uluslararası muhasebe standartlarının “set olarak” uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almıştır. TMSK bu amaçla IASB ile işbirliği halinde hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirilerini yaparak 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’ nı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nı; 2007 yılı Mart ayından itibaren de TMS Yorumları (TMSY)’ nı ve TFRS Yorumları (TFRSY)’nı Resmi Gazete’de yayınlamaya başlamıştır (İbiş, 2011:125).

2.3.3.1.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 02.11.2011 tarihinde yayımlanan 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile kurulmuştur. Kurum, Başbakanlığın ilgili kuruluşu olup, Kurumun merkezi Ankara’dadır. Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur (http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf).

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9. maddesine göre Kurumun başlıca görevleri şöyle sıralanabilir:

a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

b) Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

ç) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

e) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

2.3.3.2. Uluslararası Muhasebe Meslek Örgütleri

Güvenilir, anlamlı, karşılaştırılabilir verilerin ve bilgilerin oluşturulması, ilgili tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası ortak bir dil ve kavram bütünlüğünün sağlanması için uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Kocamaz, 2012:108-109).

Ülkelerin muhasebe uygulamalarında kendi yerel düzenlemeleri mevcuttur. Gelişen dünya ekonomisi ve sermaye piyasaları dünya genelinde tek bir muhasebe standardı uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS), başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere, gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkede belirli düzeylerde de olsa uygulamaya girmiş durumdadır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011:63). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile finansal tabloların konsolidasyonu kolaylaşacak ve farklı ülkelerdeki portföy yatırımlarının anlamlı ve doğru karşılaştırması yapılacaktır (Ehijeagbon, 2010: 149). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'nın bir diğer avantajı ise, finansal tabloların ve muhasebenin karmaşıklığını azaltmasıdır (Wilde, 2010: 162-164).

Ülkemiz meslek mensuplarının uluslararası meslek örgütleriyle uyumlu olarak faaliyet göstermesi sonucunda; ulusal ve uluslararası alanda faaliyet gösteren meslek mensuplarının karşı karşıya kaldıkları riskler önemli bir oranda azalacaktır. Diğer taraftan, uluslararası geçerliliği olan mesleki standartların oluşturulması ekonomide karar alma süreçlerini iyileştirip, uluslararası finansal sistemi güçlendirmenin yanı sıra mesleğin küreselleşmesine bir diğer değişle, uluslararası entegrasyonuna da imkân sağlayacaktır (İbiş, 2011:113).

Başlıca uluslararası muhasebe meslek örgütleri; IFAC, IASC, IASB, FEE ve AICPA'dır.

2.3.3.2.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası mesleki örgütlenmeler arasındaki en üst kuruluş, 123 ülkeden 157 meslek kuruluşuna bağlı 2.5 milyonun üzerindeki meslek mensubunu temsil etmekte olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'dur. IFAC, 1977 yılında Almanya'nın Münih kentinde yapılan 12. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur. Başlıca amacı, "Kamu

çıkartına hizmet etmek amacıyla, yüksek kaliteli mesleki standartlara bağlılığı arttırarak, bu standartlar konusunda uluslararası yakınılaşmayı geliştirerek ve mesleki uzmanlık bilgileri açısından gerektiğinde kamu çıkarı konusunda görüş bildirerek tüm dünyadaki muhasebe mesleğini güçlendirmeye ve güçlü uluslararası ekonomilerin geliştirilmesine katkıda bulunmak” olarak belirlenmiştir (İbiş, 2011:116). IFAC, dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet gösterir (Yardımcıoğlu, Büyüķşalvarcı ve İyibildiren, 2006:172).

Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC) tüm dünyada ve Türkiye’de muhasebe ve denetim uygulamalarına yön veren bir kuruluştur. Bu kurum hem muhasebe standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları, hem de uluslararası denetim standartlarını belirlemektedir. Burada yapılan düzenlemeler tüm dünyada önemli ölçüde kabul görmektedir (Yıldırım, 2011:44).

IFAC’a, ülkelerinde yasal olarak muhasebe mesleğinin temsilcisi olan örgüt ya da üzerinde konsensus sağlanan örgütler tam üye olabilir. Üç tür üyelik söz konusudur. Bunlar: Tam Üyelik (Full Membership), Bağlı Üyelik (Affiliate Membership), İlişkili Üyelik (Associate Membership)’ tir. Tam üye haricindeki üyeler yapılacak oylamalarda oy kullanamazlar ve tam üyelerin yararlandığı tüm haklardan faydalanamazlar. IFAC faaliyetlerine komiteler aracılığı ile yön vermektedir (Taştan, 2006:72).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), globalleşmenin muhasebe mesleğine etkisine ilişkin olarak dört temel alanda yoğunlaşmıştır. Bunlar; standartların harmonizasyonunu başarmak, daha şeffaf ve ilgili standartları oluşturma sürecini geliştirmek, yeni roller ve pazar değişiklikleri için muhasebecileri hazırlamak, sorumluluğu arttırmaktır. IFAC’ın muhasebecileri geleceğe hazırlamaya yönelik olarak ilk faaliyeti, eğitime ilişkin olmuştur. Büyük çoğunluğu 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren uluslararası eğitim standartlarını (IES) yayımlamıştır (Uzay, 2004:240).

Muhasebe mesleğinin uluslararası örgütü olarak IFAC, muhasebe mesleğinin kalitesini yükseltmek ve standartların dünya çapında benimsenmesi amacıyla bünyesinde aşağıda yer verilen standart yapıcı kurullar ve komiteler oluşturmuştur (İbiş, 2011:116-117).

a. Standart Yapıcı Kurullar:

- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
- Uluslararası Etik Standartları Kurulu
- Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu

b. Komiteler:

- Gelişmekte Olan Ülkeler Komitesi
- Bağımlı Çalışan Muhasebeciler Komitesi
- Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları Komitesi
- Atama Komitesi
- Uyum Danışma Paneli
- Sınır-Ötesi Denetçiler Komitesi

IFAC faaliyetlerini bünyesinde oluşturduğu bu kurullar, komiteler ve çalışma grupları tarafından hazırlanan ve yayınlanan bildiri, yönerge ve standartlar ile gerçekleştirmektedir (Pekdemir, 2010:123).

TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) IFAC'a kurucu üye olarak katılmış ve TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) 1995 yılında IFAC'ın üyesi olmuştur (Yardımcıoğlu, Büyükşalvarcı ve İyibildiren, 2006:172).

2.3.3.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur. Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğindeki komiteye 100'den fazla ülkeden 2.000.000'u aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyedir. IASC'nin amacı, "Kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bu standartların dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır" (İbiş ve Özkan, 2006:28).

IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS) yayınlamakta ve alternatif uygulamaları sınırlandırarak muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu arttırmaya çalışmaktadır (Kocamaz, 2012:109).

IASC tarafından bugüne kadar 41 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. IASC, üyelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına (IAS) uyumunu her ülkenin özel durumunu dikkate alarak zorunlu tutmamıştır. IASC üyelerinin, hükümetlere ve standart koyan kuruluşlara IAS'a uygun hareket etmeleri konusunda baskı yapmaları üyelik anlaşması gereği istenmiştir. Bunun için muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu önemli yer ve saygınlık, ikna aracı olarak kullanılmaktadır. IASC'nin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgütler tarafından da desteklenmekte ve harmonizasyon çalışmaları sürdürülmektedir. Bu örgütlere örnek olarak IOSCO, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği verilebilir (İbiş ve Özkan, 2006:28-29).

Ülkemizden, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1974 yılında bu örgüte kurucu üye olarak katılmıştır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ise 1994 yılında IASC üyeliğine kabul edilmiştir.

IASC 1977 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan IAS'a yakınlştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle IASC'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı Mart 2001'de kurulmuştur. 1973-2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Komitenin bu süre içinde yayımlamış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı (International Accounting Standards - IAS)" olarak adlandırılmıştır (İbiş, 2011:123-124).

2.3.3.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve ülkelerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür. Ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde

muhasabe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC muhasabe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)' na devretmiştir (http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf).

2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayınlanan uluslararası muhasabe standartlarını miras olarak devir almış ve bu standartlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yeni yürürlüğe konan standartlar ise "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS)" adı altında yeni numara verilerek yayınlanmaktadır (Akdoğan, 2007:102). IASB tarafından çıkarılan IFRS'ler tüm dünyada yayılırken, ülkeler ulusal düzenlemelerini IFRS'lerle harmonize etmekte ve uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadırlar. IFRS'ler uluslararası alanda ortak muhasabe ve finansal raporlama seti olarak kabul edilmektedir. Birçok ülke ya IFRS'leri çevirerek kullanmakta ya da bu standartlara paralel düzenlemeler hazırlanmaktadırlar (Kocamaz, 2012:109).

IASB, muhasabe standartlarında yakınsamayı sağlamak üzere uluslararası muhasabe standartlarının kullanımının yaygınlaştırılmasını temel amaç olarak benimsemiştir. Bu amaçla yürüttüğü faaliyetlerini, farklı ülke uygulamaları arasında yakınsamayı sağlama konusunda yoğunlaştırmıştır. IASB'in amaçları şu şekilde özetlenebilir (İbiş, 2011:124).

- Yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasabe standart seti oluşturmak. Bu standartların kural bazlı olmaktan ziyade ilke bazlı olması esastır.
- Finansal Raporlama Standartlarının, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamak.
- Ulusal muhasabe standardı hazırlamakla görevli kurul ve komitelerle işbirliğine girerek ulusal ve uluslararası muhasabe standartlarında yakınsamayı sağlamak.

IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır. IASB'nin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her

biri bir oy hakkına sahip olan 2'si yarı zamanlı 12'si de tam zamanlı olmak üzere farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır. IASB'nin çalışmalarını, Avrupa Komisyonu ve IFAC gibi çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir (http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf).

2.3.3.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Belçika yasalarına göre uluslararası bir örgüt olarak 30 Aralık 1986 tarihinde Kraliyet Kararnamesi ile kurulmuştur. FEE, Avrupa Birliği kurumları nezdinde, Avrupa muhasebe mesleğinin başı çeken temsilcisi durumundadır. FEE, Avrupa muhasebe mesleği mensuplarının çıkarlarını kapsayan geniş bir yelpazede faaliyet göstermektedir. Bu yelpazede; denetim, ahlak, vergileme, kamu sektörü muhasebeciliği, şirket hukuku, bankacılık, sigorta, sermaye piyasaları, mesleğin yasal düzenlemeleri ve liberalleştirilmesi, Avrupa Birimi ve EDI elektronik bilgi aktarımı konuları yer almaktadır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:464).

Faaliyetlerine 1 Ocak 1987'de başlayan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu Avrupa'da muhasebe mesleğinin temsilci kuruluşudur. FEE üyeleri, 32 ülkeden 43 muhasebe meslek kuruluşundan oluşmaktadır. FEE üye kuruluşları 27 Avrupa Birliği üyesi ülke ile 3 EFTA üyesi ülkede temsil edilmektedir. FEE üye kuruluşları Avrupa'da 500.000'den fazla meslek mensubunu temsil etmektedir. Bu meslek mensuplarının yaklaşık yüzde 45'i serbest çalışmaktadır, kalan yüzde 55 ise sanayi, ticaret, devlet ve eğitim sektörlerinde çeşitli kademelerde çalışmaktadır (İbiş, 2011:120).

FEE'nin en üst idare organı Genel Kuruludur. İki yılda bir olağan toplantılarını yapar. Federasyonun idaresi Konseyin sorumluluğundadır. Konsey kararlarının yürütülmesi FEE Başkanı, Başkan Vekili ve II. Başkanın sorumluluğundadır. Örgütün merkezi Brüksel'dedir. Örgütün üyeleri; Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Kıbrıs Rum Kesimi, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Monako, Hollanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre ve İngiltere'dir (Taştan, 2006:73).

FEE'de özel projeler için geçici çalışma grupları oluşturulurken, teknik sorumluluklar, çalışma grupları (komisyonlar) tarafından yerine getirilmektedir. Bu

çalışmalar yapılırken, FEE pek çok AB kurumu ile, özellikle Avrupa Komisyonu ile işbirliğinde bulunur. FEE, dünya çapındaki muhasebe örgütleri IFAC ve IASB ile yakın ilişkiler sürdürmektedir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:464). Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde TÜRMOB, FEE ile işbirliği içerisindedir. Haziran 2001 tarihinde FEE Konseyi, TÜRMOB ve FEE arasında bir işbirliği anlaşmasının yapılması kararını kabul etmiştir. Bu işbirliği anlaşması çerçevesinde TÜRMOB, FEE konferanslarına katılmaktadır ve Çalışma Gruplarında temsil edilmektedir (İbiş, 2011:120-121).

2.3.3.2.5. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının geliştirilmesinde öncülüğü ABD'nin yaptığı söylenebilir. Bu ülkede geliştirilen standartlar, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında etkin rol oynamaktadır. ABD'de muhasebe standartlarının geliştirilmesinde en etkin rol oynayan muhasebe örgütü, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) olmuştur (Çiftçi, 1997:170). Amerika'da 1924 yılında örgütlenen AICPA, muhasebe ve denetim konularındaki esas görevleri yanında yardımcı ve gönüllü olarak ulusal ekonomilerine ilişkin araştırma ve inceleme raporları düzenleyen bir kuruluştur. AICPA'nın en önemli özelliği denetim kuruluşları ve meslek örgütlerinin uymak zorunda oldukları "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını" ilk defa belirleyen kuruluş olmasıdır (Koçberber, 2008:77-78). Bu standartlar ilk kez 1947 yılında AICPA tarafından kabul edilmiştir (Yıldırım, 2011:44). Bu kurallara muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyelerin uyması zorunludur.

AICPA tarafından 1957 yılında özel Araştırma Programı Komitesi kurulmuştur. Komite, muhasebe ilkelerinin belirlenmesi ve bunlara uyulmasını sağlamak amacıyla, Muhasebe İlkeleri Kurulu'nu ve Muhasebe Araştırma Bölümü'nü kurmuştur. Muhasebe İlkeleri Kurulu, AICPA adına muhasebe ilkelerinin belirlenmesi ve duyurulması konusunda tek yetkili kılınmıştır. Ancak, Kurulun çıkardığı bildirimlerden hiçbiri finansal raporlamaya temel oluşturacak muhasebe ilkelerinin formülasyonu üzerinde durmamış, çıkarılan bildirimlere uyulmasının zorunluluğunun ise bu bildirimlerin genel kabul görmesine bağlı olduğu belirtilmiştir (Çiftçi, 1997:170-171).

Muhasebecileri geleceğe hazırlayan AICPA, özellikle finansal skandallardan sonra altı temel konuda liderlik rolünü üstlenmiş ve çalışmalara başlamıştır (Uzay, 2004:240-241). Bunlar:

- Standart yapma rolü,
- İşbirliği rolü (özellikle şirket ile piyasa kurumları arasında),
- Araştırma rolü (özellikle şirket hileleri ile ilgili olarak),
- Eğitim rolü,
- Finansal raporlamanın düzeyini ilerletme rolü,
- Güçlü iç kontrol sistemleri ve kurumsal yönetimi destekleme rolüdür.

Ayrıca AICPA'nın muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeleri de önem arz etmektedir. AICPA Mesleki Davranış Kuralları Yasası dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar; ilkeler, davranış kuralları, açıklamalar ve ahlaki hükümlerdir. Yasada yayınlanan ilkeler; sorumluluklar, kamu çıkarı, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, mesleki özen, verilen hizmetin niteliği ve kapsamı şeklinde sıralanmıştır. Yasada yer alan kurallar ise; bağımsızlık, dürüst ve tarafsız olma, genel standartlar, standartlara uygun davranma, muhasebe ilkeleri ile uyum, sır saklama, şarta bağlı ücret, meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler, reklam yasağı, komisyon ve bilirkişi ücreti, meslek unvanı ve şirketleşme, meslek etiğine aykırı davranışlarla ilgili yaptırımlar şeklinde sıralanmaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006:69-70).

2.3.4. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebe uygulamaları sırasında diğer mesleklerde olduğu gibi değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Bunların yanında, muhasebe meslek mensupları diğer görevlerini yerine getirirken doğru, dürüst ve güvenilir olmak zorundadırlar. Bu noktada çelişkiler yaşama ve ikileme düşme söz konusu olabilir. Meslek mensuplarının yaşadığı bu problemlerin çözümünde meslek etiği olgusu önemli rol üstlenir (Kutlu, 2008:115).

2.3.4.1. Genel Olarak Etik Kavramı

Etik, Yunanca "Ethikos" ya da "Ethos" kelimelerinden gelmektedir. Etik kavramı Oxford sözlüğünde üç şekilde tanımlanmaktadır (Kutlu, 2008:146).

- Değer yargıları bilimi,
- İnsan yaşamının belirli sınırları bölümünde söz konusu olan kabul görmüş kurallar,

- İnsanlara ait en geniş anlamdaki görevlerin bilimi, sivil, politik ve uluslararası yasa bilimi.

Etik olgusu, son yıllarda dünyada ve ülkemizde neredeyse her alanda sıkça gündeme gelmektedir. Etik en genel anlamda ahlâki açıdan doğru-yanlış ya da iyi-kötü ile ilgilidir. Bu noktadan hareketle etik kavramı genel olarak, yarar, iyi, kötü, doğru ve yanlış gibi kavramları inceleyen, bireysel ve grupsal davranış ilişkilerinde neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen ahlâki ilkeler, değerler ve standartlar sistemi olarak tanımlanmaktadır (Sakarya ve Kara, 2010:57).

İşletmeler belirli çevre koşullarında faaliyet gösteren kurumlardır. Aldıkları kararlarda hem çevrelerinden etkilenir hem de çevrelerini etkilerler. Bu karşılıklı etkileşimde meslek ahlâkı şirkete, personele, hissedarlara ve çevreye olan sorumlulukları içerir. Yani meslek ahlâkı mikro çevre içerisindeki tüm etmenlerin birbirine karşı olan sorumluluklarından oluşur. O halde meslek ahlâkı şöyle tanımlanabilir: “Mesleki davranışla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur” (Selimoğlu, 2006:439-440). İşletmelerde meslek ahlâkı sorunları, ahlâki ikilem ve ahlâki sapma olarak iki genel kategoride toplanmakta olup ahlâki ikilem, bir konunun birbiriyle çatışan ancak iki tarafın da tartışılabilir doğru yanları olması durumunda ortaya çıkmakta, ahlâki sapma ise, bir kişinin ahlâki olmayan bir karar alması durumunda ortaya çıkmaktadır (Kutluk ve Ersoy, 2011:426).

2.3.4.2. Muhasebe Mesleğinde Etik Olgusu

Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarınca kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür. Muhasebe mesleğinde kendine özgü etik kurallar vardır. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüştür. Şüphesiz mesleğe yönelik toplumsal güveni korumak ve mesleğin kredibilitelerini artırmak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile mümkün olabilir (Sakarya ve Kara, 2010:58).

Toplum içinde saygın bir meslek olarak yer edinen muhasebecilik mesleği, ahlâk kurallarına uygun davranışlarla pekişmekte, uygun olmayan davranışlarla da bu saygınlık zarar görmektedir. Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğini icra edenler de ahlâki sorunlarla karşı karşıya kalabildiklerinden, bu sorunların anlaşılması ve çözümlenebilmesi için meslek ahlâkına gereksinim artmaktadır (Kutluk ve Ersoy, 2011:426). Muhasebe açısından meslek ahlâkı, işletme meslek ahlâkının bir alt dalı şeklinde algılanabilir. Bunun nedeni ise muhasebede meslek ahlâkının herhangi farklı bir özelliğinin ve ayrıcalığının olmaması olarak açıklanmıştır. Muhasebede meslek ahlâkı müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara, yüksek standartlara oturtulmuş ahlâki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Söz konusu bu hizmette meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadır (Yıldız, 2002:25-26).

Meslek mensuplarının davranışlarını biçimlendiren üç ana faktör vardır. Bunlar yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve ahlâk olgusudur. Meslek mensubunun sahip olduğu ahlâk normları, hak ve sınırları tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu doldurarak denge kuran bir dinamiktir (Selimoğlu, 2006:442).

Muhasebe meslek etiğinin özünü, mesleki bilgilerin bunları kullananlara yararlılığı oluşturmaktadır. Meslek etiğinin temel dayanakları davranışlar, değer yargıları ve ilkelerdir. Muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Yasada ve ilgili mevzuatta meslek etiği ayrıca düzenlenmiş bir kavram ve konu değildir. Ancak, meslek yasasında muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken kurallar hakkında bazı düzenlemeler yer almıştır. Genel anlamda etikle ilgili mesleki düzenlemeler; bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklam yasağı, sır saklama ve benzeri unsurları içermektedir (Ayboğa, 2001:40).

Diğer meslek mensupları gibi, muhasebe meslek mensupları da çevresel felaketlerin yaşandığı, kuralların sıkça ihlal edildiği, yolsuzluk ve işletme skandallarının yaşandığı ve hızla değişen bir dünyada hizmet vermektedirler. Bu nedenle, profesyonel muhasebe meslek mensuplarının söz konusu olumsuzluklardan etkilenmemeleri için, meslek etiği kurallarına sahip olması ve bu kurallara bağlı olarak hizmet sunmaları gerekmektedir (Kutlu, 2008:116). Devletin en önemli gelir kalemi olan verginin daha sağlıklı tahakkuk ve tahsili için muhasebe ve muhasebe mesleği vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak, muhasebe mesleği sadece vergiyi tespit etmeye yarayan bir meslek

olarak algılanamaz. Zira muhasebe meslek mensupların çalışmaları ile işletme faaliyet sonuçları tespit edilmekte, yatırım ve kâr dağıtım politikaları belirlenmekte, finansal kararlar alınmakta, kişi ve kurumların bilgi ihtiyacı karşılanmaktadır. Bu durumda muhasebe meslek mensuplarının karar ve davranışlarının etik ilkelere uygunluğu kişi, kurum ve toplum nezdinde önemli bir konu olmaktadır (Güney ve Çınar, 2012:96).

Muhasebe sisteminin sunduğu çıktılarından doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen paydaş ağının son derece geniş kitlelere hitap ediyor olması ve söz konusu çıktıların parasal konularla ilgili olması, muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskıları arttırmaktadır. Söz konusu baskılara neden olan artan rekabet, çıkar çatışmaları ve refah maksimizasyonu olguları hiç şüphesiz ki muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelme konusunda ikilemede bırakmaktadır (Kurt, Okan ve Başer, 2010:2).

Günümüzde muhasebe mesleğinin aslına zarar veren üç sorun bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, artan ticarileşmedir. Bu problem meslek mensuplarının kendi çıkarları ve müşterilerine sundukları hizmet arasında kalmalarına sebep olmaktadır. İkinci sorun, iş hayatında artan bir karmaşanın var olmasıdır. Son olarak, ahlâki değerler ve standartlarda meydana gelen değişimler de meslek açısından sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Türkiye’de muhasebe mesleğinde etik ilke ve kuralların geliştirilmesi için, uluslararası ve ulusal kuruluşların çalışmalarından yararlanılmaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006:67-68).

2.4. MUHASEBE MESLEĞİNİN GELECEĞİ

Türkiye’de son yıllarda gerek mesleğin örgütlenmesinde ve gerekse yasal düzenlemelerde görülen hızlı gelişmeler ile ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına çıkartılması ve mesleğin yeniden yapılanmasına olan ihtiyaç şiddetle ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacın ortaya çıkması, dünyada yaşanan hızlı değişim kasırgası, Türk muhasebe dünyasını da böylesine önemli değişimlere ve gelişimlere ayak uydurmak zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmıştır (Göktaş, 2009:5).

Gelecekte firmalar arasında rekabet global piyasa bazında olacağından, muhasebeci karar verme mekanizmasında daha fazla söz sahibi olacaktır (Uzay, 2004:241). Çevrelerindeki hızlı değişim, işletmelerin daha hızlı, güvenilir ve doğru bilgiler üretmesini ve doğru kararlar almalarını gerekli kılmaktadır. Bu nedenle

muhasebeden ve muhasebe meslek mensuplarından beklentiler gün geçtikçe artmaktadır. Muhasebe meslek mensubundan sadece bilgiyi üretmesi değil, analiz etmesi ve yorumlaması, karar almaya destek olması beklenmektedir (Demir, 2012:118). Muhasebe ile ilgili uzmanların tartıştığı ve uzlaştığı konuların başında “Muhasebe mesleğinin geleceğinin denetim olacağı” gelmektedir (Arıkan, 2010:9).

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren, 6335 ve 6455 sayılı Kanunlar ile bazı maddeleri değiştirilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe meslek mensupları, bilgi üretme ve kaydetme gibi klasik fonksiyonlarının dışında yeni roller ve görevler üstlenmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 397’ye göre denetime tabi olduğu halde denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012:19). Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 397. ve 635. maddelerine göre Bakanlar Kurulunca belirlenecek anonim şirketler ve şirketler topluluğu ile limited şirketler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. 6455 sayılı Kanunla Yeni TTK’ya eklenen 5. ve 6. fıkralar ile, Bakanlar Kurulunca denetime tabi tutulması öngörülen anonim şirketlerin dışında kalan anonim şirketler ile kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları da denetime tabi tutulmuşlardır. Ancak bu denetime ilişkin hususlar, Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

Yeni TTK’nın muhasebe mesleğini ilgilendiren en önemli yeniliklerinden birisi bağımsız denetim konusunda olmuştur (Haftacı ve Badem, 2011:11). Yeni düzenleme ile yukarıda bahsedilen şirketlerde denetim yapma yetkisi, bağımsız denetleme kuruluşu veya yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlere verilmiştir.

Yeni TTK’ya göre denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (<http://www.ey.com/Publication/wwLUAssets/100soruda.pdf>).

Yeni Türk Ticaret Kanunu ve yapılmakta olan diğer düzenlemeler ile muhasebe mesleği, yeni iş alanları ve fırsatlar açısından çok önemli bir döneme girmiştir. Dolayısıyla muhasebecilerin sorumlulukları sürekli olarak artmakta ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluşması yönünde çalışmalar giderek önem kazanmaktadır. Gelecekte muhasebe mesleğinin bugünkünden daha etkin bir konumda olması isteniyorsa, başta muhasebeciler olmak üzere ilgili kişi ve kurumların şimdiden değişim sürecini başlatması gerekmektedir (Uzay, 2004:229).

Muhasebe mesleğinde belgelerin toplanması, belli kurallar çerçevesinde kayda alınması, kaydedilen bilgilerin değerlendirilmesi ve çıkan sonuçlar ile mali tabloların analizi ana akışı vergide en önemli uygulamayı oluşturmaktadır. Bu işlemlerin doğru verilere dayanmasının önemi ortadadır. Vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesi, böylece devletin vergisini tam olarak tahsili, sermaye piyasasının doğru verilerle çalışması, yerli ve yabancı yatırımcıların doğru bilgilenmesi gibi birçok önemli ihtiyaç; muhasebe mesleğinin güvenilir, etkin ve verimli çalışmasıyla karşılanabilir (Göktaş, 2009:7).

3. KARABÜK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeledeki rolünün analizine yönelik Karabük ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları hakkında yapılan bir araştırmaya yer verilecek olup, araştırmanın tanıtımından bahsedilecek ve elde edilen bulgular takdim edilecektir.

3.1. ARAŞTIRMANIN TANITIMI

Bu kısımda öncelikle araştırmanın amacı ve önemi belirtilecek, araştırmanın evreni ve örneklemini hakkında ayrıntılı bilgi verilecektir. Daha sonra uygulanan yöntemler açıklanacak, ayrıca araştırmanın problemleri ortaya konulacaktır.

3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Genel anlamı ile vergi, kamu hizmetlerine ait giderleri karşılamak üzere devletin vatandaşlarından zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Günümüzde ülkelerin toplam kamu gelirlerinin çok büyük bir bölümü vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bir ülkede vergi kayıp ve kaçığının artması, o ülkenin en önemli gelir kaynağı olan vergilerde azalma meydana getirecek, bu da bir taraftan ekonomide olumsuz etkiler yaratırken diğer taraftan devletin temel görevlerini yerine getirmesinde aksaklıklara yol açacaktır.

Ülkemizde vergiler genellikle beyan esasına göre toplanmaktadır. Bu yöntemde, toplanan vergilerin gerçeğe uygun olması ve vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi mükelleflerin beyanlarının doğruluğuna bağlıdır. Bu bağlamda meslek mensupları, vergi idaresi ile mükellef arasında köprü vazifesi görmektedir. Kuşkusuz vergi beyanlarının, vergi ve muhasebe konusunda uzmanlaşmış olan, meslek mensuplarının ön denetiminden geçmesi ile toplanan vergilerin gerçeğe uygunluğu azami düzeyde artacaktır.

Bu noktadan hareketle araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeledeki rolünü ortaya koymak ve bunu Karabük ilinde yapılan anket çalışmasından elde edilen bulgular ışığında değerlendirmektir. Araştırmamızı özgün kılan etken, Karabük ilinde daha önce böyle bir çalışmanın yapılmamış olmasıdır.

3.1.2. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Sınırlılıkları

Evren, araştırma sonuçlarının genellenmek istendiği elemanlar bütünüdür. Araştırma sonuçlarının geçerli ve güvenilir olması için verilerin toplandığı kaynağın özelliği çok önemlidir. En doğru sonuç aranan bilginin elde edileceği kaynağın tümünden (evrenden) elde edilen sonuçtur. Ancak, özellikle kaynak çok büyük ve yaygın olduğunda bunu yapmak oldukça zordur. Bunun için araştırmacılar kaynağın tümünü incelemek yerine evreni temsil yeteneğine sahip belirli bir örnek üzerinde çalışmak zorundadırlar. Araştırmalar, çoğunlukla örneklem kümeler üzerinde yapılır ve alınan sonuçlar, ilgili evrenlerine genellenir. Örneklemin büyüklüğü evrene yaklaştıkça, örneklemin temsil gücü de artmaktadır. Örnek kütle belirlenirken ise, olasılığa dayalı ve olasılığa dayanmayan örnekleme yöntemlerinden birisi kullanılmaktadır. Araştırmamızda, olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerinden basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Evrenden rastgele seçilen örnekler üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir.

Araştırmamızın evrenini Karabük ilinde Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ünvanları altında faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Başka bir kuruluşa bağımlı olarak çalışan meslek mensupları araştırmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Karabük Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 2012 yılı verilerine göre Karabük ilinde bağımsız çalışan 110 meslek mensubu (SM, SMMM) bulunmaktadır. Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası 2012 çalışma raporu verilerine göre ise Karabük'te 7 yeminli mali müşavir faaliyet göstermektedir.

Karabük ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarından büyük çoğunluğuna ulaşılmış olup, toplam 117 meslek mensubundan 110'una anket dağıtımı yapılmıştır. Dağıtılan anketlerden 99 adedinin geri dönüşümü gerçekleşmiştir. Anketlerden yaklaşık % 90 oranında geri dönüşüm sağlanmıştır. Dağıtılan anketlerden 90 adedi yüz yüze görüşme yöntemiyle, 9 adedi e-mail yolu ile cevaplandırılmıştır.

Kullanılan ölçekle toplanan veriler, Karabük ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarının anket sorularına verdiği cevaplarla sınırlıdır.

3.1.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada verilerin toplanması ve değerlendirilmesi iki ayrı aşamadan oluşmuştur. Bu nedenle araştırmanın yöntemi, verilerin toplanması ve toplanan verilerin değerlendirilmesi olarak iki başlık altında incelenecektir.

3.1.3.1. Verilerin Toplanması

Muhasebe meslek mensupları hakkında yapılan bu araştırmada yöntem olarak anket tekniği seçilmiştir. Anket formu hazırlanmadan önce literatür taraması yapılmış, yapılan benzer çalışmalar ve anket formları incelendikten sonra anket formuna son şekli verilmiştir.

Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek mensuplarının demografik özelliklerini ortaya çıkarmaya yönelik sorular kullanılmıştır. İkinci bölümde ise meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçacağını önlemedeki rolünü belirlemek amacıyla 5’li likert ölçeğinde hazırlanan 46 adet önerme cümlesi yer almıştır.

3.1.3.2. Verilerin Değerlendirilmesi

Araştırma verilerinin analizinde Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi (Statistical Package for Social Science- SPSS 19.0 for Windows)’nden faydalanılmıştır.

Öncelikle araştırma kapsamında ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri sayılar ve yüzdeler halinde değerlendirilmiştir. Sonra anketin güvenilirliği ölçülmüştür. 46 ifadeden oluşan anketimizin soru listesinin iç tutarlılığı ve güvenilirliğini ölçmek için alfa katsayısı kullanılmıştır. Ölçeğin güvenilirliği için alfa değerinden başka ölçeğin madde-toplam puan korelasyon değerlerine bakılmıştır. Daha sonra anketteki ifadelere verilen yanıtların frekans analizleri yapılmıştır.

Anket sorularının normal dağılıma uyup uymadığına Kolmogrov-Smirnov testi ile bakılmıştır. Verilerin normallik analizi yapıldığında, normal dağılıma uymadığı gözlemlenmiştir. Varyans analizi (ANOVA) varsayımlarını sağlamamaktadır. Bu nedenle ANOVA’nın parametrik olmayan alternatifi olan Kruskal-Wallis testine başvurulmuştur. Ayrıca anket sorularına verilen cevapların cinsiyet ve medeni durum açısından farklılık gösterip göstermediğinin analizi için Mann-Whitney U testi kullanılmıştır.

3.1.4. Araştırmanın Problem Cümlesi ve Alt Problemler

Problem Cümlesi: Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede rolü var mıdır?

Alt Problemler:

H1 : Vergi mükelleflerinin çoğunluğu vergi kaçırma meyllidir.

H2 : Meslek mensupları etik değerlere önem vermektedir.

H3 : Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede meslek mensupları yeterli bilgi ve donanıma sahiptir.

H4 : Vergi mevzuatı, vergi yönetimi ve vergi yargısındaki aksaklıklar vergi kayıp ve kaçağını arttırmaktadır.

H5 : Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede meslek mensuplarının vergi mevzuatı açısından rolü vardır.

H6 : Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede meslek mensuplarının vergi yönetimi açısından rolü vardır.

H7 : Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede meslek mensuplarının vergi yargısı açısından rolü vardır.

H8 : Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede meslek mensuplarının vergi uygulamaları açısından rolü vardır.

H9 : Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile meslek ünvanı ve öğrenim durumu arasında anlamlı farklılıklar vardır.

H10 : Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile cinsiyet ve medeni durum değişkenleri arasında anlamlı farklılıklar vardır.

3.2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Bu kısımda araştırma kapsamında elde edilen veriler çeşitli yöntemler kullanılarak analiz edilmiş ve analiz sonuçları tablolar halinde açıklanmaya çalışılmıştır.

3.2.1. Tanımlayıcı İstatistiklere İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri sayılar ve yüzdeler halinde değerlendirilmiş olup, bulgular tablolar halinde sunulmuştur.

3.2.1.1. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımları

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Tablo 3.1.'de sunulmuştur.

Tablo 3.1. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı

MESLEK UNVANI		
	N	%
Serbest Muhasebeci	6	6,1
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	90	90,9
Yeminli Mali Müşavir	3	3,0
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.1.'e göre ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının % 6,1'inin serbest muhasebeci, % 90,9'unun serbest muhasebeci mali müşavir, % 3'ünün yeminli mali müşavir olduğu görülmektedir. Tablo 3.1.'den ankete katılan meslek mensuplarının çok büyük bir bölümünün (yaklaşık % 91'inin) serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluştuğu anlaşılmaktadır.

3.2.1.2. Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımı Tablo 3.2.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.2. Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

YAŞ		
	N	%
21-30	5	5,1
31-40	20	20,2
41-50	41	41,4
51 ve Üzeri	33	33,3
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.2. incelendiğinde, ankete cevap veren meslek mensuplarının % 5,1'inin 21-30 yaşlarında, % 20,2'sinin 31-40 yaşlarında, % 41,4'ünün 41-50 yaşlarında, % 33,3'ünün 51 yaş ve üzerinde olduğu görülmektedir. Tablo 3.2.'den ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık % 75'inin 40 yaşın üzerinde olduğu anlaşılmaktadır.

3.2.1.3. Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımı Tablo 3.3.'te sunulmuştur.

Tablo 3.3. Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

CİNSİYET		
	N	%
Bayan	8	8,1
Erkek	91	91,9
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.3.'e göre ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımı incelendiğinde, ankete katılan 99 muhasebe meslek mensubunun %8,1'inin bayan, % 91,9'unun erkek olduğu görülmektedir.

3.2.1.4. Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının medeni durumlarına göre dağılımı Tablo 3.4.'te gösterilmiştir.

Tablo 3.4. Meslek Mensuplarının Medeni Durumlarına Göre Dağılımı

MEDENİ DURUM		
	N	%
Bekâr	4	4,0
Evli	95	96,0
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.4. incelendiğinde, ankete cevap veren meslek mensuplarının % 96'sının evli, % 4'ünün ise bekâr olduğu görülmektedir.

3.2.1.5. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımı Tablo 3.5.'te sunulmuştur.

Tablo 3.5. Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

EĞİTİM DURUMUNUZ		
	N	%
İlköğretim	3	3,0
Lise ve Dengi Okul	24	24,2
Önlisans	12	12,1
Lisans	58	58,7
Lisansüstü	2	2,0
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.5. incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %3'ünün ilköğretim, % 24,2'sinin lise ve dengi okul, % 12,1'inin önlisans, % 58,7'sinin lisans, % 2'sinin lisansüstü eğitim mezunu olduğu görülmektedir. Tablo 3.5.'ten ankete katılanların yaklaşık % 73'ünün üniversite mezunu olduğu anlaşılmaktadır.

3.2.1.6. Meslek Mensuplarının Meslek Yıllarına Göre Dağılımı

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının meslek yıllarına göre dağılımı Tablo 3.6.'da gösterilmiştir.

Tablo 3.6. Meslek Mensuplarının Meslek Yıllarına Göre Dağılımı

MESLEK YILINIZ		
	N	%
1-5	10	10,1
6-10	12	12,1
11-15	20	20,2
16-20	17	17,2
20 ve Üzeri	40	40,4
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.6. incelendiğinde, ankete cevap veren meslek mensuplarının meslek yılının % 10,1'inin 1-5 yıl arasında, % 12,1'inin 6-10 yıl arasında, % 20,2'sinin 11-15 yıl arasında, % 17,2'sinin 16-20 yıl arasında, % 40,4'ünün 20 yıl ve üzerinde olduğu

görülmektedir. Tablo 3.6.'dan ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık % 78'inin 10 yılın üzerinde, yaklaşık % 40'nın ise 20 yılın üzerinde mesleki deneyime sahip olduğu söylenebilir.

3.2.1.7. Meslek Mensuplarının Aylık Gelirlerine Göre Dağılımı

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının aylık gelirlerine göre dağılımı Tablo 3.7.'de sunulmuştur.

Tablo 3.7. Meslek Mensuplarının Aylık Gelirlerine Göre Dağılımı

AYLIK GELİRİNİZ (TL)		
	N	%
0-750	4	4,0
751-1500	8	8,1
1501-2250	26	26,3
2251-3000	21	21,2
3001 ve Üzeri	40	40,4
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.7. incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %4'ünün 0-750 TL, % 8,1'inin 751-1500 TL, % 26,3'ünün 1501-2250 TL, % 21,2'sinin 2251-3000 TL, % 40,4'ünün 3001 TL ve üzeri aylık gelire sahip olduğu görülmektedir. Tablo 3.7.'den ankete katılanların yaklaşık % 62'sinin 2250 TL'nin üzerinde aylık gelire sahip olduğu anlaşılmaktadır.

3.2.1.8. Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayılarına göre dağılımı Tablo 3.8.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.8. Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı

MÜKELLEF SAYINIZ		
	N	%
1-30	35	35,4
31-60	30	30,3
61-90	16	16,2
91-120	11	11,1
121 ve Üzeri	7	7,1
TOPLAM	99	100,0

Tablo 3.8. incelendiğinde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %35,4'ünün 1-30, % 30,3'ünün 31-60, % 16,2'sinin 61-90, % 11,1'inin 91-120, %7,1'inin 121 ve üzerinde mükellefe hizmet sunduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.8.'den Karabük'te faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık % 66'sının 60 ve altında mükellefe hizmet verdiği söylenebilir.

3.2.2. Araştırmada Kullanılan Ölçeklere Yönelik Güvenilirlik Analizleri

Ölçek güvenilirliği, testin ölçmek istediği özelliği ne derece doğru ölçtüğünü ve verilerin ne ölçüde tesadüfi hatalardan arındığını göstermektedir (Kurtuluş, 2006:374). Araştırmanın amacına yönelik olarak oluşturulan anket formunda yer alan değişkenlerin güvenilirliğinin ortaya konmasına ilişkin olarak Alfa Değeri (Cronbach Alpha), madde toplam korelasyonları ve ikiye ayırma güvenilirlik analizi uygulanmıştır.

Güvenilirlik analizi, yapılan her ölçüm için gereklidir, çünkü güvenilirlik bir ankette yer alan soruların birbirleri ile olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derece yansıttığını ifade eder. Güvenilirlik, elde edilen ölçümler üzerindeki yorumlar ve daha sonra yapılacak analizler için bir temel teşkil eder. Ölçek güvenilirliklerinin değerlendirilmesinde alfa katsayısının bazı araştırmacılara göre (Büyüköztürk, 2004:165) 0,70'den büyük, bazı araştırmacılara göre ise sosyal bilimlerde 0,60 ve üstü değer alması güvenilirlik derecesi yüksek ölçekleri ifade etmektedir.

46 ifadeden oluşan “Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeledeki rolü” başlıklı anketimizin soru listesinin iç tutarlılığı ve güvenilirliğini ölçmek için alfa katsayısı kullanılmıştır. Analiz sonucunda tüm ölçeğin α değeri 0.858 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla ölçeğin güvenilir olduğunu söylemek mümkündür (Tablo 3.9). Ortaya çıkan alfa (α - Cronbach's Alpha) katsayısı oldukça yüksek bir güvenilirlik oranını ifade etmektedir.

Tablo 3.9. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	Ölçek Ortalaması (madde çıkarıldığında)	Ölçeğin Varyansı (madde çıkarıldığında)	Düzeltilmiş madde- toplam puan korelasyon	Alfa katsayısı (madde çıkarıldığında)
S1	192,4343	190,371	0,598	0,858
S2	191,6162	189,933	0,689	0,856
S3	191,7172	193,246	0,569	0,858
S4	191,4949	192,150	0,638	0,857
S5	191,2222	194,746	0,618	0,857
S6	190,9293	194,985	0,654	0,856
S7	191,0808	195,381	0,641	0,857
S8	190,9899	193,704	0,663	0,856
S9	191,0707	194,515	0,660	0,857
S10	191,4747	190,660	0,680	0,854
S11	191,5657	190,105	0,711	0,854
S12	191,4444	191,066	0,628	0,855
S13	191,6263	196,338	0,502	0,859
S14	191,0808	192,687	0,739	0,855
S15	191,0404	191,366	0,856	0,853
S16	191,4949	195,436	0,521	0,858
S17	191,4141	189,082	0,670	0,854
S18	191,1818	190,803	0,715	0,854
S19	191,6162	188,545	0,678	0,854
S20	191,2929	194,556	0,573	0,858
S21	191,0808	193,340	0,633	0,856
S22	192,2424	186,553	0,594	0,857
S23	191,5556	188,066	0,681	0,854
S24	191,0202	191,632	0,762	0,854
S25	191,1717	189,797	0,842	0,853
S26	192,4242	189,471	0,541	0,858
S27	192,0707	190,454	0,550	0,857
S28	191,7576	190,083	0,537	0,858
S29	191,3434	190,248	0,622	0,855
S30	191,6364	185,540	0,746	0,853
S31	191,1919	190,483	0,851	0,853
S32	191,6869	189,156	0,638	0,855
S33	191,2121	188,108	0,808	0,851
S34	191,7374	189,175	0,669	0,854
S35	192,5960	189,998	0,567	0,857
S36	191,8384	189,382	0,637	0,855
S37	191,9798	189,449	0,585	0,857
S38	191,4848	188,763	0,710	0,852
S39	191,4444	190,372	0,759	0,854
S40	191,3333	192,633	0,655	0,855
S41	191,1818	190,783	0,716	0,854
S42	191,3636	193,764	0,532	0,857
S43	191,1717	188,593	0,767	0,852
S44	191,3232	189,058	0,723	0,854
S45	191,6768	190,690	0,544	0,858
S46	191,3232	191,160	0,653	0,855
N= 99	(α) = 0,858	Değişken Sayısı = 46		

Ölçeğin güvenilirliği için alfa değerinden başka ölçeğin madde-toplam puan korelasyon değerlerine bakılır (Şencan, 2005:257-262; Büyüköztürk, 2004:165). Bu değer en az 0,30 olması beklenir. Tablo 3.9.'a bakıldığında 0,50'den küçük değer

olmadığı görülür. Dolayısıyla madde-toplam puan korelasyon değerlerine göre soru listesinin güvenilir olduğu söylenebilir.

3.2.3. Frekans Analizleri

Bu kısımda “muhasabe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeledeki rolü” isimli anketin ikinci bölümündeki ifadelerle verilen yanıtların frekans analizleri sekiz alt başlık halinde incelenecektir.

3.2.3.1. Vergi Mükelleflerinin Eğilimlerine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının vergi mükelleflerinin eğilimlerine ilişkin görüşlerinin dağılımı Tablo 3.10.’da yer almaktadır.

Tablo 3.10. Vergi Mükelleflerinin Eğilimlerine İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
1-Vergi mükelleflerinin çoğunluğu vergi danışmanlığının gerekliliğine inanmaktadır.	18	18,2	37	37,4	11	11,1	24	24,2	9	9,1
2-Ülkemizde mükellefler bireysel çıkarlarını toplumsal çıkarların üstünde tutmaktadırlar.	44	44,5	34	34,4	14	14,1	4	4,0	3	3,0
3-Denetlenme korkusu olmasa birçok vergi mükellefi sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığında belge düzenlemez.	36	36,4	43	43,4	9	9,1	9	9,1	2	2,0

Tablo 3.10. incelendiğinde, “Vergi mükelleflerinin çoğunluğu vergi danışmanlığının gerekliliğine inanmaktadır.” ifadesine meslek mensuplarının %55,6’sının “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 33,3’ünün “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı verdikleri görülmektedir.

“Ülkemizde mükellefler bireysel çıkarlarını toplumsal çıkarların üstünde tutmaktadırlar.” ifadesine meslek mensuplarının % 78,9’u “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 7’si “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı vererek mükelleflerin bireysel çıkarlarını daha fazla düşündüklerini ifade etmişlerdir.

“Denetlenme korkusu olmasa birçok vergi mükellefi sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığında belge düzenlemez.” ifadesine katılımcıların % 79,8’i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 11,1’i “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı vermişlerdir. Bu dağılım meslek mensuplarının mükelleflerin vergi kaçırmaya eğilimli olduklarını düşündüklerini göstermektedir.

3.2.3.2. Meslek Mensuplarının Etik Değerlere Bağlılığına İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının etik değerlere bağlılığına ilişkin görüşlerinin dağılımı Tablo 3.11.’de sunulmuştur.

Tablo 3.11. Meslek Mensuplarının Etik Değerlere Bağlılığına İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
4-Meslek mensupları, vergi idaresine ve mükelleflerine eşit mesafede olmak zorundadırlar.	47	47,5	38	38,4	7	7,1	6	6,0	1	1,0
5-Mükelleflerimin vergi beyanına temel olacak faaliyet sonuçlarını onların taleplerine göre değil, objektif kriterlere göre belirlerim.	58	58,6	36	36,4	4	4,0	1	1,0	0	0
6-Meslek mensupları, mükelleflerinin ticari sırlarını hiç kimseye paylaşmazlar.	81	81,8	18	18,2	0	0	0	0	0	0
7-Bir mükellefimin vergi kaçırdığını fark edersem, onu vergi kaçırmaması yönünde uyarırım.	67	67,7	31	31,3	1	1,0	0	0	0	0
8-Meslek mensupları, mükelleflerinin sahte belge temin ettiklerini öğrendiklerinde bunları muhasebe kayıtlarına dahil etmezler.	78	78,8	18	18,2	3	3,0	0	0	0	0
9-Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelenin önemini bilincindedirler.	72	72,7	22	22,2	5	5,1	0	0	0	0

Tablo 3.11. incelendiğinde, “Meslek mensupları, vergi idaresine ve mükelleflerine eşit mesafede olmak zorundadırlar.” ifadesine meslek mensuplarının %85,9 gibi büyük bir bölümünün katılırken, % 7’sinin katılmadığı görülmektedir.

“Mükelleflerimin vergi beyanına temel olacak faaliyet sonuçlarını onların taleplerine göre değil, objektif kriterlere göre belirlerim.” ifadesine meslek mensuplarının % 95’i, yani tamamına yakını katılırken, sadece % 1’i katılmamaktadır.

“Meslek mensupları, mükelleflerinin ticari sırlarını hiç kimseye paylaşmazlar.” ifadesine meslek mensuplarının tamamı katılmaktadır.

“Bir mükellefimin vergi kaçırdığını fark edersem, onu vergi kaçırmaması yönünde uyarırım.” ifadesine katılımcıların % 99’u “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, bu ifadeye katılmayan meslek mensubu yoktur.

“Meslek mensupları, mükelleflerinin sahte belge temin ettiklerini öğrendiklerinde bunları muhasebe kayıtlarına dahil etmezler.” ifadesine katılımcıların %97’si katılırken, bu ifadeye katılmayan meslek mensubu bulunmamaktadır.

“Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelenin öneminin bilincindedirler.” ifadesine meslek mensuplarının % 94,9’u katılırken, bu ifadeye katılmayan meslek mensubu bulunmamaktadır.

Etik değerlerle ilgili ifadelere meslek mensuplarının ortalama % 95,30’u katılmaktadır. Bu yüksek katılım oranı doğrultusunda meslek mensuplarının etik değerlere önem verdiğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Dolayısıyla H2 kabul edilecektir.

3.2.3.3. Meslek Mensuplarının Bilgi ve Birikimine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının bilgi ve birikimine ilişkin görüşlerin dağılımı Tablo 3.12.’de yer almaktadır.

Tablo 3.12. Meslek Mensuplarının Bilgi ve Birikimine İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
10-Meslek mensupları, vergi mevzuatı hakkında ayrıntılı bilgiye sahiptir.	42	42,4	44	44,5	11	11,1	2	2,0	0	0
11-Meslek mensupları, sigorta mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	35	35,4	49	49,5	13	13,1	2	2,0	0	0
12-Meslek mensupları, vergi uygulamalarında teknolojik imkânlardan yeterince faydalanmaktadırlar.	45	45,5	45	45,5	3	3,0	6	6,0	0	0
13-Meslek mensuplarının yaptıkları işlemlerde muhasebe hata ve hilelerine çok az rastlanır.	31	31,3	51	51,5	15	15,2	2	2,0	0	0

Tablo 3.12. incelendiğinde, “Meslek mensupları, vergi mevzuatı hakkında ayrıntılı bilgiye sahiptir.” ifadesine meslek mensuplarının % 86,9 gibi büyük bir

bölümünün katılırken, % 2'sinin katılmadığı görülmektedir. Bu ifadeye kararsızım cevabı verenlerin oranı ise % 11,1'dir.

“Meslek mensupları, sigorta mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahiptir.” ifadesine katılımcıların % 84,9'u “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 2'si “katılmıyorum” cevabı vermişlerdir. Bu ifadeye kararsızım cevabı verenlerin oranı ise % 13,1'dir.

“Meslek mensupları, vergi uygulamalarında teknolojik imkânlardan yeterince faydalanmaktadırlar.” ifadesine meslek mensuplarının % 91'i katılırken, % 6'sı katılmamaktadır.

“Meslek mensuplarının yaptıkları işlemlerde muhasebe hata ve hilelerine çok az rastlanır.” ifadesine katılımcıların % 82,8'i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 2'si “katılmıyorum” cevabı vermişlerdir. Bu ifadeye kararsızım cevabı verenlerin oranı ise % 15,2'dir.

Tablo 3.12.'deki ifadelere meslek mensuplarının ortalama % 86,40'ı katılırken, ifadelere “kesinlikle katılmıyorum” cevabı veren olmamıştır. Dolayısıyla bu tablodan “meslek mensuplarının çok büyük bir bölümünün vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede yeterli bilgi ve donanıma sahip oldukları” kanısına varabiliriz. O halde H3 kabul edilecektir.

3.2.3.4. Vergi Mevzuatı, Vergi Yönetimi ve Vergi Yargısındaki Aksaklıklara İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının vergi mevzuatı, vergi yönetimi ve vergi yargısındaki aksaklıkların vergi kayıp ve kaçığına etkisine ilişkin görüşleri Tablo 3.13.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.13. incelendiğinde “Ülkemizde adil olmayan bir vergi sistemi mevcuttur.” ifadesine meslek mensuplarının % 83,9'unun katıldığı, % 3'ünün ise katılmadığı görülmektedir.

“Vergi mevzuatımız oldukça karmaşıktır.” ifadesine katılımcıların % 87,8'i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 8,1'i “katılmıyorum” cevabı vermişlerdir. “Vergi mevzuatımız sık değişikliğe uğramaktadır.” ifadesine meslek mensuplarının % 95,9'u katılırken, % 3,1'i katılmamaktadır.

Tablo 3.13. Vergi Mevzuatı, Vergi Yönetimi ve Vergi Yargısındaki Aksaklıklara İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
16-Ülkemizde adil olmayan bir vergi sistemi mevcuttur.	45	45,5	38	38,4	13	13,1	2	2,0	1	1,0
17-Vergi mevzuatımız oldukça karmaşıktır.	53	53,5	34	34,3	4	4,1	8	8,1	0	0
18-Vergi mevzuatımız sık değişikliğe uğramaktadır.	63	63,6	32	32,3	1	1,0	3	3,1	0	0
19-Vergiden kaçınmaya yol açabilecek vergi kanunlarındaki boşluklar vergi kayıplarını arttırmaktadır.	40	40,4	41	41,4	9	9,1	9	9,1	0	0
20-Ülkemizdeki vergi oranları oldukça yüksektir.	58	58,6	33	33,3	3	3,0	5	5,1	0	0
21-Mükelleflerin ödemesi gereken vergi çeşidi fazladır.	70	70,7	26	26,3	2	2,0	1	1,0	0	0
22-Vergi kaçırınlar için uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir.	30	30,3	27	27,3	12	12,1	23	23,2	7	7,1
23-Ülkemizde sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır.	47	47,5	33	33,3	10	10,1	9	9,1	0	0
26-Türkiye’de vergi kaçırın birinin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimali düşüktür.	20	20,2	29	29,3	17	17,2	29	29,3	4	4,0
27-Vergi denetim ve incelemelerinin yetersiz olması vergi kaçırınmayı cesaretlendirmektedir.	21	21,2	47	47,5	11	11,1	18	18,2	2	2,0
34-Ülkemizde vergi yargılama süreci oldukça yavaş işlemektedir.	30	30,3	48	48,5	14	14,1	6	6,1	1	1,0
35-Ülkemizde vergi yargısınca verilen kararlar genellikle hakkaniyete uygun değildir.	13	13,1	21	21,2	37	37,4	24	24,2	4	4,1
36-Vergi mevzuatımızın karmaşık oluşu nedeniyle vergi mükellefleri sıkça yargı yoluna başvurmaktadır.	27	27,3	47	47,5	15	15,1	9	9,1	1	1,0
37-Vergi davalarının uzun sürelerde sonuçlanması kamu alacaklarının tahsil süresini geciktirmektedir.	23	23,2	50	50,5	10	10,1	12	12,1	4	4,1

“Vergiden kaçınmaya yol açabilecek vergi kanunlarındaki boşluklar vergi kayıplarını arttırmaktadır.” ifadesine katılımcıların % 81,8’i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 9,1’i “katılmıyorum” cevabı vermişlerdir.

“Ülkemizdeki vergi oranları oldukça yüksektir.” ifadesine meslek mensuplarının % 91,9’u katılırken, % 5,1’i katılmamaktadır. “Mükelleflerin ödemesi gereken vergi çeşidi fazladır.” ifadesine katılımcıların % 97’si “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 1’i “katılmıyorum” cevabı vermiştir.

“Vergi kaçırıcılar için uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir.” ifadesine meslek mensuplarının % 57,6’sı katılırken, % 30,3’ü katılmamaktadır. “Ülkemizde sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır.” ifadesine katılımcıların % 80,8’i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, %9,1’i “katılmıyorum” cevabı vermişlerdir.

“Türkiye’de vergi kaçırıcıların vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimali düşüktür.” ifadesine meslek mensuplarının % 49,5’i katılırken, % 33,3’ü katılmamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının % 17,2’si ise bu ifadeye “kararsızım” cevabı vermişlerdir.

“Vergi denetim ve incelemelerinin yetersiz olması vergi kaçırıcıyı cesaretlendirmektedir.” ifadesine katılımcıların % 68,7’si “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 20,2’si “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı vermişlerdir.

“Ülkemizde vergi yargılama süreci oldukça yavaş işlemektedir.” ifadesine meslek mensuplarının % 78,8’i katılırken, % 7,1’i katılmamaktadır. “Ülkemizde vergi yargısınca verilen kararlar genellikle hakkaniyete uygun değildir.” ifadesine katılımcıların % 34,3’ü “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, %28,3’ü “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı vermişlerdir. Meslek mensuplarının %37,4’ü ise bu ifadeye “kararsızım” cevabı vermişlerdir.

“Vergi mevzuatımızın karmaşık oluşu nedeniyle vergi mükellefleri sıkça yargı yoluna başvurmaktadır.” ifadesine meslek mensuplarının % 74,8’i katılırken, % 10,1’i katılmamaktadır.

“Vergi davalarının uzun sürelerde sonuçlanması kamu alacaklarının tahsil süresini geciktirmektedir.” ifadesine katılımcıların % 73,7’si “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 16,2’si “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı vermişlerdir.

Tablo 3.13.’teki ifadelere meslek mensuplarının ortalama % 75,46’sı katılırken, % 13,14’ü katılmamaktadır. Dolayısıyla bu tablodan “vergi mevzuatı, vergi yönetimi ve vergi yargısındaki aksaklıkların vergi kayıp ve kaçışını arttırdığı” kanaatine varabiliriz. O halde H4 kabul edilecektir.

3.2.3.5. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatı Açısından Rolüne İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi mevzuatı açısından rolüne ilişkin görüşleri Tablo 3.14.'te sunulmuştur.

Tablo 3.14. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatı Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
24-Vergi mevzuatının sade ve anlaşılır hale getirilmesinde meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden faydalanılmalıdır.	76	76,8	20	20,2	2	2,0	1	1,0	0	0
25-Vergi kayıplarının önlenmesi için üretilen çözüm önerilerinin meslek örgütlerince belli aralıklarla ilgili mercilere iletilmesi, vergi mevzuatının güncelleştirilmesinde önemli katkı sağlar.	62	62,6	32	32,3	5	5,1	0	0	0	0

Tablo 3.14. incelendiğinde “Vergi mevzuatının sade ve anlaşılır hale getirilmesinde meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden faydalanılmalıdır.” ifadesine meslek mensuplarının % 97’sinin katıldığı, % 1’inin ise katılmadığı görülmektedir.

“Vergi kayıplarının önlenmesi için üretilen çözüm önerilerinin meslek örgütlerince belli aralıklarla ilgili mercilere iletilmesi, vergi mevzuatının güncelleştirilmesinde önemli katkı sağlar.” ifadesine meslek mensuplarının % 94,9’u “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, bu ifadeye katılmayan meslek mensubu bulunmamaktadır.

Tablo 3.14.’te katılımcıların her iki soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde, meslek mensuplarının ortalama % 96’sının bu ifadelere katıldığı, sadece bir meslek mensubunun ifadelerden birine katılmadığı görülmektedir. Söz konusu tablodan, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi mevzuatı açısından rolünün oldukça fazla olduğu söylenebilir.

3.2.3.6. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yönetimi Açısından Rolüne İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi yönetimi açısından rolüne ilişkin görüşleri Tablo 3.15.'te belirtilmiştir.

Tablo 3.15. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yönetimi Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
28-Mükelleflerin vergi matrahlarının doğru hesaplanmasında, meslek mensuplarının rolü büyüktür.	41	41,4	36	36,4	6	6,1	12	12,1	4	4,0
29-Meslek mensuplarının e-beyanname düzenleyerek idareye gönderebilmesi, vergi idaresinin iş yoğunluğunu azaltarak, vergi denetim ve incelemelerine daha fazla zaman ayırmasına olanak sağlamaktadır.	57	57,6	32	32,3	6	6,1	1	1,0	3	3,0
30-Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay olmaktadır.	42	42,4	37	37,4	13	13,2	3	3,0	4	4,0
31-Meslek mensupları, özellikle yeni işe başlayan vergi mükelleflerini belge düzeni konusunda bilgilendirerek vergi hatalarının azaltılmasında önemli rol oynarlar.	57	57,6	40	40,4	2	2,0	0	0	0	0
32-Yeminli mali müşavirlerin K.D.V. iadesi ve tam tasdik raporlarını düzenlemek için yaptıkları incelemeler, vergi kayıp ve kaçağını azaltmaktadır.	36	36,4	43	43,4	12	12,1	6	6,1	2	2,0

Tablo 3.15. incelendiğinde “Mükelleflerin vergi matrahlarının doğru hesaplanmasında, meslek mensuplarının rolü büyüktür.” ifadesine meslek mensuplarının % 77,8’inin katıldığı, % 16,1’inin ise katılmadığı görülmektedir.

“Meslek mensuplarının e-beyanname düzenleyerek idareye gönderebilmesi, vergi idaresinin iş yoğunluğunu azaltarak, vergi denetim ve incelemelerine daha fazla zaman ayırmasına olanak sağlamaktadır.” ifadesine katılımcıların % 89,9’u “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 4’ü “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı vermişlerdir.

“Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay

olmaktadır.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının % 79,8’i katılırken, % 7’si katılmamaktadır.

“Meslek mensupları, özellikle yeni işe başlayan vergi mükelleflerini belge düzeni konusunda bilgilendirerek vergi hatalarının azaltılmasında önemli rol oynarlar.” ifadesine katılımcıların % 98’i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, bu ifadeye katılmayan meslek mensubu bulunmamaktadır.

“Yeminli mali müşavirlerin K.D.V. iadesi ve tam tasdik raporlarını düzenlemek için yaptıkları incelemeler, vergi kayıp ve kaçacağını azaltmaktadır.” ifadesine meslek mensuplarının % 79,8’i katılırken, % 8,1’i katılmamaktadır.

Tablo 3.15.’te yer alan ifadelere meslek mensuplarının ortalama % 85,06’sının katıldığı, % 7,04’ünün ise katılmadığı görülmektedir. Söz konusu tablodan, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi yönetimi açısından önemli rolü olduğu kanısına varılabilir.

3.2.3.7. Vergi Kayıp ve Kaçığı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yargısı Açısından Rolüne İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi yargısı açısından rolüne ilişkin görüşleri Tablo 3.16.’da sunulmuştur.

Tablo 3.16. incelendiğinde “Haklarında vergi ve ceza tarhiyatı yapılan mükelleflerimi uzlaşma müessesesinden faydalanmaya teşvik ederim.” ifadesine meslek mensuplarının % 89,9’unun katıldığı, % 2’sinin ise katılmadığı görülmektedir.

“Vergi beyanlarının meslek mensuplarının ön denetiminden geçmesi ile beyanların doğruluğu artacağından, vergi uyuşmazlıklarının sayısı azalacaktır.” ifadesine katılımcıların % 91,9’u “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 1’i “katılmıyorum” cevabı vermiştir.

“Meslek mensuplarının vergi yargısında bilirkişi olarak görev yapması, vergi uyuşmazlıklarının adil bir şekilde çözümlenmesinde büyük katkı sağlar.” ifadesine meslek mensuplarının % 96’sı katılırken, % 1’i katılmamaktadır.

Tablo 3.16. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Yargısı Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
38-Haklarında vergi ve ceza tarhiyatı yapılan mükelleflerimi uzlaşma müessesesinden faydalanmaya teşvik ederim.	38	38,4	51	51,5	8	8,1	2	2,0	0	0
39-Vergi beyanlarının meslek mensuplarının ön denetiminden geçmesi ile beyanların doğruluğu artacağından, vergi uyumsuzluklarının sayısı azalacaktır.	39	39,4	52	52,5	7	7,1	1	1,0	0	0
40-Meslek mensuplarının vergi yargısında bilirkişi olarak görev yapması, vergi uyumsuzluklarının adil bir şekilde çözümlenmesinde büyük katkı sağlar.	46	46,5	49	49,5	3	3,0	1	1,0	0	0

Tablo 3.16.'da yer alan ifadelere meslek mensuplarının ortalama % 92,60'nın katıldığı, % 1,33'ünün ise katılmadığı görülmektedir. Tablodaki yüksek katılım oranı vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi yargısı açısından çok büyük öneme sahip olduğunu göstermektedir.

3.2.3.8. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Uygulamaları Açısından Rolüne İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi uygulamaları açısından rolüne ilişkin görüşleri Tablo 3.17'de gösterilmiştir.

Tablo 3.17. incelendiğinde “Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.” ifadesine meslek mensuplarının % 99'unun katıldığı, bu ifadeye katılmayan meslek mensubunun bulunmadığı anlaşılmaktadır.

“Vergi kayıp ve kaçağıyla mücadelede etkinliğin sağlanabilmesi için, meslek mensupları ile vergi idaresi arasında uyumlu bir çalışmanın gerçekleştirilmesi önemlidir.” ifadesine katılımcıların % 95'i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 1'i “katılmıyorum” cevabı vermiştir.

“Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede görevlerini yapmakta ve faydalı hizmetler sunmaktadır.” ifadesine meslek mensuplarının % 85,9'u katılırken, bu ifadeye katılmayan meslek mensubu bulunmamaktadır.

Tablo 3.17. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadelede Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Uygulamaları Açısından Rolüne İlişkin Görüşlerin Dağılımı

İFADELER	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
15-Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.	71	71,7	27	27,3	1	1,0	0	0	0	0
33-Vergi kayıp ve kaçağıyla mücadelede etkinliğin sağlanabilmesi için, meslek mensupları ile vergi idaresi arasında uyumlu bir çalışmanın gerçekleştirilmesi önemlidir.	59	59,6	35	35,4	4	4,0	1	1,0	0	0
42-Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede görevlerini yapmakta ve faydalı hizmetler sunmaktadır.	52	52,5	33	33,4	14	14,1	0	0	0	0
45-Milyonlarca vergi mükellefini denetlemektense, meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının artırılarak onların denetime tabi tutulması, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede daha etkili bir seçenek olacaktır.	44	44,4	30	30,3	16	16,2	6	6,1	3	3,0
46-Yeni Ticaret Kanunundaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alması, vergi kaybını azaltıcı bir etki yapacaktır.	55	55,6	33	33,3	9	9,1	2	2,0	0	0

“Milyonlarca vergi mükellefini denetlemektense, meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının artırılarak onların denetime tabi tutulması, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede daha etkili bir seçenek olacaktır.” ifadesine katılımcıların % 74,7’si “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 9,1’i “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum” cevabı vermişlerdir.

“Yeni Ticaret Kanunundaki denetçilik müessesesinde meslek mensuplarının yer alması, vergi kaybını azaltıcı bir etki yapacaktır.” ifadesine meslek mensuplarının %88,9’u “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” cevabı verirken, % 2’si “katılmıyorum” cevabı vermiştir.

Tablo 3.17.’de yer alan ifadelere meslek mensuplarının ortalama % 88,70’inin katıldığı, % 2,42’sinin ise katılmadığı görülmektedir. Söz konusu tabloda, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarının vergi uygulamaları açısından oldukça önemli bir rolünün olduğu kanaatine varılmaktadır.

3.2.4. Kruskal-Wallis Testi Uygulaması

Anket sorularının normal dağılıma uyup uymadığına Kolmogrov-Smirnov testi ile bakılmıştır. Verilerin normallik analizi yapıldığında, normal dağılıma uymadığı gözlemlenmiştir. Varyans analizi (ANOVA) varsayımlarını sağlamamaktadır. Bu nedenle ANOVA'nın parametrik olmayan alternatifi olan Kruskal-Wallis testine başvurulmuştur.

Kruskal-Wallis Testi gruplar arası tek yönlü varyans analizinin nonparametrik alternatifidir. Bu analiz sürekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup için karşılaştırma yapmayı sağlar (Kalaycı, 2010:106).

Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile meslek ünvanı ve öğrenim durumu arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını incelemek üzere Kruskal-Wallis testi kullanılmıştır.

3.2.4.1. Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Bu bölümde meslek mensuplarının vergi mevzuatı, vergi yönetimi, vergi yargısı ve vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların meslek ünvanı açısından farklılık gösterip göstermediği Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir.

3.2.4.1.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.18.'de Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi mevzuatı ile ilgili sorulara verdiği cevapların meslek ünvanı açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.18. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}		
	S-24	S-25
Chi-Square	1,997	3,762
df	2	2
Asymp. Sig.	,369	,152

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Meslek ünvanınız

Test sonucunda anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre iki ifadeye verilen cevaplar için de meslek ünvanı açısından anlamlı farklılık yoktur.

3.2.4.1.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.19.'da Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yönetimi ile ilgili sorulara verdiği cevapların meslek ünvanı açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmeye çalışılmıştır.

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Bu nedenle vergi yönetimi ile ilgili sorulara verilen cevaplar ile meslek ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.19. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}					
	S-28	S-29	S-30	S-31	S-32
Chi-Square	,919	,583	1,255	,857	,419
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	,632	,747	,534	,651	,811

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: meslek ünvanınız

3.2.4.1.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.20.'de Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yargısı ile ilgili sorulara verdiği cevapların meslek ünvanı açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.20. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}			
	S-38	S-39	S-40
Chi-Square	3,605	2,005	2,168
df	2	2	2
Asymp. Sig.	,165	,367	,338

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: meslek ünvanınız

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre bu gruptaki sorulara verilen cevaplar arasında meslek ünvanı açısından anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

3.2.4.1.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.21.'de Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların meslek ünvanı açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 3.21. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Meslek Ünvanı Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}					
	S-15	S-33	S-42	S-45	S-46
Chi-Square	2,496	4,321	3,704	,906	5,845
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	,287	,115	,157	,636	,054

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: meslek ünvanınız

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. O halde vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verilen cevaplar ile meslek ünvanı arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

3.2.4.2. Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Bu bölümde meslek mensuplarının vergi mevzuatı, vergi yönetimi, vergi yargısı ve vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların eğitim durumu açısından farklılık gösterip göstermediği Kruskal-Wallis testi ile analiz edilmiştir.

3.2.4.2.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.22.'de Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi mevzuatı ile ilgili sorulara verdiği cevapların eğitim durumu açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.22. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}		
	S-24	S-25
Chi-Square	4,877	2,461
df	4	4
Asymp. Sig.	,300	,652

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: eğitim durumunuz

Test sonucunda anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre iki ifadeye verilen cevaplar için de eğitim durumu açısından anlamlı farklılık yoktur.

3.2.4.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.23.'de Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yönetimi ile ilgili sorulara verdiği cevapların eğitim durumu açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Bu durumda vergi yönetimi ile ilgili sorulara verilen cevaplar ile eğitim durumu değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.23. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}					
	S-28	S-29	S-30	S-31	S-32
Chi-Square	1,444	2,442	3,636	2,283	3,006
df	4	4	4	4	4
Asymp. Sig.	,837	,655	,458	,684	,557

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: eğitim durumunuz

3.2.4.2.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.24.'te Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yargısı ile ilgili sorulara verdiği cevapların eğitim durumu açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre vergi yargısı ile ilgili sorulara verilen yanıtlar ile eğitim durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.24. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}			
	S-38	S-39	S-40
Chi-Square	3,187	4,633	1,552
df	4	4	4
Asymp. Sig.	,527	,327	,817

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: eğitim durumunuz

3.2.4.2.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.25.'te Kruskal-Wallis testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların eğitim durumu açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.25. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Eğitim Durumu Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^{a,b}					
	S-15	S-33	S-42	S-45	S-46
Chi-Square	8,704	1,584	7,180	4,962	6,227
df	4	4	4	4	4
Asymp. Sig.	,069	,812	,127	,291	,183

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: eğitim durumunuz

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. O halde vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verilen cevaplar ile eğitim durumu değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

3.2.5. Mann-Whitney U Testi Uygulaması

Bu teknik aralıksız ölçülen iki bağımsız grup arasındaki farklılıkların testi için kullanılır. Bu test bağımsız örnekler için uygulanan t-testlerinin parametrik olmayan alternatifidir. T testinde olduğu gibi iki grubun ortalamalarının karşılaştırılması yerine, Mann-Whitney U testi grupların medyanlarını karşılaştırır. Sürekli değişkenlerin, iki grup içerisinde, değerlerini sıralı hale dönüştürür. Böylece, iki grup arasındaki sıralamanın farklı olup olmadığını değerlendirir (Kalaycı, 2010:99).

Anket soruları normal dağılıma uymadığından anket sorularına verilen cevapların cinsiyet ve medeni durum açısından farklılık gösterip göstermediğinin analizi için Mann-Whitney U testine başvurulmuştur.

3.2.5.1. Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Bu bölümde meslek mensuplarının vergi mevzuatı, vergi yönetimi, vergi yargısı ve vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların cinsiyet açısından farklılık gösterip göstermediği Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiştir.

3.2.5.1.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.26.'da Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi mevzuatı ile ilgili sorulara verdiği cevapların cinsiyet açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.26. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^a		
	S-24	S-25
Mann-Whitney U	360,000	328,500
Wilcoxon W	396,000	4514,500
Z	-,070	-,537
Asymp. Sig. (2-tailed)	,944	,591

a. Grouping Variable: cinsiyetiniz

Test sonucunda anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre iki ifadeye verilen cevaplar için de cinsiyet açısından anlamlı farklılık yoktur.

3.2.5.1.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.27.'de Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yönetimi ile ilgili sorulara verdiği cevapların cinsiyet açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.27. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^a					
	S-28	S-29	S-30	S-31	S-32
Mann-Whitney U	293,000	316,000	319,500	362,500	258,000
Wilcoxon W	329,000	352,000	355,500	4548,500	4444,000
Z	-,972	-,700	-,613	-,022	-1,461
Asymp. Sig. (2-tailed)	,331	,484	,540	,982	,144

a. Grouping Variable: cinsiyetiniz

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre vergi yönetimi ile ilgili sorulara verilen cevaplar cinsiyet açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

3.2.5.1.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.28.'de Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yargısı ile ilgili sorulara verdiği cevapların cinsiyet açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. O halde bu gruptaki sorulara verilen cevaplar ile cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.28. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^a			
	S-38	S-39	S-40
Mann-Whitney U	326,500	359,000	338,500
Wilcoxon W	362,500	395,000	374,500
Z	-,536	-,072	-,371
Asymp. Sig. (2-tailed)	,592	,943	,711

a. Grouping Variable: cinsiyetiniz

3.2.5.1.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.29.'da Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların cinsiyet açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.29. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Cinsiyet Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^a					
	S-15	S-33	S-42	S-45	S-46
Mann-Whitney U	329,000	298,000	335,000	319,000	341,000
Wilcoxon W	365,000	4484,000	371,000	355,000	4527,000
Z	-,575	-,982	-,412	-,616	-,332
Asymp. Sig. (2-tailed)	,565	,326	,680	,538	,740

a. Grouping Variable: cinsiyetiniz

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verilen cevaplar ile cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

3.2.5.2. Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Bu bölümde meslek mensuplarının vergi mevzuatı, vergi yönetimi, vergi yargısı ve vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların medeni durum açısından farklılık gösterip göstermediği Mann-Whitney U testi ile analiz edilmiştir.

3.2.5.2.1. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.30.'da Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi mevzuatı ile ilgili sorulara verdiği cevapların medeni durum açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.30. Vergi Mevzuatı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^b		
	S-24	S-25
Mann-Whitney U	188,000	181,500
Wilcoxon W	198,000	4741,500
Z	-,048	-,178
Asymp. Sig. (2-tailed)	,961	,859
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,979 ^a	,884 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: medeni durumunuz

Test sonucunda anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre iki ifadeye verilen cevaplar için de medeni durum açısından anlamlı farklılık yoktur.

3.2.5.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.31.'de Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yönetimi ile ilgili sorulara verdiği cevapların medeni durum açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Test sonucunda, 30. soruya verilen cevapların anlamlılık düzeyi ($p=0,023$) 0,05'den düşük çıkmıştır. Bu nedenle sonuç istatistiksel olarak anlamlıdır ve medeni durum açısından iki grup arasında, "Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay olmaktadır." ifadesine verilen cevaplar için anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Evli meslek mensuplarının bu ifadeye katılım düzeyinin bekâr meslek mensuplarına göre daha fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 3.31. Vergi Yönetimi ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^b					
	S-28	S-29	S-30	S-31	S-32
Mann-Whitney U	160,500	102,500	71,000	175,500	131,000
Wilcoxon W	170,500	112,500	81,000	4735,500	4691,000
Z	-,559	-1,766	-2,268	-,299	-1,125
Asymp. Sig. (2-tailed)	,576	,077	,023	,765	,260
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,613 ^a	,123 ^a	,032 ^a	,804 ^a	,311 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: medeni durumunuz

Diğer sorulara verilen yanıtların anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Bu nedenle diğer sorulara verilen cevaplar için medeni durum açısından anlamlı farklılık yoktur.

3.2.5.2.3. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.32.'de Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi yargısı ile ilgili sorulara verdiği cevapların medeni durum açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.32. Vergi Yargısı ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Test Statistics ^b			
	S-38	S-39	S-40
Mann-Whitney U	119,500	156,000	153,500
Wilcoxon W	129,500	166,000	163,500
Z	-1,395	-,678	-,735
Asymp. Sig. (2-tailed)	,163	,498	,462
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,219 ^a	,565 ^a	,531 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: medeni durumunuz

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. O halde vergi yargısı ile ilgili sorulara verilen cevaplar ile medeni durum değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

3.2.5.2.4. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

Tablo 3.33.'te Mann-Whitney U testi uygulanarak meslek mensuplarının vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verdiği cevapların medeni durum açısından farklılık gösterip göstermediği analiz edilmiştir.

Tablo 3.33. Vergi Uygulamaları ile İlgili Yanıtlara İlişkin Medeni Durum Yönünden Farklılıklar

	Test Statistics ^b				
	S-15	S-33	S-42	S-45	S-46
Mann-Whitney U	183,000	157,000	175,500	132,000	169,000
Wilcoxon W	4743,000	4717,000	185,500	142,000	179,000
Z	-,159	-,680	-,285	-1,099	-,420
Asymp. Sig. (2-tailed)	,874	,497	,775	,272	,675
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,911 ^a	,577 ^a	,804 ^a	,320 ^a	,725 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: medeni durumunuz

Test sonucunda bütün ifadelerin anlamlılık düzeyleri 0,05'den yüksek çıkmıştır. Buna göre vergi uygulamaları ile ilgili sorulara verilen cevaplar ile medeni durum değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı kanısına varılmıştır.

SONUÇ

Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden zora dayalı olarak aldığı ekonomik değerdir. Günümüzde sürekli artan kamu harcamalarının karşılanmasında en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinde üç önemli sacayağı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergi gelirlerini tahakkuk ettiren ve tahsil eden devlet, diğeri vergilerini ödeyecek olan mükelleflerdir. Bir diğeri ise mükelleflere vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekte yardımcı olan, devlet ile vergi mükellefleri arasındaki bağlantıyı sağlayan muhasebe meslek mensuplarıdır.

Ülkemizde 2010 yılı itibariyle kayıtdışı ekonominin büyüklüğü % 32 iken (Tablo 1.1), OECD ülkelerinde ortalama % 18'dir. Çeşitli ülkelerdeki vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payına bakıldığında (Tablo 1.3), toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı ülkemizde % 26 iken, OECD ülkelerinde bu oran ortalama % 34'tür. Ayrıca ülkemizde 2005-2009 yılları arasında incelenen mükellefler açısından beyan edilmeyen vergi matrahının beyan edilen matraha oranı % 123 düzeyinde gerçekleşmiştir (Tablo1.5). Bu rakamlar ülkemizde vergi kayıp ve kaçığının yüksek boyutlarda olduğunun bir göstergesidir. Vergi kayıp ve kaçığındaki artış, vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacak, giderek artan kamu harcamalarının finansmanında en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin azalması ise devletin temel fonksiyonlarını yerine getirmesini güçleştirecektir.

Son yıllarda muhasebe mesleği ekonomik ve teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmelerle birlikte büyük oranda önem kazanmış, günümüzde iktisadi ve sosyal alanda oldukça etkili bir konuma gelmiştir. Vergi kayıp ve kaçığının nedenleri arasında kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi oranlarının yüksek oluşu, vergi denetimi ve incelemelerinin yetersizliği, vergi idaresinin etkinsizliği gibi sebepler sayılabilir. Ancak vergilemede beyan esasının geçerli olduğu ülkemizde vergi idaresi ile mükellefler arasında önemli bir aracı görevini üstlenen meslek mensuplarının da vergi kayıp ve kaçığının önlenmesindeki rolünün incelenmesi bu aşamada oldukça önemlidir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeledeki rolünü belirlemeye yönelik bu araştırma yapılmıştır. Karabük ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları arasında yapılan bu araştırmada, vergi kayıp ve kaçığı ile

mücadelede meslek mensuplarının rolü; vergi mevzuatı, vergi yönetimi, vergi yargısı ve vergi uygulamaları açısından dört bölümde analiz edilmeye çalışılmıştır.

Anket çalışmamızdaki vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede meslek mensuplarının vergi mevzuatı açısından rolünü belirlemeye yönelik sorulara verilen cevaplar oldukça ilgi çekicidir. Tablo 3.14.'te katılımcıların vergi mevzuatıyla ilgili sorulara verdikleri cevaplar incelendiğinde, meslek mensuplarının ortalama % 96'sının tablodaki ifadelerle katıldığı, % 1'inin ise ifadelerle katılmadığı görülmektedir. Ortaya çıkan bu çok yüksek katılım oranı muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede vergi mevzuatı açısından çok önemli bir role sahip olduğunu göstermektedir. Bu durumda H5 kabul edilecektir. Vergi mevzuatının eksik yönlerinin ve vergi kayıp-kaçağına yol açan vergi mevzuatındaki boşluklara ilişkin çözüm önerilerinin, vergi mevzuatının en önemli uygulayıcıları olan meslek mensuplarınca ilgili mercilere iletilmesi ile vergi mevzuatının daha sade ve güncel hale getirilmesi sağlanabilecektir.

Meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede vergi yönetimi açısından rolünü belirlemeye yönelik soruların yer aldığı Tablo 3.15.'teki ifadelerle katılım oranı ortalama % 85 iken, katılmama oranı ise ortalama % 7'dir. Bu tablodaki ifadelerle katılma oranları da bir hayli yüksek seviyededir. Bu da meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede vergi yönetimi açısından büyük bir öneme sahip olduğunu göstermektedir. O halde H6 kabul edilecektir.

Özellikle "Meslek mensupları, yeni işe başlayan vergi mükelleflerini belge düzeni konusunda bilgilendirerek vergi hatalarının azaltılmasında önemli rol oynarlar." ifadesine meslek mensuplarının tamamına yakınının (% 98) katılması, meslek mensuplarının vergisel konularda mükellefleri bilgilendirerek vergi yönetimine büyük ölçüde yardımcı olduklarını, böylece vergi hatalarını önleyerek, vergi kayıp ve kaçağını en aza indirmede etkin rol oynadıklarını ortaya koymaktadır.

Tablo 3.16.'da meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede vergi yargısı bakımından rolünü belirlemeye yönelik sorular yer almıştır. Tablo 3.16'daki ifadelerle katılma oranı ortalama % 93 olup, ifadelerle katılmayanların oranı ise ortalama % 1'dir. Tablodaki ifadelerle katılım oranı oldukça yüksek seviyede olduğundan, Tablo 3.16.'dan meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında vergi yargısı

yönünden de önemli rol üstlendikleri rahatlıkla söylenebilir. Bu doğrultuda H7'nin kabul edilmesi gerekir. Meslek mensupları, muhasebe ve vergi beyanı hatalarını minimuma indirerek ve hatalı işlemlerde mükellefleri uzlaşma müessesinden faydalanmaya teşvik ederek vergi uyumsuzluklarının azaltılmasında önemli rol oynamaktadırlar. Ayrıca yargıya intikal eden uyumsuzlukların daha kısa sürede çözülmesinde de katkı sağlamaktadırlar.

Meslek mensuplarının vergi kayıp ve bir kaçağı ile mücadele vergi uygulamaları açısından rolünü belirlemeye yönelik soruların yer aldığı Tablo 3.17.'deki ifadelere katılım oranı ortalama % 89 iken, katılmama oranı ise ortalama % 2'dir. Bu tablodaki ifadelere katılım oranının da bir hayli yüksek çıkması, muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında vergi uygulamaları yönünden de önemli rol oynadıklarını göstermektedir. O halde H8 kabul edilecektir. Özellikle "Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır." ifadesine katılım oranının % 99 olması, vergi uygulamalarında meslek mensuplarının rolünü ortaya koyan önemli bir argümandır. Uygulamada meslek mensuplarının bilgi ve deneyimlerinden daha fazla yararlanılarak vergi kayıplarının önüne geçilebilecektir.

Meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede vergi mevzuatı, vergi yönetimi, vergi yargısı ve vergi uygulamaları açısından azımsanmayacak bir role sahip olduğu yukarıda açıklanan tablolarda gözükmektedir. Söz konusu tablolardaki ifadelere katılım düzeyleri, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede meslek mensuplarının hayati rol oynadığı ve çok büyük öneme sahip olduğu savımızı desteklemektedir. Ancak etik değerlere sahip olmayan meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede olumlu yönde katkı sağlaması beklenemez. Bu nedenle Tablo 3.11.'de meslek mensuplarının etik değerlere bağlılığını belirlemek için çeşitli sorulara yer verilmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarının Tablo 3.11.'deki ifadelere katılma oranının ortalama % 95 olması katılımcıların etik değerlere bağlılığını gözler önüne sermektedir. Özellikle "Meslek mensupları, mükelleflerinin ticari sırlarını hiç kimseye paylaşmazlar." ifadesine katılım oranının % 100 olması ve "Bir mükellefimin vergi kaçırdığını fark edersem, onu vergi kaçırmaması yönünde uyarırım." ifadesine katılım oranının % 99 çıkması, ankete katılan meslek mensuplarının etik değerlere ne denli bağlı olduğunu göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile meslek ünvanı ve öğrenim durumu arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını incelemek üzere “Kruskal-Wallis” testine başvurulmuştur. Yapılan analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçığı ile mücadeledeki rolünü belirlemeye yönelik ifadelerle verdiği cevaplar ile meslek ünvanı ve öğrenim durumu arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla H9 reddedilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile cinsiyet ve medeni durum değişkenleri arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını belirlemek için “Mann-Whitney U” testi kullanılmıştır. Test sonucunda sadece “Meslek mensuplarınca düzenlenen veya yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdikinden geçmiş olan vergi beyanlarının doğruluğunun tespiti çok daha kolay olmaktadır.” ifadesine verilen yanıtlar ile medeni durum değişkeni arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır. Evli meslek mensuplarının bu ifadeye katılım düzeyinin bekâr meslek mensuplarına göre daha fazla olduğu görülmektedir. Diğer ifadelerle verilen cevaplar ile cinsiyet ve medeni durum değişkenleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Anketimizdeki “Modern ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi için muhasebe değil, bilgi için muhasebe tutulmalıdır.” ifadesine meslek mensuplarının %94’ünün olumlu cevap vermesi, muhasebe meslek mensuplarının sadece vergi konusunda değil bilgi kullanıcılarına bilgi sağlama hususunda da çok büyük bir öneme sahip olduğunu göstermektedir.

Vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği, mali tablolarının hatasız ve gerçeğe uygun olması, vergi beyanlarını doğrudan etkilemektedir. Vergi yönetiminde bütün mükelleflerin muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarının denetlenmesi ise imkânsızdır. Bu noktada vergi, sigorta ve muhasebe konularında uzmanlaşmış olan meslek mensuplarından faydalanılması kaçınılmazdır. Dünyanın ilk on ekonomisi içine girmeyi hedefleyen ülkemizin vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede muhasebe meslek mensuplarından çok daha fazla yararlanması gerekmektedir. Öncelikle çağdaş vergileme sistemlerinde olduğu gibi, ülkemizde de hiçbir hadle sınırlı olmaksızın, tüm vergi mükelleflerine meslek mensuplarıyla çalışma zorunluluğu getirilmelidir. Vergi idaresi ile meslek mensupları arasında daha güçlü bir koordinasyon sağlanmalıdır. Meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları artırılmalıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda bazı şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. Kanunda denetim yetkisi bağımsız denetim kuruluşları ve meslek mensuplarına verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının, yalnızca vergi alanında değil, işletmelerin denetimi alanındaki görevleriyle de ulusal ekonomiye olan katkıları artacaktır. Ancak yeni getirilen bu bağımsız denetim sisteminin sınırları genişletilmelidir. Meslek mensupları, önümüzdeki dönemde bir yandan elektronik beyanname ve mali tablo gönderme, sınırlı uygunluk denetimi, tasdik, iade incelemeleri gibi işlevleriyle Gelir İdaresinin vergi denetimi alanındaki ağır yükünü paylaşarak vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede önemli görevler üstlenirken, diğer yandan işletmelerin denetimi suretiyle dolaylı olarak da vergi kayıplarının azaltılmasında rol oynayacaklardır.

KAYNAKLAR

Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*. (80): 101-118.

Akgün, A. İ. (2012). Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 13 (1): 43-60.

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2003). *Vergi, Zulüm ve İsyân*. Ankara: Phoenix Yayınevi.

Aktan, C. C., Kesik, A. ve Kaya, F. (2010). *Mali Kurallar*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Alagöz, A. ve Ceran, Y. (2007). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri İle Mesleki Vizyon Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Konya İli Uygulaması. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 7(14): 291-312.

Altan, M. (2004). Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (11): 29-54.

Altuğ, O. (1999). *Kayıtdışı Ekonomi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Arıkan, Y. (2010). Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi. *Mali Çözüm Dergisi*. (101): 7-12.

Arslan, M. (2011). *Vergi Hukuku*. Bursa: MKM Yayıncılık.

Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı. *Ege Akademik Bakış Dergisi*. 1 (2): 28-44.

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5 (8): 39-55.

Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 18 (1): 327-359.

Aykar, Ö. (2012). *Vergi Kanunları*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Aysan, A. M. (2006). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi*. (76): 265-274.

Aysan, A. M. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (40): 44-53.

Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. (148): 42-57.

Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Binbirkaya, İ. (2006). **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyüköztürk, Ş. (2004). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı: İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum*. Ankara: Pegem A Yayıncılık.

Candan, T. (2004). Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.255-283), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Coşkun, N. (2005). Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 14 (1): 153-170.

Çankaya, F. ve Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarına Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 4(7): 61-88.

Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*. 14 (2): 171-187.

Çetintaş, H. ve Vergil, H. (2003). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 4 (1): 15-30.

Çiftçi, Y. (1997). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. 26(2): 169-189.

Çomaklı, Ş. E. (2007). *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Kayıtdışı Ekonomi Çerçevesinde Ölçülebilirliği*. Erzurum: Turhan Kitabevi.

Çomaklı, Ş. E. (2008). AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 22 (1): 51-82.

Daştan, A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 25 (2): 181-206.

Demir, B. (2012). Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler Ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitime Yansımaları. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. 1 (4): 109-120.

Demir, M. (2009). Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler. *E-Akademi Dergisi*. Sayı:90.

Demircan, S. E. (2004). Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.533-571), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Ehijeagbon, A. A. (2010). The Adoption and Implementation of International Financial Accounting Reporting Standards (IFRSS): Evaluation of the Roles of Key Stakeholders in Nigeria. *AAU JMS*. 1(1): 147-158.

Erginay, A. (1994). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.

Erkuş, H. ve Karagöz, K. (2009). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*. (156): 126-140.

Göktaş, D. (2009). Muhasebe Mesleğinin Önemi ve Geleceği. *Mali Ufuklar Dergisi*. (45): 3-9.

Günaydın, İ. ve Benk, S. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.388-398), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Güney, S. ve Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 26 (2): 91-106.

Güvemli, O. (2009). Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (44): 6-16.

Güvemli, O. (2011). Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (1): 129-145.

Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2006). Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. (76): 275-290.

Güven, İ. (2009). Elektronik Ticaret Vergileme İlkelerini Değiştirecek. *Mali Çözüm Dergisi*. (92): 183-194.

Haftacı, V. (2010). *Dönemsel Muhasebe*. İzmit: Umuttepe Kitabevi.

Haftacı, V. ve Badem, A. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (50): 1-16.

İbiş, C. (2011). TÜRMOB ve TMUD’un Uluslararası Meslek Örgütleri ile Olan İlişkileri. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. s:113-128.

İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*. (74): 25-43.

İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*. (12): 1-13.

İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9 (16): 59-86.

Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Kalmış, H. ve Yılmaz, B. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Bir Çözüm Önerisi: Servetlerin Beyanı ve İzlenmesi. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.822-833), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.90-113), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Kıldış, Y. (2000). Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2(2): 3-20.

Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (2): 105-120.

Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*. (68): 65-89.

Kulmanova, L. (2006). **Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kurt, G., Okan, P. ve Başer, F. (2010). Muhasebe Meslek Mensubu Olabilecek Öğrencilerin Meslek Etiği Konusundaki Algılama ve Eğilimlerinin Belirlenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 3 (1): 1-20.

Kurtuluş, K. (2006). *Pazarlama Araştırmaları*. İstanbul: Literatür Kitabevi

Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlâkı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 63 (2): 143-170.

Kutluk, F. A. ve Ersoy A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış Dergisi*. 11 (3): 425-438.

Küçüksavaş, N. (2000). *Genel Muhasebe, İlkeler ve Uygulaması*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Meriç, M. ve Ay, H. (2004). Küreselleşmenin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.310-315), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Orhaner, E. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Örten, R. (2006). Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Kongre, Konferans ve Sempozyumlarında Türkiye. *Mali Çözüm Dergisi*. (76): 329-352.

Öz, E. ve Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 2(1): 113-128.

Özbilen, Ş. (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Pehlivan, O. (2009). *Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pekdemir, R. (2010). Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler. *Mali Çözüm Dergisi*. (101): 117-126.

Sakarya, Ş. ve Kara S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 12 (18): 57-72.

Savaşan, F. (2004). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.908-925), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Sayar, N. (1975). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Sermet Matbaası.

Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. Çev: Salih Turhan. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Selimoğlu, S. K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik. *Mali Çözüm Dergisi*. (76): 437-456.

Sevilengül, O. (2008). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Stiglitz, J. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*. Çev: Ömer Faruk Batırel. İstanbul: M.Ü. İ.İ.B.F. Yayını. Yayın No: 549/39.

Şencan, H. (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Taştan, H. (2006). **Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları**. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tazegül, A. (2007). **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Kars Örneği**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kars: Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Toraman, C. ve Bayramoğlu, M. F. (2006). Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*. (76): 457-480.

Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Gelir İdaresi Başkanlığı. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. Yayın No:51.

Turan, A. K. (2008). **Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türk, İ. (2008). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (55): 11-34.

Uzay, Ş. (2004). 21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler. *Mali Çözüm Dergisi*. (67): 229-248.

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi*. (95): 125-140.

Wilde, O. (2010). The Impact of the Adoption of International Financial Reporting Standards on the Legal Profession. *Houston Business and Tax Law Journal*. (X): 140-165.

Yardımcıoğlu, M., Büyükşalvarcı A. ve İyibidiren M. (2006). Etiksel Açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Konya İli Özelinde İncelenmesi. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*. (11): 170-180.

Yeniçeri, H. (2004). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı* (ss.908-925), Düzenleyen Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya. 10-14 Mayıs 2004.

Yıldırım, S. (2011). Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi. *Mali Çözüm Dergisi*. (106): 43-52.

Yıldız, F. (2002). *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkı*. İstanbul: Der Yayınları.

Yılmaz, G. A. (2006). *Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*. İstanbul: Mart Matbaacılık.

Yılmaz, K. (2008). *Türk Vergi Hukuku*. Ankara: Ce-Ka Yayınları.

http://www.alomaliye.com/3568_sayili_yasa_teb_ana_sayfa.htm. Erişim: 20.10.2012

http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/7076.2012_aralikayibutcegerceklesmeleriraporu.pdf.
Erişim: 15.02.2013

[http://www.ey.com/Publication/wwLUAssets/100sorudaTTK/\\$FILE/100_Soruda_TTK_-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/wwLUAssets/100sorudaTTK/$FILE/100_Soruda_TTK_-061212-02.pdf). Erişim: 25.01.2013

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf. Erişim:
10.10.2012

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm>. Erişim: 14.11.2012

http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf. Erişim: 13.04.2012

http://www.muhasabenet.net/makale_ayhan_dogan_vergi%20denetmen%20yrd_vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.doc. Erişim: 15.07.2012

<http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=13>. Erişim: 22.01.2013

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>. Erişim: 11.01.2013

EK: ANKET FORMU

Sayın Meslek Mensubu;

Bu anket formu, Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yapılan, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü” isimli, yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. İsim belirtmeden cevaplayacağınız sorular tamamen bilimsel bir araştırmaya veri teşkil edecektir. Bu nedenle vereceğiniz cevapların doğruluğu, çalışmanın amacına ulaşmasında en önemli etken olacaktır. Lütfen anket formundaki soruları ve ifadeleri dikkatlice okuyarak size göre en uygun seçeneği işaretleyiniz.

Değerli vaktinizi ayırarak araştırmamıza verdiğiniz katkılarınızdan dolayı teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Şaban ÖZSOY

Karabük Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme A.B.D.

Yüksek Lisans Öğrencisi

BÖLÜM I

1- Mesleki ünvanınız	
a) Serbest muhasebeci	
b) Serbest muhasebeci mali müşavir	
c) Yeminli mali müşavir	
2- Yaşınız	
a) 21-30	
b) 31-40	
c) 41-50	
d) 51 ve üzeri	
3- Cinsiyetiniz	
a) Bayan	
b) Erkek	
4- Medeni durumunuz	
a) Bekâr	
b) Evli	
5- Eğitim durumunuz	
a) İlköğretim	
b) Lise ve dengi okul	
c) Ön lisans	
d) Lisans	
e) Lisans üstü	

6- Meslekte yılınız	
a) 1-5	
b) 6-10	
c) 11-15	
d) 16-20	
e) 21 ve üzeri	
7- Aylık geliriniz (TL)	
a) 0-750	
b) 751-1500	
c) 1501-2250	
d) 2251-3000	
e) 3001 ve üzeri	
8- Muhasebe veya danışmanlık hizmeti verdiğiniz mükellef sayısı	
a) 1-30	
b) 31-60	
c) 61-90	
d) 91-120	
e) 121 ve üzeri	

BÖLÜM II

	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor
Lütfen aşağıdaki ifadeleri katılma düzeyinize göre işaretleyiniz.					
1- Vergi mükelleflerinin çoğunluğu vergi danışmanlığının gerekliliğine inanmaktadır.	5	4	3	2	1
2- Ülkemizde mükellefler bireysel çıkarlarını toplumsal çıkarların üstünde tutmaktadırlar.	5	4	3	2	1
3- Denetlenme korkusu olmasa birçok vergi mükellefi sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığında belge düzenlemez.	5	4	3	2	1
4- Meslek mensupları, vergi idaresine ve mükelleflerine eşit mesafede olmak zorundadırlar.	5	4	3	2	1
5- Mükelleflerimin vergi beyanına temel olacak faaliyet sonuçlarını onların taleplerine göre değil, objektif kriterlere göre belirlerim.	5	4	3	2	1
6- Meslek mensupları, mükelleflerinin ticari sırlarını hiç kimseye paylaşmazlar.	5	4	3	2	1
7- Bir mükellefimin vergi kaçırdığını fark edersem, onu vergi kaçırmaması yönünde uyarırım.	5	4	3	2	1
8- Meslek mensupları, mükelleflerinin sahte belge temin ettiklerini öğrendiklerinde bunları muhasebe kayıtlarına dahil etmezler.	5	4	3	2	1
9- Meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelenin öneminin bilincindedirler.	5	4	3	2	1
10- Meslek mensupları, vergi mevzuatı hakkında ayrıntılı bilgiye sahiptir.	5	4	3	2	1
11- Meslek mensupları, sigorta mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	5	4	3	2	1
12- Meslek mensupları, vergi uygulamalarında teknolojik imkânlardan yeterince faydalanmaktadırlar.	5	4	3	2	1
13- Meslek mensuplarının yaptıkları işlemlerde muhasebe hata ve hilelerine çok az rastlanır.	5	4	3	2	1
14- Meslek mensuplarının bilgi ve birikimini artırıcı eğitimler sıklıkla düzenlenmelidir.	5	4	3	2	1
15- Muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.	5	4	3	2	1
16- Ülkemizde adil olmayan bir vergi sistemi mevcuttur.	5	4	3	2	1
17- Vergi mevzuatımız oldukça karmaşıktır.	5	4	3	2	1
18- Vergi mevzuatımız sık değişikliğe uğramaktadır.	5	4	3	2	1
19- Vergiden kaçınmaya yol açabilecek vergi kanunlarındaki boşluklar vergi kayıplarını arttırmaktadır.	5	4	3	2	1
20- Ülkemizdeki vergi oranları oldukça yüksektir.	5	4	3	2	1
21- Mükelleflerin ödemesi gereken vergi çeşidi fazladır.	5	4	3	2	1
22- Vergi kaçırınlar için uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir.	5	4	3	2	1
23- Ülkemizde sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır.	5	4	3	2	1
24- Vergi mevzuatının sade ve anlaşılır hale getirilmesinde meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden faydalanılmalıdır.	5	4	3	2	1
25- Vergi kayıplarının önlenmesi için üretilen çözüm önerilerinin meslek örgütlerince belli aralıklarla ilgili mercilere iletilmesi, vergi mevzuatının güncelleştirilmesinde önemli katkı sağlar.	5	4	3	2	1
26- Türkiye’de vergi kaçırın birinin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimali düşüktür.	5	4	3	2	1

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

ÖZGEÇMİŞ

1976 Karabük doğumlu olan Şaban ÖZSOY ilk ve orta öğrenimini Karabük'te tamamladı. 1997 yılında Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden mezun oldu.

1997-1998 yılları arasında Garanti Bankası Afyon Şubesinde Operasyon Yetkili Yardımcısı olarak çalıştı. 1998-2010 yılları arasında Karabük Defterdarlığı Yenice Malmüdürlüğü'nde Yoklama Memuru ve Gelir Uzmanı olarak görev yaptı. 2010-2012 yılları arasında Safranbolu Vergi Dairesi Müdürlüğü'nde Gelir Uzmanı unvanı ile çalıştı.

30 Temmuz 2012'de Tunceli Vergi Dairesi Müdürlüğü'nde başladığı Vergi Dairesi Müdür Yardımcılığı görevini halen Vergi Dairesi Müdür Vekili olarak devam ettirmektedir. Evli ve iki çocuk babasıdır.