



**T.C. İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MUHASEBE ve DENETİM ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**VERGİ KAYIPLARININ OLUŞUMU**  
**VE**  
**ÖNLENMESİNDE**  
**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Seyit KARAPINAR**

**100036655**

**İstanbul, Şubat 2018**

**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE ve DENETİM ANABİLİM DALI  
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**VERGİ KAYIPLARININ OLUŞUMU  
VE  
ÖNLENMESİNDE  
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Seyit KARAPINAR**

**100036655**

**Danışman: Prof. Dr. Mecit EŞ**

**İstanbul, Şubat 2018**

## ETİK KURALLARA UYGUNLUK

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İstanbul Ticaret Üniversitesi Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallara tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve herhangi bir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

## TELİF HAKLARI

Bu yüksek lisans tezinin tüm telif hakları Seyit Karapınar'a aittir. Yeniden ifadeleme veya belli bir bölümden özet çıkarma şeklinde de olsa tezden kaynak belirtmeksizin ve sayfa numarası göstermeksizin alıntı yapılamaz.



## İTHAF

Hiçbir zaman yardımını ve desteğini esirgemeyen çok değerli eşime ve hayatıma za renk katacak olan oğlum Yavuz Selim'e ithaf olunur.



## TEŞEKKÜR

Tezimi hazırlama aşamasında bana destek olan ve yönlendiren, danışman öğretim üyesi Sayın Prof. Dr. Mecit EŞ'e teşekkür ederim.





T.C. İSTANBUL TİCARET  
ÜNİVERSİTESİ

T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

.....Muhasebe ve Denetim.....  
Yüksek Lisans programı öğrencisi.....Sevit Karapınar.....'ın  
.....Yerli Kurumların Oluşumu ve Gelişiminde Muhasebe.....  
.....Merkezi Muhasebenin Rolü.....başlıklı tez çalışması,  
Enstitümüz Yönetim Kurulu 30/01/2018 tarih ve 2018-466 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından  
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

UNVANI, ADI SOYADI

TEZ DANIŞMANI

.....Prof. Dr. Mehmet EŞ.....

İMZA

.....[Signature].....

JÜRİ ÜYESİ

.....Prof. Dr. Selim İhsan PAZARCI.....

.....[Signature].....

JÜRİ ÜYESİ

.....Doç. Dr. Erol KARAKAYA.....

.....[Signature].....

(\* ) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

## ÖZET

Vergiler toplumsal yaşamın vazgeçilmez bir parçasıdır. Devletin egemenlik sınırları dâhilinde yaşayan vatandaşlarına yönelik sağladığı hizmetlerinin finansmanına karşılık elde ettiği en önemli gelir unsuru vergilerdir. Bu sebeple kamu harcamalarının finansmanının sağlanması amacıyla vergilerin zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi gereklidir. Devlet açısından vergi kayıpları, toplumsal hayatta önemli sorunlar doğurabilecek bir problemdir. Bu problemlerin oluşumu ve çözümü de muhasebe bilimini işaret etmektedir. Çünkü vergilerin ödenebilir hale gelmesi veya olası vergisel kayıpların önlenmesi için muhasebeye ve dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç vardır.

Bu çalışmamızda vergi ve vergi kayıpları hakkında özet bilgilere yer verilmiş olup, muhasebe kavramı ve muhasebe mesleğiyle ilgili genel kavramlara değinilmiş, vergi kayıplarının oluşumu, muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıplarının oluşumuna etkisi, muhasebe mesleği açısından vergi kayıplarının sebepleri ile meslek mensuplarının vergi kayıplarını önlemeye yönelik çalışmalarına değinilmiştir. Bu hususta vergi kayıplarını doğuran muhasebe uygulamaları ile muhasebe meslek mensuplarının vergi kaybının oluşumuna etkisi araştırılmış, çeşitli çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kayıpları, Muhasebe, Muhasebe Mesleği**



## **ABSTRACT**

Taxes are an indispensable part of social life. They make out the most important financing source for the services the state offers to his citizens who live within its boundaries. Therefore it is essential to collect taxes without delay and fully complete in amount in order to finance public expenditure. From the side of the state, tax losses create an issue which may cause important problems in social life. Both the emergence and solution of such problems point out to the scientific area of accountancy as there is a need for accounting and therefore professional accountants to be able to pay taxes or avoid potential tax losses.

This research sums up tax issues and refers to tax loss and to the conceptual structure and profession of accountancy; in succession themes such as emergence of tax losses, impact of members of accountancy profession on tax losses, reasons of tax losses according to members of accountancy profession and their efforts on towards preventing tax losses. In this context accountancy practices leading to tax losses and effects of members of accountancy profession on the occurrence of tax losses were investigated. The conclusion is based on a selection of a number solution proposals related to the problems described above.

**Keywords: Taxes, Tax Losses, Accounting, Accounting Profession**

# İÇİNDEKİLER

Özet	iii
Abstract	iv
İçindekiler	v
Tablolar Listesi	viii
Şekiller Listesi	xi
Grafikler listesi	xii
Kısaltmalar Listesi	xiii
<b>GİRİŞ</b>	<b>1</b>
<b>1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİ KAYIPLARIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER</b>	<b>3</b>
1.1. VERGİ İLE İLGİLİ GENEL BAZI AÇIKLAMALAR	3
1.1.1. Vergi Kavramı	3
1.1.2. Verginin Amaçları	5
1.1.3. Verginin Tarafları	5
1.1.4. Verginin Meşruiyeti	9
1.1.5. Vergi Gelirlerinin Kamu Gelirleri İçerisindeki Yeri	10
1.2. VERGİYE KARŞI ORTAYA ÇIKAN TEPKİLER	13
1.2.1. Vergiden Kaçınma	14
1.2.2. Verginin Reddi	14
1.2.3. Verginin Telafisi	16
1.2.4. Verginin Yansıtılması	17
1.3. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI KAVRAMI	18
1.3.1. Vergi Kaybı (Ziyat) Kavramı	18
1.3.2. Vergi Kaçakçılığı Kavramı	19
1.3.3. Vergi Kaybı ve Vergi Kaçağı Arasındaki Fark	21
1.4. VERGİ KAYIPLARININ NEDENLERİ	21
1.4.1. Vergi Ahlakını Belirleyen Etkenler	22
1.4.2. Vergi Kaybının Ortaya Çıkış Şekilleri	30
1.4.3. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği	33
<b>2. MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBE MESLEĞİYLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER</b>	<b>34</b>
2.1. MUHASEBE KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	34
2.1.1. Muhasebe Kavramı ve Muhasebenin Fonksiyonları	34
2.1.2. Muhasebenin Amacı ve Kapsamı	35
2.1.3. Muhasebe Süreci	35
2.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları	36
2.1.5. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	38

2.2. MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI -----	42
2.2.1. Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensupları-----	42
2.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri -----	43
2.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları-----	45
2.2.4. Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları -----	46
2.3. MUHASEBE VE VERGİ İLİŞKİSİ-----	49
2.3.1. Vergileme Açısından Muhasebenin Önemi -----	49
2.3.2. Vergileme Açısından Muhasebe Belgelerinin Önemi -----	50
<b>3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIPLARININ OLUŞUMUNA ETKİSİ VE ÖNLENMESİ-----</b>	<b>53</b>
3.1. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIPLARININ OLUŞUMUNA ETKİSİ VE ÖNLENMESİ'NE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI -----	54
3.1.1. Alan Araştırmasının Amacı -----	54
3.1.2. Alan Araştırmasının Kapsamı -----	55
3.1.3. Araştırmaya Yönelik Literatür Taraması-----	55
3.1.4. Alan Araştırmasında Kullanılan Veriler ve Veri Toplama Yöntemi -----	57
3.1.5. Alan Araştırmasının Bulguları ve Değerlendirilmesi -----	57
3.2. ETİK KURALLARA AYKIRI DAVRANIŞ VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ--	59
3.2.1. Etik ve Ahlak Kavramı-----	59
3.2.2. Muhasebe Meslek Etiği -----	60
3.2.3. SMMM'ler ve YMM'lerin Faaliyetlerinde Uyması Gereken Mesleki Etik Kuralları -----	61
3.2.4. Etik Kurallara Aykırı Davranmanın Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi -----	62
3.2.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi-----	64
3.3. VERGİ MEVZUATININ KARMAŞIKLIĞI VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ--	70
3.3.1. Vergi Karmaşıklığı -----	71
3.3.2. Vergi Mevzuatı Karmaşıklığının Nedenleri -----	71
3.3.3. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığının Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi -----	73
3.3.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi-----	76
3.4. MUHASEBE MESLEK EĞİTİMİNİN YETERSİZLİĞİ VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ-----	83
3.4.1. Muhasebe Meslek Eğitimi-----	83
3.4.2. Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Kalitesi -----	84
3.4.3. Muhasebe Eğitimlerinin Yetersiz Olmasının Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi-----	85
3.4.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi-----	87
3.5. MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ-----	94
3.5.1. Muhasebe Düzensizliği; Hata ve Hile Kavramı -----	95
3.5.2. Muhasebe Hatalarından Kaynaklanan Vergi Kayıpları-----	96
3.5.3. Muhasebe Hilelerinden Kaynaklanan Vergi Kayıpları -----	97
3.5.4. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi -----	98
3.5.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi-----	98
<b>SONUÇ-----</b>	<b>106</b>
<b>EKLER-----</b>	<b>109</b>



## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	11
Tablo 2. Vergi Kaçakçılığına Sebep Olan Fiiller	20
Tablo 3. İndirim, İstisna ve Muafiyetler Sonucu Alınamayacak Vergi Tutarları	25
Tablo 4. 2014-2016 Yılları Vergi Ceza Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	26
Tablo 5. 2016 Yılı Vergi Tahakkuk – Tahsilat ve Kesilen Vergi Cezalarının Tahsilat Oranları	26
Tablo 6. Tahakkuk – Tahsilat Farkları Sebebiyle Meydana Gelen Vergi Kayıpları	28
Tablo 7. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları	31
Tablo 8. Demografik Veriler	58
Tablo 9. Etik Kurallarının Meslek Mensuplarını Doğru Olanı Yapmaya Yönlendirdiğine Dair Katılımcı Görüşleri	65
Tablo 10. Etik Kuralların Vergi Kayıplarını Önlemede Yeterlilik Düzeyini Gösteren Katılımcı Görüşleri	65
Tablo 11. Meslek Mensuplarının Vergi Kaçırma Konusunda Yaşadıkları Etik İnkilem Oranını Gösteren Katılımcı Görüşleri	66
Tablo 12. Etik Kurallarının Meslek Mensuplarına Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci Kazandırdığına Dair Katılımcı Görüşleri	67
Tablo 13. Meslek Mensuplarının Mükelleflerine Etik ve Ahlakı Olanı Göstermesi Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	68
Tablo 14. Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışı Geçerli veya Haklı Göstermeye Çalıştığına Dair Katılımcı Görüşleri	69
Tablo 15. Meslek Mensuplarının Etik Kurallarının Oluşturulması Aşamasında Görüş ve Öneride Bulunmaları Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	70
Tablo 16. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığının Vergi Kayıplarının En Önemli Sebebi Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri	76
Tablo 17. Ülkemizde Vergi Mevzuatının Titiz Bir Şekilde Düzenlendiğine İnanların Düzeyini Gösteren Katılımcı Görüşleri	77

Tablo 18. Verginin Belirlenmesi Hususunda Mevzuat Karmaşıklığını Bir Risk Unsuru Olarak Gören Katılımcı Görüşleri	78
Tablo 19. Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Ne Kadar Hâkim Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri	78
Tablo 20. Vergi Sistemimizde Çok Sayıda Vergi Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri	79
Tablo 21. Vergi Mevzuatının Yapısının Meslek Mensupları Üzerinde Gereksiz İş Yükü Oluşturduğuna Dair Katılımcı Görüşleri	80
Tablo 22. Vergi Çeşidinin Azaltılarak Vergi Mevzuatının Yeniden Düzenlenmesi Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	81
Tablo 23. Vergi Mevzuatını Düzenlenirken Meslek Mensuplarının Görüş ve Önerilerinin Alınması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	81
Tablo 24. Vergi Mevzuatında Değişiklik Yapılmaması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	82
Tablo 25. Muhasebe Mesleğinin Gelişiminde Meslek Eğitiminin Önemine Dair Katılımcı Görüşleri	87
Tablo 26. Ülkemizde Meslek Eğitimine Ne Kadar Önem Verildiğini Gösteren Katılımcı Görüşleri	88
Tablo 27. Vergi Kayıplarında Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyinin Etkili Olduğunu Düşünenlerin Oranını Gösteren Katılımcı Görüşleri	89
Tablo 28. Yetersiz Meslek Eğitimi Alanların Vergi Konularına Vakıf Olamayacağına Dair Katılımcı Görüşleri	90
Tablo 29. Yeterli Meslek Eğitimi Alanların Vergi Kayıpları ile Mücadelenin Öneminin Bilincinde Olacağına Dair Katılımcı Görüşleri	90
Tablo 30. Meslek Mensubunun Kaliteli Eğitime Ulaşmasının Önünde Engeller Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri	91
Tablo 31. Muhasebe Mesleğinde İş Başı Eğitimin Yaygınlaştırılması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	92
Tablo 32. Meslek Mensupları, Muhasebe Eğitimi Veren Kuruluşlar ve Vergi İdaresi Arasında Koordinasyon Sağlanması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	93
Tablo 33. Meslek Eğitiminde Vergi Kayıplarıyla Mücadelenin Öneminin Vurgulanması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri	94
Tablo 34. Vergileme Açısından Muhasebe Düzensizliklerinin Bir Risk Unsuru Oluşturduğuna Dair Katılımcı Görüşleri	99

Tablo 35. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Düzensizliklerinin En Aza İndirilmesi Gerektiğini Gösteren Katılımcı Görüşleri	99
Tablo 36. Muhasebe Düzensizliklerinin Sadece Mükellef Kaynaklı Olmadığını Gösteren Katılımcı Görüşleri	100
Tablo 37. Vergi Kanunlarındaki Boşlukların Meslek Mensubunun Hileye Başvurmasında Etkili Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri	101
Tablo 38. Fazla İş Yükünün Meslek Mensubunun Hata Yapma Olasılığını Artıracağına Dair Katılımcı Görüşleri	102
Tablo 39. Denetim ve Kontrol Mekanizmalarının Geliştirilmesinin Muhasebe Düzensizliklerinin Önlenmesinde Etkili Olacağına Dair Katılımcı Görüşleri	103
Tablo 40. Teknoloji - Yoğun Çalışmanın Muhasebe Düzensizliklerini En Aza İndirebileceğine Dair Katılımcı Görüşleri	103
Tablo 41. Muhasebe Düzenini Etkileyecek Şekilde Mükelleflerin Baskı Kurmaya Çalıştığına Dair Katılımcı Görüşleri	104

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Verginin Oluşum Aşaması.....	4
Şekil 2. Verginin Tarafları .....	6
Şekil 3. Laffer Eğrisi.....	23
Şekil 4. Muhasebe Süreci.....	36
Şekil 5. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri .....	39





## GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1. 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Toplam Kamu Gelirleri İçerisindeki Payı.....	12
Grafik 2. 2016 ve 2017 Yılları Vergi Gelirleri Karşılaştırması .....	13
Grafik 3. Vergide Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları.....	29



## KISALTMALAR LİSTESİ

BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDE	: Kayıt Dışı Ekonomi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

İnsanların beraberce yaşaması, ortak toplumsal sorunlarının çözümüyle sağlanabilir. Böyle olduğu içindir ki, toplum bu sorunları halletmek için bir üstün otorite olarak bağrından devlet denilen organizasyonu çıkarmaktadır. Bu ortak sorunların çözümü aynı toplum içinde yaşayan bireyler aracılığıyla değil, toplum üstü bir kavram olan devlet eliyle gerçekleştirilir. Çünkü bireyler genellikle toplumsal çıkarlardan ziyade kendi çıkarlarını maksimize etme duygusu ile hareket ederler.

Toplumun kamusal ihtiyaçlarını giderememesi, bireyler arasında önemli sorunlar ortaya çıkarır. Bu durum bireylerin bir arada yaşamasının önünde de bir engel oluşturur. O halde devlet, bu kamusal ihtiyaçları tatmin etmek amacıyla vatandaşlarına kamusal hizmet sunmak durumundadır. Bu durum aynı zamanda sağlanan kamusal hizmetlerin finansmanı sorununu da beraberinde getirir. Devletin vatandaşlarına yönelik sağladığı kamusal hizmetlerin finansmanında en önemli gelir aracı vergilerdir. O halde, toplumsal düzeni sağlayacak olan devlet, bunu vergiler ile gerçekleştirebilecektir. Bu sebeple kamu harcamalarının finansmanının sağlanması amacıyla vergilerin zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır.

Kamusal ihtiyaçların tatmin edilebilmesi, kamusal hizmet sunumunu; kamusal hizmet sunumu da kamusal hizmetlerin finansmanı sorununu ortaya çıkarır. Kamusal hizmetlerin finansmanı sorunu da bir gelir aracı olan vergiler ile çözülebilir. Verginin mükellef faaliyetleri sonucunda oluşumu ve ödenebilir hale gelmesi de muhasebe bilimini işaret etmektedir. Çünkü vergilerin ödenebilir hale gelmesi veya olası vergisel kayıpların önlenmesi için verginin tarafları (devlet ve mükellefler) arasında, bir aracılık hizmeti olarak muhasebeye ve dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç vardır.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıplarının oluşumu ve vergi kayıplarıyla mücadeledeki rolünü incelemek amacıyla yapılan bu çalışmada öncelikle vergi kav-

ramı, vergi kayıpları, muhasebe kavramı ve muhasebe mesleği ile muhasebe meslek mensupları gibi temel kavramlar hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra vergi kayıplarının oluşumu ve önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının rolü araştırılmış, varılan sonuçların test edilmesi amacıyla alan çalışması bölümünde muhasebe meslek mensupları, vergi idaresi çalışanları ve işletme sahipleri (mükellef) ile yapılan anket uygulamasına yer verilmiştir. Çalışmanın ana konularına ilişkin bu bilgiler, esasen çalışmamızın üç ana bölümüne de işaret etmiş olmaktadır.

Tezin birinci bölümünde vergi kavramı ve vergi kayıplarıyla ilgili genel bilgilere yer verilmiş olup, vergi, vergi kaybı, vergi kaçağı vb. kavramlar tanımlanmaya çalışılmıştır. Vergi kayıplarının nedenleri açıklanmaya çalışılmış olup, vergiye yönelik ortaya çıkan tepkilere değinilmiştir.

İkinci bölümde muhasebe kavramı ve muhasebe mesleğiyle ilgili genel bilgiler ve kavramlar tanımlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının görev ve yetkileri açıklanmaya çalışılmış, sorumlulukları üzerinde durulmuştur. Muhasebe meslek mensubu olabilmenin şartlarına değinilmiş, mevzuat çerçevesinde muhasebe meslek mensubunun taşınması gereken özelliklere yer verilmiştir. İkinci bölümde son olarak tezin omurgasını oluşturan kavram, muhasebe ve vergi ilişkisine yer verilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıplarının oluşumuna etkisi ve önlenmesine ilişkin teorik bulgular, yaptığımız bir alan çalışmasının sonuçları ışığında değerlendirilmiştir. Dört alt başlıkta incelenen üçüncü bölümde her başlık vergi kayıplarına sebebiyet veren unsurları içermektedir. Bu unsurların da muhasebe meslek mensuplarıyla olan ilişkileri araştırılmıştır. Tezin ana kısmını oluşturan bu bölümde teorik araştırma yapılmış ve yapılan çalışmaları test etmek amacıyla anket çalışmasına yer verilmiştir. Yapılan anket çalışmasında her bir alt bölümle ilgili sorular sorulmuş olup, alınan cevaplar neticesinde sonuçlar analiz edilerek, ilgili alt bölümde bulgulara yönelik açıklamalar yapılmıştır.

# 1. VERGİ KAVRAMI VE VERGİ KAYIPLARIYLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

## 1.1. VERGİ İLE İLGİLİ GENEL BAZI AÇIKLAMALAR

### 1.1.1. Vergi Kavramı

Devlet, kamusal hizmet sunumunu gerçekleştirebilmek için çeşitli mal ve hizmetler üretir, üretilen mal ve hizmetlere yönelik yaptığı harcamaları finanse edebilmek için de gelir elde etmek zorundadır. Devlet, bu gelirlerin büyük bir kısmını da egemenliği altında yaşayan vatandaşlarından ve devletin idare sınırları içerisinde ticari faaliyette bulunan yabancı kişi veya kuruluşlardan hukuki cebir altında topladığı vergiler ile sağlamaktadır. O halde vergi, devletin kamusal hizmetlerini finanse etmek amacıyla yetkilendirilmiş kuruluşlarca konulan, kanunda belirtilen esaslar dâhilinde mükellef olarak belirlenen gerçek ve tüzel kişilerden belirli bir karşılık vaat etmeksizin ve geri verilmemek üzere hukuki cebir altında toplanan, nakdi veya aynı ekonomik bir değer olarak ifa edilen bir gelir kaynağıdır.<sup>1</sup>

Her ne kadar devletin vergi toplamasının ana sebebi kamusal harcamaların finansmanı olarak görülse bile vergiler, finansman aracı olmak dışında ekonomik, sosyal, siyasi vb. amaçlarla da konulabilmektedir. Ancak vergilerin temelini oluşturan ve toplumumuzun temelini teşkil eden ana unsur kamusal ihtiyaçlardır. Eğer kamusal ihtiyaçlar olmasaydı, devlet kamusal mal ve hizmet üretmeyecek ve bu ürünler için bir kamusal harcama yükünün altına girmeyecekti. Dolayısıyla bu harcamaları finanse etme zorunluğu doğmayacaktı. O halde vergi, kamusal ihtiyaçların doğurduğu finansman ihtiyacını karşılama aracıdır ve birbirini takip eden zaruriyetler sonucunda ortaya çıkar.

---

<sup>1</sup> Mecit Eş, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, Kütahya, 2002, s. 129.



Şekil 1. Verginin Oluşum Aşamaları

1982 tarihli Anayasamızın 73. maddesinde de vergi ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır:<sup>2</sup> “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Buna göre, belirli istisna ve muafiyetler hariç tutulmak üzere bir ülke egemenliği altında yaşayan vatandaşlar ve devletin idare sınırları içerisinde ticari faaliyette bulunan yabancı kişi veya kuruluşlar mali gücü oranında vergi vermekle yükümlüdür. Vergi verme yükümlülüğünün Anayasamızda yer bulması, bu yükümlülükten belirli istisna ve muafiyet şartları hariç tutulmak kaydıyla, kurtulmanın mümkün olmayacağını ve vergi ödeme yükümlülüğüne karşı itiraz edilemeyeceğini gösterir.

Elde edilen her kamusal gelir vergi niteliği taşımaz. Kamu gelirleri belirli bir karşılığının olup olmaması, cebre dayanıp dayanmaması vb. sebeplerle birbirinden ayrılırlar. Kamu gelirlerinin vergisel nitelik kazanması için bazı özellikleri içinde barındırıyor olması gerekir. Aksi halde elde edilen gelir vergi olarak nitelendirilemez. O halde, yaptığımız açıklamalara göre bir kamu gelirininki vergi olarak adlandırılabilmesi için şu özellikleri üzerinde taşınması gerekir:

- Vergi, vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlar (Devlet) tarafından konulur.
- Vergi, vergi toplama yetkisine sahip kuruluşlar (Vergi Daireleri, Belediyeler vb.) tarafından tahsil edilir.
- Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek üzere alınır.
- Vergi, kanuna dayanılarak ve hukuki cebir altında alınır.
- Vergi, belirli bir karşılık vaat etmeksizin alınır.
- Vergi, geri verilmemek üzere alınır.
- Vergi, nakdi veya aynı ekonomik bir değer şeklinde alınır.

<sup>2</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (2709 S. K.), Resmi Gazete, 17863 (09 Kasım 1982), Md. 73.

### **1.1.2. Verginin Amaçları**

Vergilemenin en temel amacı, kamusal harcamaları finanse edebilmek için gelir sağlamaktır. Ancak devlet, bu temel amacın yanı sıra farklı amaçlarla da vergi toplayabilir. Bunlar sırasıyla;

**Mali (Fiskal) Amaç:** Devletin sunduğu kamusal hizmetler neticesinde katlandığı kamusal harcamalarının finansmanı amacıyla gelir elde edilmesi verginin mali amacını oluşturur. En temel vergileme amacıdır.

**Ekonomik Amaç:** Devletin ekonomik standartlarını belirlemek için vergiyi bir araç olarak kullanmasıdır. Ekonomik istikrarı sağlamak, istihdamı artırmak, tasarruflar ve yatırımları desteklemek, üretim ve tüketim faaliyetlerini düzenlemek, ekonomik spekülasyonları önlemek gibi iktisadi amaçlara ulaşmak amacıyla vergi politikalarının düzenlenmesi, verginin ekonomik amacıdır.

**Sosyal Amaç:** Adil bir gelir dağılımı yapmak, sosyal adaleti sağlamak ve kamusal ihtiyaçların tatmin edilmesini sağlayarak toplumsal huzuru tesis etmek amacıyla verginin bir araç olarak kullanılmasıdır.

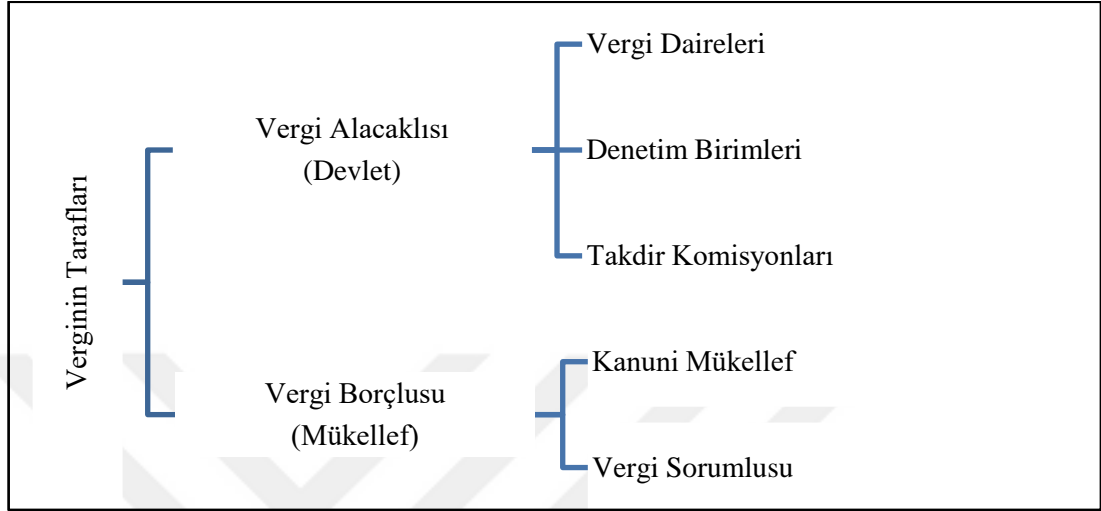
**Siyasi Amaç:** Vergilemenin, devletin siyasi ve diplomatik amaçlarına ulaşabilmesi amacıyla kullanılmasıdır.

### **1.1.3. Verginin Tarafları**

Vergi ilişkisinin bir tarafında devlet diğer tarafında ise mükellefler yer almaktadır. Bu taraflardan biri olan Devlet, egemenlik gücüne dayanarak ve hukuki yaptırım gücü ile destekleyerek vergi toplar, diğer taraf olan mükellefler ise vergi yükümlülüğünü yerine getirirler.

Devlet vergileri tespit ederken, tahsil ederken ve denetlerken bünyesinde yer alan bazı idarelerden yararlanır. Dolayısıyla bu idareler vergi ilişkisinin vergi alacaklısı tara-

finda yer alır. Bu idareler sırasıyla; “Vergi Daireleri, Denetim Birimleri ve Takdir Komisyonları”dır. Vergi ödeme yükümlülüğü olan mükellef ve sorumlu kişiler de verginin borçlusu tarafını oluşturur. Bunlar; “Kanuni Mükellef ve Vergi Sorumlusu”dur.



Şekil 2. Verginin Tarafları

### 1.1.3.1. Vergi Alacaklısı (Devlet)

**Vergi Daireleri:** Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 4. maddesinde Vergi Daireleri şu şekilde ifade edilmiştir:<sup>3</sup>

“Yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalar ile gerektiğinde kanun yollarına gitme talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeten, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir.”

<sup>3</sup> Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, Resmi Gazete, 29261 (08 Şubat 2015), Md. 4.



**Denetim Birimleri:** Tüm denetim birimleri, 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'yle doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlanmıştır.

VDK Başkanlığı, doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet gösteren, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı bünyesinde yer alan bir denetim birimidir. Asli görevi, vergi denetimi olmakla birlikte teftiş ve soruşturma gibi faaliyetleri de yürütür.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 5. maddesine göre VDK'nın görev ve yetkileri şunlardır;<sup>4</sup>

- a) "213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- d) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- e) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- f) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- g) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere Kalite Güvence Sistemini geliştirerek uygulamak.
- h) Performans Değerlendirme Sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

---

<sup>4</sup> Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, Resmi Gazete, 28101 (31 Kasım 2011), Md. 5.

- i) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- j) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- k) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve idari soruşturmaları yapmak.
- l) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.”

**Takdir Komisyonları:** Vergi matrahını tespit etmek için vergi idarelerince kurulan komisyondur. Vergi Usul Kanunu'nun 74. maddesine göre Vergi Takdir Komisyonlarının görevleri şunlardır:<sup>5</sup>

- a) “Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak.
- b) Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek.

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemez. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.”

### 1.1.3.2. Vergi Borçlusu (Mükellef)

**Kanuni Mükellef:** Üzerine vergi borcu düşen ve bu borcu ödemekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişiye kanuni mükellef denir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nda, “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir.” hükmüyle, söz konusu verginin mükellefinin gerçek kişiler olduğu ifade edilmiştir. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin mükellefi, trafik sicilinde adına kayıtlı motorlu taşıtı bulunan kişilerdir. Emlak Vergisi'nin mükellefi ise vergiye tabi bina ve arazilerin sahibi veya intifa hakkı sahibi olan gerçek veya tüzel kişilerdir.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Vergi Usul Kanunu (213 S. K.), Resmi Gazete, 10703-10705 (10 Ocak 1961), Md. 74.

<sup>6</sup> Mecit Eş, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, Kütahya, 2002, s. 144.

**Vergi Sorumlusu:** Gerçekte vergi mükellefi olmadıkları halde vergi kanunlarına göre, onlara yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapma ödevi olan, kanuni mükelleflerin nam ve hesabına alacaklı vergi dairesiyle işlemleri yürüten kişidir.

Vergi sorumluluğu, vergi sorumlusu konumundaki kişilerin durumu ve sorumluluklarının niteliği bakımından ikiye ayrılırlar. Bunlar;<sup>7</sup>

- 1) Mükellefin vergisini ona yaptığı ödemelerden keserek ödeyen vergi sorumlusudur. İşverenin, yanında çalıştırdığı personeline ödediği ücretlerden gelir vergisi kesintisi yapması, stopaj kesintileri, damga vergisi vs. örnek olarak gösterilebilir.
- 2) Bazı mükelleflerin vergi ödevinin yerine getirilmesi bakımından kanuni temsilcilerine yüklenen vergi sorumluluğudur. Küçük ve kısıtlıların veli ya da vasileri örnek olarak gösterilebilir.

Bir başka mükellefiyet kavramı da, aracı mükelleftir. Üzerine düşen vergi yükümlülüğünü kendi adına yerine getiren, ancak daha sonra, ödediği vergiyi başkalarına aktarmaya çalışan kişiye aracı mükellef denir. Örneğin Gümrük Vergisi ödeyen ithalatçı vergi mükellefleri, ithal ettiği malların fiyatlarını artırarak, ödediği vergiyi ithal edilen malın kullanıcılarına yansıtmaya çalışırlar. Bu şekilde ödenen vergi, fiyat mekanizması aracılığıyla malın kullanıcılarından tahsil edilebilirse, malın ithalatçısı aracı mükellef sıfatını kazanır.

#### **1.1.4. Verginin Meşruiyeti**

Devletin hukuki ve meşru bir devlet olması, o devletin vatandaşlarından elde edeceği verginin de hukuki ve meşru olmasını sağlayacaktır. Ancak bu durum meşru olan devletin saldıği vergilerin tamamıyla hukuki ve meşru olduğu anlamına gelmez. Devlet, aynı zamanda toplumun kabul edebileceği düzeyde bir vergi belirlerse, vergileme meşruiyet kazanır. O halde verginin meşruiyetinin birinci koşulu meşru bir devletin varlığı, ikinci koşulu ise salınan vergilerin toplum tarafından kabul edilebilir düzeyde

---

<sup>7</sup> Adnan Gerçek, “Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu”, **Bilanço Dergisi**, S. 129 (Kasım 2010), s. 76.

olmasıdır. Verginin meşruiyeti, bu iki koşula dayandığı kadar, başka ilkelerin de mevcut olmasına bağlıdır. Bunlar;

- Meşruiyeti kabul edilmiş bir devletin varlığı
- Optimal (en uygun) vergilendirme ilkelerinin oluşturulması
- Kamu yararının ön planda tutulmasıdır.

Devletler, vergilendirme yaparken mükelleflerin rızalarını en üst seviyede tutmak ve onların vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla çeşitli ilkeler benimsemelidirler. Bu ilkelere optimal vergileme ilkeleri adı verilir. Bu ilkeler doğrultusunda kurulan bir vergi sistemi, hiç kuşku yok ki verginin meşruiyeti için gerekli olan şartlardan bir tanesidir.<sup>8</sup>

Diğer yandan verginin meşruiyetinin bir diğer unsuru da kamu yararadır. Kamu yararı kavramı kendisini kamu hizmeti olarak gösterir. Kamu hizmeti; “Devlet veya devletin denetim, gözetim ve kontrolleri altındaki kuruluşlar tarafından bireysel ve toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve tatmin etmek, kamu menfaatini sağlamak için icra edilen ve toplumun yararına sunulan devamlı ve düzenli faaliyetler” olarak tanımlanmıştır.<sup>9</sup>

### 1.1.5. Vergi Gelirlerinin Kamu Gelirleri İçerisindeki Yeri

Devletin, sunduğu kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak amacıyla farklı birçok kaynaktan topladığı gelirlere kamu gelirleri denir. Kamu gelirleri birçok kaynaktan elde edilmekle birlikte içerisinde birçok farklı unsur barındırmaktadır. Başlıca kamu gelir kaynakları şunlardır;

- Vergiler
- Harçlar

---

<sup>8</sup> Kahan Onur Arslan, “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri Ve Kamu Yararı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 127 (Kasım-Aralık 2016), s. 224.

<sup>9</sup> İbrahim Gül, Danıştay Kararlarında “Kamu Yararı Kavramı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2014/2 (Nisan 2014), s. 537.

- Resimler
- Şerefiyeler
- Parafiskal Gelirler (Vergi Benzeri Gelirler)
  - Mesleki Parafiskal Gelirler
  - Sosyal Parafiskal Gelirler
  - Ekonomik Parafiskal Gelirler
- Mülk ve Teşebbüs Gelirleri
- Borçlanma Gelirleri
- Para Basmaktan Doğan Gelirler
- Diğer Kamu Gelirleri

Çoğu ülkede kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturan vergiler, belirli bir karşılığının olmaması, cebre dayanması, geri verilmemesi vb. gibi özelliklerle, diğer kamu gelirlerinden büyük ölçüde ayrılırlar.<sup>10</sup>

Ülkemiz açısından baktığımızda, merkezi yönetim bütçe gerçekleştirmeleri vergi gelirlerinin kamu gelirleri içerisindeki yerini detaylı olarak ortaya koyabilmektedir. Tablo 1’de 2016 yılı bütçe gerçekleştirmeleri veri olarak alındığında merkezi yönetim bütçe gelirlerinin %82,83’ünün vergi gelirlerinden oluştuğu görülmektedir, geriye kalan %17,17’lik kısım vergi dışı gelirler, özel bütçeli idarelerin gelirleri ile düzenleyici ve denetleyici kurumların gelirlerinden oluşmaktadır.

**Tablo 1. Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri**

	2016	2017
	Gerçekleşme (milyon ₺)	Hedef (milyon ₺)
<b>Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri</b>	554.140	598.274
<b>Genel Bütçe Gelirleri</b>	533.203	584.310
- Vergi Gelirleri	459.002	511.085
- Gelir Vergisi	96.605	108.905
- Kurumlar Vergisi	42.970	46.158
- Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	53.987	57.072

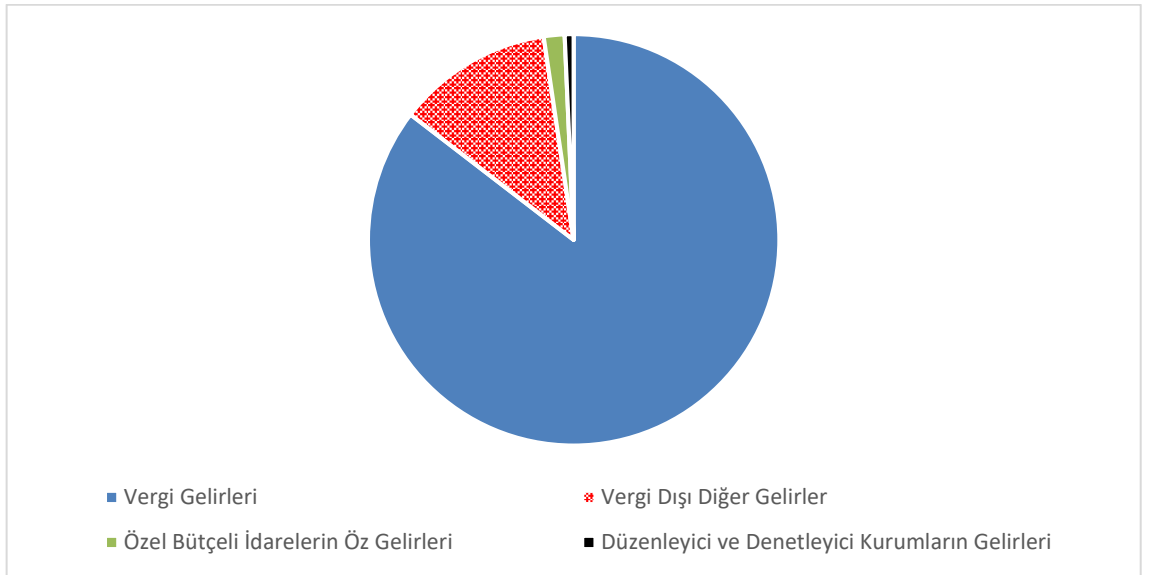
<sup>10</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 101.

- Özel Tüketim Vergisi	120.402	136.355
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	11.068	13.027
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	76.836	83.716
- Damga Vergisi	13.419	15.194
- Harçlar	17.822	19.831
- Diğer	25.894	30.826
- Vergi Dışı Diğer Gelirler	74.201	73.225
<b>Özel Bütçeli İdarelerin Öz Gelirleri</b>	17.012	9.777
<b>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirleri</b>	3.925	4.187

**Kaynak: 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu, Bümko, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10835,2017mybutcebeklentileriraporupdf.pdf?0>, (ET: 26.08.2017).**

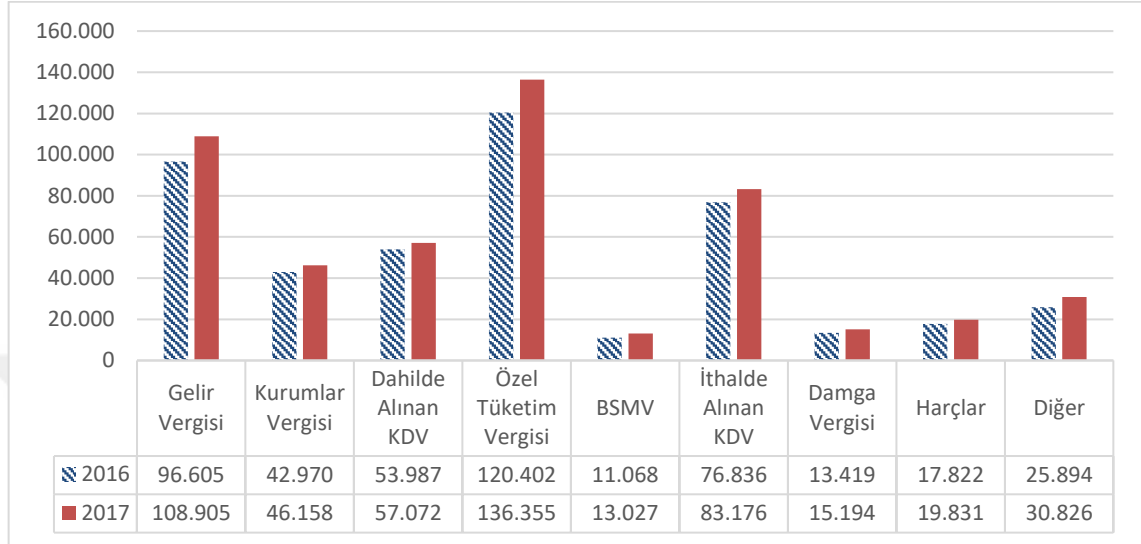
Aynı şekilde 2017 yılı için hedeflenen vergi gelirlerinin, merkezi yönetim bütçe gelirlerinin %85,42'sini oluşturması beklenmektedir.

Aşağıdaki grafiğe göre de 2017 yılı merkezi yönetim bütçe gelirleri hedefinin içinde en büyük pay vergi gelirlerine aitken, diğer payların vergi dışı gelirler, özel bütçeli idarelerin gelirleri ile düzenleyici ve denetleyici kurumların gelirlerine ait olduğu görülmektedir.



**Grafik 1. 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Toplam Kamu Gelirleri İçerisindeki Payı**

Merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde büyük yer kaplayan vergi gelirleri içinde ise en büyük pay ÖTV'ye aittir. Vergi gelirlerinin bütününe oluşturan vergi çeşitleri ve miktarları aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 2. 2016 ve 2017 Yılları Vergi Gelirleri Karşılaştırması

## 1.2. VERGİYE KARŞI ORTAYA ÇIKAN TEPKİLER

Bireylerin devlete ödediği vergilerin o toplumda yaşayan kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere kullanılması gerekir. Devlet vatandaşlarından topladığı bu vergilerle yollar, havaalanları, tüneller vb. kamusal hizmetler yaparak, tekrar vatandaşlarının kullanımına sunulmalıdır. Vatandaşların verdiği vergiler yine vatandaşların ihtiyaçlarının giderilmesi ve toplumsal hizmetlerin sağlanabilmesi için gereklidir.

Vergilerin kullanım amacının dışında harcanmasının yanı sıra, bireylerin gelir düzeylerinin gözetilerek vergi alınmaması, vatandaşların kabul edebileceği düzeyde bir verginin salınmaması ve toplumsal adaletsizlik oluşturacak şekilde vergilemenin tesis edilmemesi de gereklidir. Vergilerin kullanım amacının belirlenen sınırların dışına çıkması ve vergilemede adalet ilkesinin gözetilmemesi bireylerin devlete olan inancını zedeleyecek ve vergi ödemeye karşı bir tepki gelişmesine sebep olacaktır.

Vergilemeye karşı ortaya çıkan tepkiler, doğal olarak verginin tarihi kadar eskilere dayanmaktadır. Vergilemenin ilk örneklerinin ortaya çıkmasından itibaren vergi ödemekle yükümlü olan mükellefler her zaman vergiye karşı bir tepki geliştirmişlerdir. Çünkü mükellefler açısından vergi, iktisadi güçlerinde azalmaya sebep olan bir faktör olarak görülmektedir. Bu sebeple de vergiler, mükellef tepkilerine neden olabilmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı verdiği tepkiler ise farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bunlar;

### 1.2.1. Vergiden Kaçınma

Vergi mükelleflerinin, yükümlülüklerini en aza indirmeleri, vergi kanununa uygun biçimde gerçekleşirse vergiden kaçınma söz konusu olur. Vergiden kaçınma, bir kimsenin vergi yükümlülüğünü hukuki sınırlar çerçevesinde azaltması olarak tanımlanır. Vergiden kaçınma durumunda mükellefler, vergi yasalarını ihlâl etmeksizin ve vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanmak suretiyle vergi yükünün dışında kalmaktadırlar.<sup>11</sup>

Vergi kanunlarındaki boşluklar, mükelleflere yasal mevzuata uygun olarak vergi matrahlarını minimize edebilme hak ve imkânı verdiğiinden, önemli vergi kayıplarına sebep olabilmektedir.<sup>12</sup> Yapılan işlem mevzuata uygun olduğundan dolayı, bu durum sonucunda da herhangi bir cezai yaptırım söz konusu olmamaktadır.

### 1.2.2. Verginin Reddi

Verginin reddi, vergiye karşı toplumsal bir direnme hareketidir. Vergi kaçakçılığında da bu yönü ile ayrılır. Vergi kaçakçılığı bireysel bir hareket olup, verginin reddi

---

<sup>11</sup> Elif Pürsünerli Çakar, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1-2 (Ocak-Nisan 2013), s. 1300.

<sup>12</sup> Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, S. 54 (2010), s.78.



toplumsal bir harekettir. Vergiye karşı bir direnişin söz konusu olabilmesi için önce usulüne göre konmuş bir verginin bulunması gereklidir.<sup>13</sup>

Bazı toplumlar tarafından vergi, ekonomik hayatlarına müdahale ve gelir azaltıcı bir unsur olarak görüldüğü için geçmişte vergi reddi olarak ifade edilebilecek birçok toplumsal olay meydana gelmiştir. Vergi reddinin göze çarpan bazı örneklerinden olan aşağıdaki tarihi olayları hatırlatmak mümkündür: Bunlardan bir tanesi ilk İslam halifesi Hz. Ebubekir döneminde gerçekleşen Ridde Savaşlarıdır. Ridde Savaşları esasında 3 ana sebepten kaynaklanır. Bunlar;

- İslamiyet'ten dönenlerle mücadele,
- Yalancı peygamberle mücadele
- Zekât vermek istemeyenlerle mücadele

İslam Devleti'nde Müslümanlarda zekât, gayrimüslimlerde ise cizye ödeme yükümlülüğü vardı. İslamiyet'ten dönenlerle, her iki uygulamaya da dâhil olmak istemedikleri için, savaş açılmıştır. Bu sebeple İslâm dinine ve devlet yapılanmasına son vermeyi amaçlayan isyancı gruplarla mücadele kaçınılmazdı. Bu isyancı grupların içinde, sadece zekât vermeye karşı çıkanlar bile, İslâm devletinin meşruiyetini yok sayıyorlardı.<sup>14</sup> Meşruiyeti kabul edilmiş bir İslam devletinin koymuş olduğu ve vergi niteliği gösteren zekâta karşı çıkılması, vergi ödemeye karşı çıkma eylemi örneklerinden bir tanesini oluşturmuştur.

Vergilemeye karşı çıkma eyleminin bir diğer örneği ise Magna Carta'dır. Magna Carta'ya göre; kral, halkının onayını almadan yeni vergi almayacak, vergi oranlarını artırmayacaktır. Nitekim Magna Carta'nın 3. maddesinde "Vergiler, yüksek rütbeli din adamları ve baronlardan oluşan kurulun izni olmadan, cebre dayanarak toplanamaz" denilmektedir.

---

<sup>13</sup> Elif Pürsünerli Çakar, "Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S. 1-2 (Ocak-Nisan 2013), s. 1296.

<sup>14</sup> Abdurrahman Demirci, "Hz. Ebû Bekir'in Fetih Anlayışı", **Artuklu Akademi İlahiyat Bilimleri Dergisi**, S.1 (Ocak 2014), s. 7.

Diğer bir örnek ise Amerika Birleşik Devletleri'nin bağımsızlığını ilan etmesiyle sonuçlanan olayları tetikleyen Boston Çay Partisi adı verilen olaydır. Boston Çay Partisi, Amerika'daki kolonistlerin İngiltere'den gelen yüksek vergili çayı protesto etmek amacıyla 1773 yılında, Boston Limanı'nda bulunan gemilerdeki tonlarca çayı denize dökme eylemidir.<sup>15</sup> Vergilemeye karşı bir tepki olarak kabul edilen bu olay İngiliz Parlamentosunun ve İngiliz Devletinin vergi kaybının ilk örneği kabul edilmiştir.

Yakın tarihte, 31 Mart 1990'da Margaret Thatcher hükümetinin uygulamaya koymuş olduğu kelle vergisi olarak ifade edilen vergi de İngiltere ve Galler bölgesinde toplumsal tepkilere yol açmıştır. Kelle Vergisi, daha önceden konutların miktarı ve değerine orantılı olarak belirlenen ve konut sahiplerinin ödediği vergi yerine getirilen her bireyden eşit ve sabit bir belediye vergisi alınmasıdır.<sup>16</sup> Yani ülkede zengin ve fakir ayrımı yapılmaksızın her bir vatandaştan aynı ölçüde vergi alınması olayıdır. Bu durum çok kısa sürede toplumsal tepkilere yol açmış, ülkede önemli bir karışıklığa sebep olmuştur. Bu olaylar, Kasım 1990 tarihinde Margaret Thatcher'ın istifası ile son bulmuş ve kısa bir süre sonra da kelle vergisi kaldırılmıştır.

### 1.2.3. Verginin Telafisi

Vergiyi ödemek zorunda olanların, ödemek zorunda kaldıkları verginin meydana getirdiği bazı etkileri ortadan kaldırmak için çeşitli yollara başvurmalarıdır. Zira vergi ödemek suretiyle ödeme güçleri zayıflayan bireyler, tekrar eski güçlerine kavuşabilmek için çeşitli yollara başvururlar ya da çalışmak yerine kendilerine zaman ayırmayı tercih edebilirler. Yükümlüler tüketim, yatırım ve tasarruf konularını gözden geçirerek bu konularda bazı değişiklikler yapmaya karar verirler. Kısacası vergi telafisi, mükellefin vergi yükünü azaltmak için vergi karşısında aldığı ekonomik önlemlerdir. Vergi ödemesi mükellefler üzerinde 3 tür etkiye neden olur;

---

<sup>15</sup> "Boston Çay Partisi", (Çevrimiçi) [https://tr.wikipedia.org/wiki/Boston\\_Çay\\_Partisi](https://tr.wikipedia.org/wiki/Boston_Çay_Partisi), (Erişim Tarihi: 12 Temmuz 2016).

<sup>16</sup> Dario Navaro, "20. Yılında 'Kelle Vergisi' Mücadelesini Anımsarken", (Çevrimiçi) <https://www.acikgazete.com/20-yilinda-kelle-vergisi-mcadelesini-animsarken/>, (Erişim Tarihi: 04.01.2018).

1. Verginin Karar Etkisi: Vergi ödenmesi nedeniyle mükellefin tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarının etkilenmesidir. Artan vergi oranları sebebiyle mükellefler tüketimlerini azaltarak, daha fazla tasarrufa yönelerek veya daha az yatırım yaparak artan vergi giderlerini telafi etmeye çalışırlar.
2. Verginin Gelir Etkisi: Artan vergi oranları sebebiyle ödeme güçleri ya da harcayabilir gelirleri azalan mükelleflerin, eski gelir düzeylerini koruyabilmek için daha çok çalışmalarını ifade eder.
3. Verginin İkame Etkisi: Artan vergi oranları sebebiyle geliri azalan mükellefin çalışma saatleriyle boş zamanını ikame etmesini ifade eder. Vergi oranları aşırı derecede yükselirse kişiler çalışmak yerine zamanlarını boş geçirmeyi tercih ederler. Ayrıca Laffer Eğrisinde optimum vergi düzeyine ulaşıldıktan sonra vergi hasılatının azalma nedeni verginin ikame etkisidir.

#### 1.2.4. Verginin Yansıtılması

Vergi yükünün piyasa koşullarına bağlı olarak kısmen veya tamamen başkalarına aktarılmasıdır. Bütün mükellefler, satın alma güçlerinde bir azalmaya yol açan vergileri, hiç ödememek ya da ödeseler bile yükünü taşımamak için ödedikleri vergiyi piyasa mekanizmasına bağlı olarak mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde diğer kişilere aktarmak isterler. Bu aktarım faaliyeti dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar sırasıyla;<sup>17</sup>

- Verginin ödenmesi: Asıl vergi mükellefinin vergi borcunu ödediği aşamadır.
- Vurgu: Vergi mükellefinin ödediği vergi sebebiyle gelirinde bir azalma olması sebebiyle, ödediği bu vergiyi başkalarına aktarmaya karar verdiği aşamadır. Eğer vergi, mükellef üzerinde negatif etki oluşturmazsa vergiyi başkalarına devretmeye çalışmaz.
- Devretme – Yayılma: Vergi mükellefinin, imkân bulduğunda ödediği verginin tamamını veya bir kısmını başkalarına aktardığı aşamadır.

---

<sup>17</sup> İsa Sağbaş vd., **Vergi Teorisi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Yayınları, 2013, s. 76.

- Yerleşme: Kendisine vergi yansıtılan kişi de verginin tamamını veya bir kısmını başkanına yansıtabilir. Verginin artık başkanına devredilemediği, son olarak yansıtıldığı kişi üzerinde kaldığı aşamadır.

### 1.3. VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI KAVRAMI

Vergi kanunlarında ifade edilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması sebebiyle devletin vergi gelirlerinde azalma yaratan, vergiyi doğuran olayla başlayan vergileme sürecinin tahakkuk aşamasında karşılaşılan eksik veya geç tahakkuklara vergi kaybı, bu kayıpların VUK'un 359. maddesinde bildirilen fiillerle ortaya çıkması durumunda ise vergi kaçakçılığı söz konusu olmaktadır.<sup>18</sup> Bu iki kavramın ayrımı noktasında vergi kaybı, idari (kabahat) vergi suçu olup, vergi kaçakçılığı, adli (cürüm) vergi suçunu oluşturur. Bu kavramlar hakkında, alt başlıklar halinde daha kapsamlı bilgiler verilecektir.

#### 1.3.1. Vergi Kaybı (Ziyayı) Kavramı

VUK'un 341. maddesinde vergi ziyayı şu şekilde tanımlanmıştır:<sup>19</sup> “Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.”

VUK'a göre vergi ziyayı, vergilerin geç tahakkuk ettirilmesi veya eksik tahakkuku esasına dayandırılmıştır. Aynı zamanda vergi ziyayı, verginin sadece eksik veya geç ta-

---

<sup>18</sup> Mecit Eş, Kişisel Görüşme, 2018.

<sup>19</sup> Vergi Usul Kanunu (213 S. K.), Resmi Gazete, 10703-10705 (10 Ocak 1961), Md. 341.

hakkuk ettirilmesinden değil, hiç tahakkuk ettirilmeyen ama vergisel bir yükümlülük doğurmuş olan faaliyetler sonucunda oluşabileceğini de ifade etmek gerekir.

Bazı vergi kaçakçılığı halleri de verginin eksik tahakkukuna veya verginin hiç tahakkuk etmemesine sebep olabilir. Bu kaçakçılık fiillerinin neler olduğu ayrı bir başlık halinde ileride detaylı olarak ifade edilecektir.

Vergi kaybını oluşturan durum ve fiilleri genel olarak sıralamak gerekirse;

- Vergilendirme ile ilgili ödevlerin geç yerine getirilmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi,
- Vergilendirme ile ilgili ödevlerin eksik yerine getirilmesi yüzünden verginin eksik tahakkuk ettirilmesi,
- Vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden verginin hiç tahakkuk ettirilememesi,
- Verginin haksız yere geri verilmesi,
- Bazı genel ve özel usulsüzlük fiilleri ile kaçakçılık oluşturan haller sayılabilir.

### 1.3.2. Vergi Kaçakçılığı Kavramı

Vergi kaçakçılığı, vergi kanunları ve diğer ilgili kanunlara aykırı davranmak suretiyle vergi ödevinin kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak ifade edilir. Vergi kaçakçılığı, VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olup, temel olarak devlet hazinesine karşı işlenen ve ekonomik değer taşıyan suçlardandır.<sup>20</sup>

Vergi kaçağı, vergi kanunları ve diğer ilgili kanunlara aykırı davranmak suretiyle ortaya çıkan bir kavramdır. Potansiyel olarak vergi doğurması gereken bir faaliyetin gizlenmesi veya yasal mevzuat dışına çıkılarak verginin tahakkuk etmesinin önlenmesi esasına dayanır. Aynı zamanda 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme... Hakkında Ka-

---

<sup>20</sup> Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, S. 2015/1 (2015), s. 330.

nunla yapılan bir değişikliğe göre kaçakçılık fiillerinin, tarh döneminden önce ortaya çıkarılması durumunda da kaçakçılık fiiline hükmolunabilir.<sup>21</sup>

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen ve vergi kaçakçılığı sayılan suçlar aşağıdaki tabloda ifade edilmiştir;<sup>22</sup>

**Tablo 2. Vergi Kaçakçılığına Sebep Olan Fiiller**

<b>Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 Maddesine Giren Suçlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>a. Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak</li><li>b. Sahte Hesap Açmak</li><li>c. Yasal Olmayan Defter ve Belgelere Kayıt Yapmak</li></ul>
<b>Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 Maddesine Giren Suçlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>a. Tahrif<ul style="list-style-type: none"><li>- Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek</li><li>- Tahrif Edilen Belgeyi Kullanmak</li></ul></li><li>b. Gizleme (Defter ve Belgelerin İbraz Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi)</li><li>c. Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak</li></ul>
<b>Vergi Usul Kanunu'nun 359/b Maddesine Giren Suçlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>a. Defter ya da Muhasebe Belgelerini Yok Etmek</li><li>b. Defter Sayfalarını Değiştirmek veya Yok Etmek</li><li>c. Sahte Muhasebe Belgesi Düzenlemek ya da Kullanmak</li></ul>
<b>Vergi Usul Kanunu'nun 359/c Maddesine Giren Suçlar</b>	Maliye Bakanlığıyla Anlaşmalı Kuruluşların Basabileceği Belgeleri İzinsiz Basmak veya Bilerek Kullanmak

**Kaynak: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, md. 359.**

<sup>21</sup> Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 92.

<sup>22</sup> Vergi Usul Kanunu (213 S. K.), Resmi Gazete, 10703-10705 (10 Ocak 1961), Md. 359.

### 1.3.3. Vergi Kaybı ve Vergi Kaçağı Arasındaki Fark

Vergi kaybı ve vergi kaçağı kavramları birbirine çok benzemekle beraber vergi kaybı, vergi kaçağını da içine alan bir üst kavramdır. Çünkü her vergi kaçağı aynı zamanda vergi kaybı anlamına da gelmektedir. 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme... Hakkında Kanun, daha önce var olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçlarının tümünü 01.01.1999 tarihinden itibaren vergi kaybı olarak nitelendirmiştir.

Kayıp ve kaçağın tanımlarına dikkat edildiğinde kaçakçılık suçunun fiilleri ile vergi ziyayı suçunun fiillerinin aynı olduğu görülür. Yani, bu fiiller her iki suç için de vergi kaybına sebep olmaktadır.<sup>23</sup> Aralarındaki fark ise uygulanacak cezaların kesilmesi noktasında ortaya çıkar. Vergi kaçakçılığı suçlarında, vergi ziyasına ek olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar da uygulanmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçağı kavramları arasındaki bir diğer fark, tanımlardan da anlaşılacağı üzere şu şekildedir. Vergi kaybında mükellefler veya sorumlular üzerlerine düşen yükümlülükleri kanunda belirtilen zamanda yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi sebebiyle vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi durumunu ifade ederken, vergi kaçağı kavramında yasalara aykırı bazı fiiller sebebiyle vergilendirilmesi gereken bir faaliyetin vergi dışına itilmesi ve yapılan faaliyetin vergi idaresinden gizlenmesi sebebiyle verginin eksik veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halidir.

## 1.4. VERGİ KAYIPLARININ NEDENLERİ

Bilindiği gibi vergi kaybı, vergi kanunlarına göre gerçekleşmesi gereken tahakkuk ile fiilen gerçekleşen tahakkuk arasındaki fark olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu fark temelde mükellefin vergi ahlakının seviyesi ile alakalıdır. Vergi ahlakı tam olan mükelleflerde hata vb. dışında ortaya çıkabilecek bir tahakkuk farkı oluşmayacak, buna karşılık vergi ahlakının zayıflığı ölçüsünde bir fark ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla biz

---

<sup>23</sup> Şükrü Kızılot vd., **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008, s. 221.

vergi kayıplarının nedenlerini temelde iki aşamada ele almayı uygun buluyoruz. Bunlar, vergi ahlakını belirleyen etkenler – peşinden – belli ölçülerde vergi kaçırmayı göze almış mükelleflerin bunu nasıl yapabilecekleriyle alakalı vergi kaybının ortaya çıkış şekilleridir.

Ancak vergi idaresi ile mükellefler arasında aracılık hizmeti sunan muhasebe meslek mensuplarının hem vergi mükelleflerinin vergi ahlakına ilişkin rolü hem de vergi kaybının ortaya çıkış şekillerini gerçekleştirmelerinde rolleri nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının rolünü de 3. bir etken grubu olarak ifade etmek uygun ve gerekli olacaktır.

#### **1.4.1. Vergi Ahlakını Belirleyen Etkenler**

Vergi ahlakı, mükelleflerin veya vergi sorumlularının mali yükümlülüklerini yerine getirirken, gelir unsurlarını tam ve doğru olarak beyan etme hususundaki dürüstlüklerini ifade etmektedir. Mükellefler vergileme konusunda tüm hususlara dikkat etmeli vergi ahlakının gerektiği şekilde davranmalıdır. Ancak bazı nedenler vergi ahlakının zayıflamasına sebep olabilmekte ve bunun sonucunda vergi kayıpları yaşanabilmektedir. Bunlar;

##### **1.4.1.1. Vergi Bilinci**

Vergi bilinci, verginin hakkaniyete dayalı, toplum halinde yaşamının getirdiği, meşru bir vatandaşlık ödevi olduğunun farkına varmaktır. Mükellefler ve vergi sorumluları verginin yerine getirilmesi gereken bir ödev olduğuna inanmalı ve bunun gereğini yerine getirmelidir. Sosyal bir sorumluluğu ifade eden bu durum neticesinde vergi bilincine sahip mükellefler veya vergi sorumluları üzerlerine düşen borç ve yükümlülükleri yerine getirerek devlet faaliyetlerine katkı sağlayacaklardır.

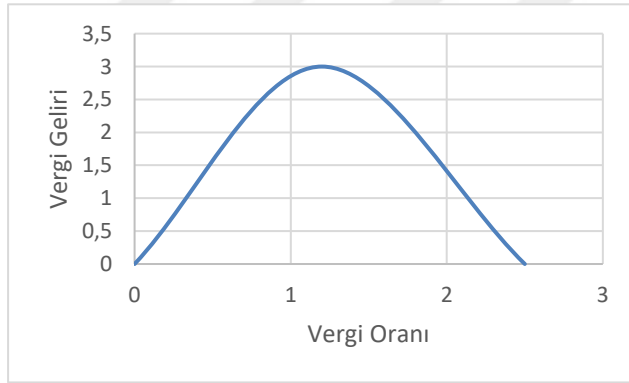
Vergiler, yararlanılan kamusal hizmetlerin bir karşılığıdır. Vergi bilincine sahip mükellefler ödedikleri verginin kendilerine hizmet olarak döndüğünü bilerek vergi öde-



mekten kaçınmayacaktır. Aksi halde, vergi bilincinin zayıflığı vergi ahlakında zayıflamaya sebep olarak, devletin vergi gelirlerinde bir eksilmeye de sebep olabilecektir.

#### 1.4.1.2. Vergi Tarifeleri ve Vergi Yüğü

Vergi tarifeleri, vergi hasılatını doğrudan etkileyen önemli bir unsurdur. Vergi gelirlerini yüksek tutabilmek için vergi oranları makul bir seviyede tutulmalıdır. Çok düşük vergi oranları doğrudan vergi gelirlerini azaltıcı etkiye sahiptir. Örneğin vergi oranının sıfır olduğu durumda vergi hasılatı da sıfır olmakta ve hiç vergi tahakkuk etmemektedir. Vergi oranları kademeli olarak artırıldığında vergi hasılatı da artmaya başlayacaktır. Ancak vergi oranlarında belli bir eşik aşıldığında vergi hasılatı düşme eğilimine girecektir. Vergi hasılatını maksimum seviyeye çıkaran oran en optimal vergi oranı anlamına gelecektir. Çünkü tarife yükseldikçe mükelleflerin vergi ahlakı aşınmaya uğradığı gibi, vergi cezalarının caydırıcılık etkisi de azalır.



Şekil 3. Laffer Eğrisi

Bu durum 20. yüzyılda iktisat bilimine de konu olmuştur. Arz Yönlü İktisatçılardan olan Arthur Laffer, vergi oranlarının yüksek olmasının bireylerin çalışma ve tasarrufta bulunma isteklerini olumsuz etkileyeceğini, bu sebeple de yatırım ve gelirin azalacağını ileri sürmüştür.<sup>24</sup> Kısacası yüksek

vergi oranlarından dolayı vergi ahlakı zayıflayarak yatırımcılar kazançlarının çoğunu devlete vergi olarak ödemektense yatırım yapmamayı tercih etmektedirler. Böylelikle de devletin tahsil etmesi gereken vergi gelirleri azalacaktır. Bu durum kamusal hizmet sunumunda da azalmaya sebep olabilecek veya devletin diğer finansman araçlarına yönelmesini gerektirecektir.

<sup>24</sup> Hakan TAŞTAN, "Vergi Kayıp Ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki Ve Sorumlulukları", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi), İstanbul, 2006, s. 22.

### 1.4.1.3. Devlet – Millet Kaynaşması

Devletlerin egemenliği, millet iradesinden meydana gelmektedir. Bu sebeple devlet egemenliği altında yaşayan bireylerin iradelerine saygı duymalı ve onların istemediği faaliyetlerden kaçınmalıdır. Vergiler açısından da durum böyledir. Devlet, halkının kabul etmediği bir vergilemeyi dayatmamalıdır. Bu durum verginin meşruiyeti açısından da gerekli bir husustur. Eğer keyfiyete dayalı, belli bir sınıfı koruyan ve halkın iradesini hiçe sayan vergi sistemi dayatılırsa, millet iradesinin tezahürünü göremediğinden vergi ödevinin de kendisinin bir görevi olmadığını düşünecektir. Bunun sonucu olarak da bireylerin vergi ahlakı zayıflayacak ve vergi kayıpları meydana gelecektir.

### 1.4.1.4. Yaygın İndirim, İstisna ve Muafiyetler

İstisna ve muafiyetler, üzerinden vergi alınabilecek faaliyetlerden hiç vergi alınmaması veya daha az alınmasını ya da vergi mükellefi bir kişiden yaptığı faaliyet neticesinde hiç vergi alınmaması veya daha az oranda vergi alınmasını ifade eden bir durumdur. Verginin konusuna girmekle birlikte vergi konusunun bir kısmı ekonomik, sosyal, siyasal veya teknik nedenlerle vergi dışına çıkartılabilir. Verginin konusuna getirilen bu ayrıcalığa “**istisna**”,<sup>25</sup> Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka kanunlarla vergi dışı bırakılmasına ise “**vergi muafiyeti**” denilmektedir.<sup>26</sup> İstisnalar vergiyi doğuran olayı, muafiyetler ise üzerine vergi borcu düşen kişileri kapsar.

Esasında kanunun tanıdığı muafiyet, istisna ve indirimlerden doğan devletin fedakârlığını vergi kaybı olarak nitelemek hukuken mümkün değildir. Ancak burada bahsi geçen vergi kaybı, bu uygulamaların aşırı ve gereksiz kullanımını sonucunda ortaya çıkan kayıpları ifade etmektedir. Aynı zamanda bu uygulamalar adaletsizliklere yol açmakta ve vergi ahlakını zayıflatan durumlara sebep olmaktadır.

<sup>25</sup> Şükrü Kızılot vd., **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008, s. 74.

<sup>26</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, 2007, s. 151.

Vergi adaletinin sağlanması ve korunması bakımından, çok dikkatli olunmasını gerektiren muafiyet ve istisna uygulamaları, aşırı ve gereksiz boyutlara ulaştığı takdirde hem idare hem de mükellefler açısından olumsuz sonuçlarla karşılaşılmasına neden olabilir.<sup>27</sup> Muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi ödeme gücü bulunan bir kısım mükelleflerin az vergi ödemesine fırsat ve imkân sağlıyor ise olumsuz yönde etki yaratır.<sup>28</sup> Bu olumsuz sonuçların yanı sıra, istisna ve muafiyetlerin yaygın ve gereksiz olarak kullanımını vergi kaybında önemli bir etkiye sebep olacaktır.

Aşağıdaki tabloda Maliye Bakanlığının 2015 yılı gerçekleşme rakamları dikkate alınarak uygulanan istisna ve muafiyetlerin sebep olduğu veya olacağı vergi kayıpları gösterilmiştir;

**Tablo 3. İndirim, İstisna ve Muafiyetler Sonucu Alınamayacak Vergi Tutarları**

<b>Kanunlar</b>	<b>2016 (milyon ₺)</b>	<b>2017 (milyon ₺)</b>	<b>2018 (tah- min) (milyon ₺)</b>	<b>2019 (tah- min) (milyon ₺)</b>
<b>Gelir Vergisi</b>	33.699	37.714	42.134	46.851
<b>Kurumlar Vergisi</b>	13.529	15.110	16.881	18.771
<b>Katma Değer Vergisi</b>	20.992	23.493	26.247	29.185
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>	12.444	14.711	16.504	17.879
<b>Motorlu Taşıtlar Vergisi</b>	588	658	735	817
<b>Banka ve Sigorta M. Vergisi</b>	9.374	10.491	11.721	13.033
<b>Özel İletişim Vergisi</b>	34	38	42	47
<b>TOPLAM</b>	<b>90.660</b>	<b>102.216</b>	<b>114.264</b>	<b>126.584</b>

Kaynak: Vergi Affıyla Devlet Tesviği, Yeni Şafak, <http://>

<http://www.yenisafak.com/ekonomi/vergi-affıyla-devlet-tesvigi-2550509>, (ET: 16.06.2017).

<sup>27</sup> Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, 12. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, 2007, s. 151.

<sup>28</sup> a.g.e., s. 246.

#### 1.4.1.5. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı

Vergi cezaları, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmeleri amacıyla kullanılan ve bu yükümlülüklerin tersine hareket edenlerin cezalandırılmasını öngören bir yaptırım aracıdır.<sup>29</sup>

**Tablo 4. 2014-2016 Yılları Vergi Ceza Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı**

	<b>2014</b> <b>(bin TL)</b>	<b>2015</b> <b>(bin TL)</b>	<b>2016</b> <b>(bin TL)</b>
<b>Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri</b>	425.382.787 ₺	483.386.422 ₺	554.139.502 ₺
<b>Genel Bütçe Gelirleri</b>	408.675.837 ₺	464.784.775 ₺	533.202.564 ₺
<b>Vergi Gelirleri</b>	352.514.457 ₺	407.474.654 ₺	459.001.741 ₺
<b>Para Cezaları</b>	6.594.247 ₺	8.015.589 ₺	10.108.704 ₺
- Yargı Para Cezaları	391.235 ₺	416.636 ₺	461.646 ₺
- İdari Para Cezaları	3.441.084 ₺	3.467.451 ₺	4.221.606 ₺
- <u>Vergi Cezaları</u>	<u>2.610.467 ₺</u>	<u>4.006.802 ₺</u>	<u>5.233.787 ₺</u>
- Diğer Para Cezaları	151.641 ₺	124.700 ₺	191.665 ₺
<b>Vergi Cezaları / Genel Bütçe Gelirleri</b>	<b>% 0,64</b>	<b>% 0,86</b>	<b>% 0,98</b>

**Kaynak: 2014-2016 Yılları Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri, Bümko,**

**<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10769,hgmerkezi-yonetim-butce-gelirlerixls.xls?0>, (ET: 21.11.2017).**

Yukarıdaki tablodan da göreceğimiz üzere 2016 yılı genel bütçe gelirlerinin %86'sı vergi gelirlerinden oluşurken, yaklaşık %0,98'lik kısmı vergi ceza gelirlerinden oluşmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergiye sıkı sıkıya bağlı ve gönüllü uyum oranının çok yüksek olmadığı düşünüldüğünde ve aşağıdaki tabloya göre vergi cezalarını da içine alan para cezalarının tahsilat/tahakkuk oranının %6,8 düzeyinde olduğu hesaba katıldığında sadece vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığı ortadadır.

**Tablo 5. 2016 Yılı Vergi Tahakkuk – Tahsilat ve Kesilen Vergi Cezalarının Tahsilat Oranları**

	<b>Tahakkuk</b>	<b>Tahsilat</b>	<b>%</b>
<b>Vergi Gelirleri</b>	<b>581.751.256</b>	<b>459.001.741 ₺</b>	<b>78,9</b>
Gelir Vergisi	126.115.932	96.604.804 ₺	76,6

<sup>29</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s. 107.

Kurumlar Vergisi	61.561.124	42.969.665 ₺	69,8
Katma Değer Vergisi	103.820.913	53.986.875 ₺	52
Özel Tüketim Vergisi	129.324.926	120.401.507 ₺	93,1
<b>Para Cezaları</b>	<b>388.796.307</b>	<b>10.108.704 ₺</b>	<b>6,8</b>

**Kaynak: 2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri ve Özcan Kadioğlu “Yıllara Göre Gerçekleşen Vergi Tahsilat Oranları Tablosu” dikkate alınarak hazırlanmıştır.**

**[https://www.dunya.com/uploads/content/ozcankadiglu26-07-17jpg\\_SS4fC.JPG?v=1501013084](https://www.dunya.com/uploads/content/ozcankadiglu26-07-17jpg_SS4fC.JPG?v=1501013084),  
(ET: 21.11.2017).**

Vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmaması, mükelleflerin vergisini ödemesi durumunda karşılaşılabilecek cezaların kendilerini önemli ölçüde etkilemeyeceğini düşünerek üzerlerine düşen vergiyi ödememelerine sebep olacaktır.

#### **1.4.1.6. Vergi Afları ve Vergi Affına Yönelik Beklentiler**

Vergi affı, vergi aslının veya verginin faizinin silindiği ya da vergi borcunun taksitlendirilerek tahsil edildiği uygulamalardır. Devlet vergi cezalarından vazgeçerek asıl vergi borcunu tahsil etmeyi hedeflemektedir ve tahsili zora düşmüş vergileri tahsil edebilmek için kimi zamanlar vergi affına başvurmaktadır (bkz. Ek 1).

Vergi affı, mükellefler üzerinde bir beklenti oluşturarak özellikle zamanında tahsil açısından verginin tahsilini güçleştirmektedir. Çünkü bu beklenti içinde olan mükelleflerin vergi ahlakı zayıflayarak tahakkuk etmiş vergilerini ödemektense, vergiler için ayrılan değeri bireysel ihtiyaçları veya ticari/sınai faaliyetleri için kullanmayı tercih ederler. Mükellefler ödenmeyen vergi dolayısıyla bir cezaya muhatap olmayacaklarını beklemekte ve hatta zamanında tahakkuk etmiş vergiden daha az bir oranda vergi ödeyerek bu yükümlülükten kurtulabilmeyi beklemektedirler.

Vergi affına yönelik gelecek beklentileri mükelleflerin vergi beyanlarını yapmalarına da sebep olabilmektedir. Mükelleflerin beyan etmesi gereken matrahları zamanında beyan etmemesi veya eksik beyan etmesi vergi gelirlerinde ciddi bir kayba sebep olmaktadır. Çıkarılan aflarla da devlet hem vergisini zamanında tahsil edememekte, hem de tahsil edememe durumundan kaynaklanan vergi cezalarından da vazgeçmektedir.

Vergi afları, vergide adalet ve eşitlik ilkelerini dolayısıyla vergi ahlakını olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle ödevlerini zamanında yerine getiren dürüst ve ahlaklı mükelleflerle, bu ödevlerini yerine getirmeyerek vergi affına yönelik beklenti içerisinde olanlar arasında dürüst ve ahlaklı mükellefler aleyhine eşitlik ilkesinin bozulması, vergi aflarının ortaya çıkardığı en önemli sorunlardandır.<sup>30</sup>

#### 1.4.1.7. Tahakkuk – Tahsilat Farkları

Tahakkuk – tahsilat farkları tahakkuk etmiş bir verginin tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olmasından kaynaklanır. Tahakkuk ve tahsilat arasındaki farkların çok fazla olması, tahakkuk etmiş vergilerin tamamıyla ödenmediği anlamına gelir. Bu durum da vergisini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyen mükellefler aleyhinde olumsuz bir etki oluşturarak vergi ahlakının dürüst mükellefler açısından bozulmasına sebep olacaktır.

Aşağıdaki tabloda tahakkuk etmiş vergilerin ne kadarının tahsil edilebildiği ve Türkiye’de vergi kayıplarının boyutları kısmen gösterilmiştir. 2016 yılı için baktığımızda 482.973 milyon ₺ tahakkuk etmiş verginin yalnızca 365.034 milyon ₺’si tahsil edilebilmiştir ve vergi kaybı oransal olarak yaklaşık %24,4’tür.

**Tablo 6. Tahakkuk – Tahsilat Farkları Sebebiyle Meydana Gelen Vergi Kayıpları**

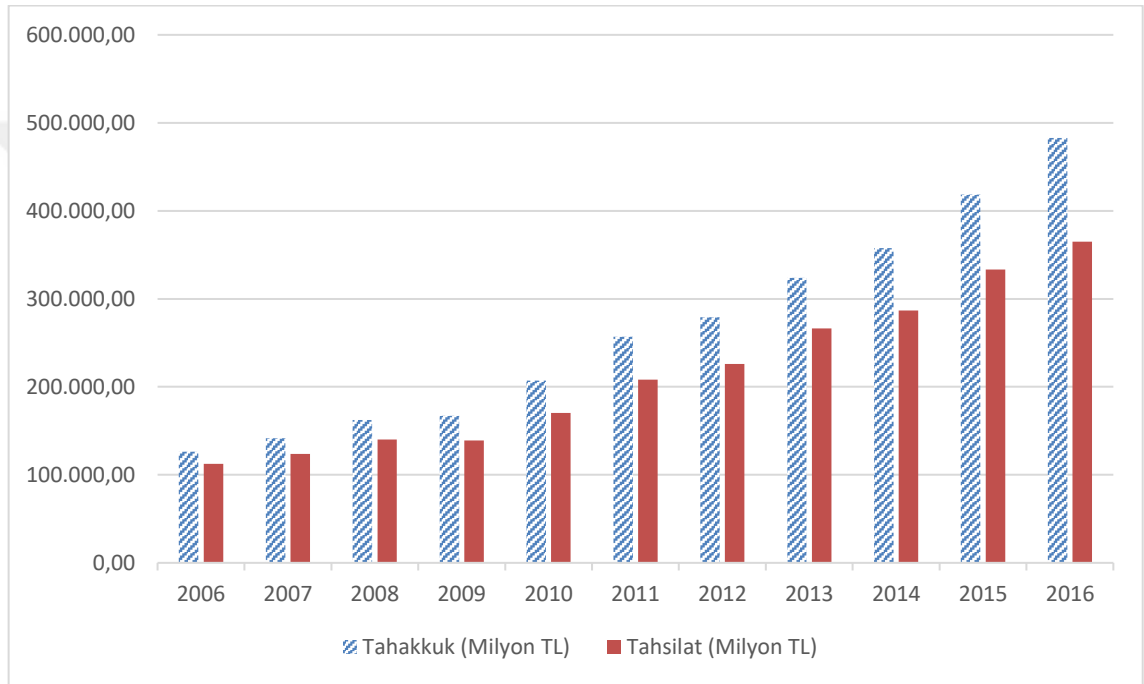
	<b>Tahakkuk (Milyon ₺)</b>	<b>Tahsilat (Milyon ₺)</b>	<b>Tahsilat / Tahakkuk (%)</b>
<b>2006</b>	126.286,6	112.529,2	89,1
<b>2007</b>	141.660,8	123.833,1	87,4
<b>2008</b>	162.272,9	140.320,8	86,5
<b>2009</b>	167.138,0	139.163,5	83,3
<b>2010</b>	207.131,9	170.411,3	82,3
<b>2011</b>	257.084,5	208.126,1	81,0
<b>2012</b>	279.020,6	226.176,7	81,1

<sup>30</sup> Veli Kargı, Cihan Yüksel, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Mersin Üniversitesi, Mersin, Ocak 2010, s. 32.

<b>2013</b>	323.905,0	266.284,8	82,2
<b>2014</b>	357.865,9	286.575,4	80,1
<b>2015</b>	418.615,4	333.337,3	79,6
<b>2016</b>	482.973,7	365.034,8	75,6

**Kaynak: Ocak-Ekim dönemleri itibariyle vergi tahakkuk ve tahsilatı, Türmob,**

**<http://www.turmobil.org.tr/Attachment.aspx?param=2IDREYITixbS8I5bszu9qy93EjjhSGiyp953dR0vgsXD12NeNruNPjKo0UKNdGAmVotxoafZGik=>, (ET: 12.08.2017).**



**Grafik 3. Vergide Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları**

#### **1.4.1.8. Uluslararası Haksız Vergi Rekabeti**

Günümüzde uluslararası iktisadi ilişkilerin artması, çok uluslu işletmelerin giderek yaygınlaşması, işletmelerin faaliyetlerinin giderek uluslararası nitelik kazanması, vergi rekabetinin önemli bir boyut kazanmasına yol açmıştır. Ülkelerin, vergi avantajları ve sağladıkları vergi kolaylıkları neticesinde bundan etkilenecek nitelikteki kuruluşları kendilerine çekme yönündeki uygulamaları, vergi rekabeti olarak nitelendirilebilir.<sup>31</sup>

<sup>31</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, 2007, s. 188.

Sağlanan vergi avantajları ve vergi kolaylıkları sermayenin o ülkelere akmasına sebep olur. Böylece sermaye üzerinden alınacak vergiler ve sıcak para diğer ülkenin elinden çıkmış olur.

Haksız vergi rekabeti aynı zamanda vergi cenneti denilen durumu da ortaya çıkarır. Vergi cennetleri, hareket halinde olan sermayeyi ve diğer ticari faaliyetleri kendi ülkelerine çekebilmek için çok düşük vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan, indirim ve istisna faaliyetlerine geniş yer veren ve işlemlerin gizli şartlar altında yapılmasına imkân veren ülkelere verilen isimdir. Vergi cennetleri belli uygulamalar ile sermayeyi kendi ülkelerine çektiklerinden dolayı, vergisini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyen dürüst mükelleflerin de vergi ahlakını önemli ölçüde zedeleyebilecektir.

Vergi kolaylığı uygulayan her ülkeyi vergi cenneti olarak nitelendirmek de doğru olmayacaktır. Vergi cenneti ülkeleri belirlerken OECD'nin 1998 yılında yayımlamış olduğu rapordaki kıstasları göz önünde bulundurabiliriz. Bu kıstaslar:<sup>32</sup>

- Hiç vergi uygulanmaması ya da çok düşük oranlı vergi uygulanması
- Bilgi değişiminden kaçınılması
- Sistemin şeffaflıktan yoksun olması
- Belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmaması

#### **1.4.2. Vergi Kaybının Ortaya Çıkış Şekilleri**

Bazı durumlar vergi ahlakının zayıflamasına neden olup vergi kayıpları ortaya çıkabildiği gibi bazı vergi kayıpları da zaten zayıf olan vergi ahlakının sonucunda yaşanabilmektedir. Belli ölçülerde vergi kaçırmayı göze almış mükelleflerin bunu nasıl yapabilecekleriyle alakalı vergi kaybının ortaya çıkış şekilleri şunlardır;

---

<sup>32</sup> Veli Kargı, Tacim Yaygır "Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yüğü", *International Journal of Public Finance Dergisi*, S.1 (Temmuz 2016), s. 9-10.



### 1.4.2.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, yapılan faaliyetlerin devletten gizlendiği, kayıtlı olmayan ve bu sebeple tespiti zor olan faaliyetler olarak tanımlanabilir. Kayıt dışı ekonomilerde devlet, yapılan faaliyetleri tespit edemediği için vergi geliri de elde edememektedir.

OECD, kayıt dışı ekonomiyi, tespit edilemeyen ve denetlenemeyen beş ekonomik gruba göre tanımlamaktadır. Bunlar, yeraltı ekonomik faaliyetler, yasa dışı faaliyetler, enformel sektör, hane halklarının kendi nihai kullanımı için yaptıkları ekonomik faaliyetler ve temel veri toplama programlarındaki eksikliklerden ötürü gözden kaçırılan faaliyetler olarak gruplanmaktadır.<sup>33</sup>

**Tablo 7. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları**

	<b>2014</b> <b>(Milyar \$)</b>	<b>2015</b> <b>(Milyar \$)</b>	<b>2016</b> <b>(Milyar \$)</b>
<b>GSYİH</b>	934,1678	859,3836	857,749
<b>Kayıt Dışı Ekonomi</b>	242,88	214,85	205,86
<b>KDE/GSYİH</b>	%26	%25	%24

**Kaynak: 2014-2018 yılları Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı ve Dünya Bankası GSYİH verileri dikkate alınarak hazırlanmıştır.**

GSYİH, bir ülke sınırları içerisinde, belirli bir dönem içinde üretilen (üretimi tamamlanmış) mal ve hizmet miktarının parasal değeridir. Yani Ülkemizde 2016 yılında elde edilen GSYİH 857,749 milyar \$ olup, bu miktar içerisinde çeşitli vergiler olduğu gibi ve bu miktar üzerinden ödenmesi gereken vergiler de doğacaktır. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü GSYİH'nin % 24'ü kadar olduğuna göre, 205,86 milyar \$'lık miktar üzerinden ne vergi tahakkuku yapılabilen ne de vergi tahsilatı gerçekleştirilebilmektedir.

<sup>33</sup> Nursel Aydın Avşar, Arzu Alvan Bozdereli, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü", **ASO Medya Dergisi**, S.85 (Kasım-Aralık 2012), s. 55

#### 1.4.2.2. Eksik veya Hiç Yapılmayan Matrah Beyanları

Vergi mükellefleri bir yıl içerisinde elde ettikleri kazançlarını yıllık beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Beyannameye dayalı tarh usulü Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV, Veraset ve İntikal Vergisi gibi vergilerde söz konusu olur. Gelir Vergisi Kanunu'nda 83. madde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 24. madde, KDV Kanunu'nda 40. madde bu vergilerin beyan üzerine tarh olunacağını ifade eder.

Vergi matrahının belirlenmesinde mükellefin beyanına bakılan vergilerde, vergi kaybının oluşma ihtimali oldukça yüksektir. Mükellefler faaliyet alanlarına giren işlerde daha fazla gelir elde etmek isterler. Bu sebeple geliri artırıcı bir yöntem olarak vergi ödemekten geri dururlar. Bunun için de vergi matrahını eksik göstermek veya kazanç unsurlarını gizlemek suretiyle ödenmesi gereken vergi tutarını azaltmaya çalışırlar.

#### 1.4.2.3. Muhasebe Usulsüzlükleri

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranmak suretiyle faaliyette bulunmaktır. Usulsüzlük fiilleri neticesinde ortaya çıkabilecek vergi kayıpları konumuz bakımından önemli bir yere sahiptir. Ancak usulsüzlük sonucunda her zaman vergi kaybının oluşması beklenmez. Vergi kaybına yol açacak fiilleri işlemeye yönelmiş olmak da cezai bir yaptırım gerektirir.

Vergi kaybına sebep olan muhasebe usulsüzlüklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- Vergi usul kanununa göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması,

- Vergi kanunlarında yazılı olan bildirimlerin zamanında yapılmamış olması.

### 1.4.3. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinin Yetersizliği

Muhasebe ve müşavirlik hizmetleri, vergi matrahlarının doğru ve güvenilir bir şekilde sunulması açısından oldukça önemlidir. Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sistemi'nde devletin mükelleflerinden vergi alacağını en doğru şekilde belirleyebilmesi buna bağlı olarak kamu hizmetlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi, mükelleflerin vergi beyanlarını sağlıklı bir muhasebe sistemiyle takip ve beyan etmesiyle mümkün olmaktadır.<sup>34</sup> Sağlıklı bir muhasebe sistemi ve yeterli müşavirlik hizmetleri vergilerin de doğru tahakkuk etmesini sağlayacaktır.

Mükelleflerin kendilerine daha az vergi ödeyebilecek muhasebe meslek mensuplarını tercih etmesi ve muhasebe meslek mensuplarının da daha çok kazanç elde etme çabaları devlet açısından vergi kayıplarını da beraberinde getirir. Vergi ahlakına sahip olmayan bu bireyler hem kayıt dışı işlemleri çoğaltmakta hem de vergi adaletsizliğini beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla vergi tahsilatı üzerinde de bir yıpranmaya sebep olmaktadır.

---

<sup>34</sup> Neslihan Raepers, Nilgün Çallıalp, "Mali Müşavirlik Mesleğinin Değeri ve Kamusal Faydası", **KPMG Dergisi**, (Haziran 2016), s. 184.

## 2. MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBE MESLEĞİYLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

### 2.1. MUHASEBE KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 2.1.1. Muhasebe Kavramı ve Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebe, işletmenin varlık ve kaynaklarında değişiklik yaratan ve para ile ifade edilen ekonomik olayları, kendi standartları çerçevesinde sınıflandıran, kaydeden, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir bilgi sistemidir.<sup>35</sup>

Muhasebe, fonksiyonları göz önünde tutularak, “finansal nitelikteki faaliyetleri ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan ve sonuçlarını yorumlayarak ilgililere sunan bilim dalıdır” şeklinde de tanımlanabilir.<sup>36</sup> Tanımlardan da anlaşıldığı üzere muhasebe 4 temel fonksiyondan oluşur. Bunlar;

- 1) Kaydetme: Para ile ifade edilen ve finansal nitelikteki faaliyetlerin muhasebe defterlerine yazılması işlemidir.
- 2) Sınıflandırma: Çok sayıdaki bilgileri sınıflandırarak ve gruplara ayırarak düzenlenmesi işlemidir.
- 3) Özetleme ve Rapor: Kaydedilmiş ve sınıflandırılmış bilgilerin anlamlı bir şekilde kısaltılması ve bu bilgilerin rapor haline getirilmesi işlemine denir.
- 4) Analiz ve Yorum: Bilgilerin analiz ve yorum yapılarak bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına sunulması işlemidir.

---

<sup>35</sup> Yurdakul Çaldağ, Yıldız Ayanoğlu, **Genel Muhasebe**, 5. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, Ekim 2008, s. 3.

<sup>36</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 15. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, 2009, s. 4.

Yukarıdaki ifadelerden hareketle, bu bilim dalının iki temel fonksiyonu vardır. Bunlardan; kaydetme, sınıflandırma ve özetleme muhasebenin birincil fonksiyonunu oluştururken, işletmenin finansal durumunu analiz etmek ve yorumlamak muhasebenin ikincil fonksiyonunu oluşturur.

### **2.1.2. Muhasebenin Amacı ve Kapsamı**

Muhasebenin temel amacı, iktisadi bir birim olan işletme ile ilgili ihtiyaç duyulan finansal verileri bilgi kullanıcılarına sunmaktır.<sup>37</sup> Esasında bu amaç Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin kabul ettiği bir amaçtır. Muhasebenin, bilgi ihtiyacının karşılanması amacı dışında vergi matrahının belirlenmesi ile borç ve alacakların izlenmesi amacını da taşıdığı bilinmektedir.<sup>38</sup>

Son yıllarda küresel şirketlerin artması, şirket hacimlerinin genişlemesi, borsaya kayıtlı firmaların çoğalması gibi sebeplerle muhasebenin kapsamı da genişlemiştir. Buna göre muhasebe, sadece vergi yasalarının gereğini yerine getirmekten ziyade, yönetim planlaması ve kontrolünü yapan, ayrıca faaliyet sonuçlarının ve işletmenin mali durumunun incelenmesi ve değerlendirilmesine yarayan finansal nitelikte bilgileri üretebilen bir yapı haline gelmiştir.<sup>39</sup>

### **2.1.3. Muhasebe Süreci**

Tüm faaliyetlerde olduğu gibi muhasebe faaliyetleri de bir süreci kapsamaktadır. Muhasebe, girdileri olan, bu girdilerin işlendiği bir sürece sahip olan ve bu süreç sonucunda çıktılar elde edilen bir sistemdir. Muhasebe sisteminde girdileri belgeler oluştur-

---

<sup>37</sup> Naim Ata Atabey vd., **Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Konya: Atlas Kitabevi Yayınları, 2008, s. 7.

<sup>38</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 15. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, 2009, s. 10.

<sup>39</sup> a.g.e., s. 11.

makta; süreç içinde bu belgelerden elde edilen veriler kayıt edilmekte, sınıflandırılmakta, özetlenmekte ve çıktı olarak finansal tablolar elde edilmektedir.<sup>40</sup>

<b>GİRDİ</b> (Olaylar) (Belge)	<b>SÜREÇ</b>		<b>ÇIKTI</b> (Bilgi) <b>Finansal Tablolar</b>	
	Para ile ifade edilen, varlıklar ve kaynaklarda değişime neden olan olaylar.	<b>Verilerin Toplanması</b> Ölçme Kayıt	<b>Verilerin İşlenmesi</b> Sınıflandırma Özetleme Yorum	<b>Temel Finansal Tablolar</b> Bilanço Gelir Tablosu

Şekil 4. Muhasebe Süreci

#### 2.1.4. Muhasebenin Temel Kavramları

Kavram, bir nesne ya da düşüncenin insan zihnindeki soyut ve genel oluşumlarına verilen isimdir. Kavramlar bir hareketin temel noktası ve planlayıcılarıdır. Bir oluşu gerektiren her uygulamada olduğu gibi muhasebe biliminin de uygulama noktasını oluşturan kavramlar mevcuttur. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarının ne şekilde yapılması gerektiğini gösteren, gözlem, deneyim ve bilgi birikimine dayanan düşüncelerdir.<sup>41</sup> Bunlar;

**Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Muhasebe uygulamaları yerine getirilirken toplumsal sorumlulukların bilincinde olmak ve muhasebe bilgileri üretilirken kurallara uygun davranmak, doğru ve tarafsız olmaktır.

<sup>40</sup> Sait Yüksel Kaygusuz, Ümmühan Aslan ve Nazlı Kepçe, **Genel Muhasebe I**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.77.

<sup>41</sup> Yurdakul Çaldağ, Yıldız Ayanoğlu, **Genel Muhasebe**, 5. b., Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları, Ekim 2008, s. 5.

**Kişilik Kavramı:** İşletmenin, sahip veya ortaklarından, idarecilerinden, çalışanlarından ya da işletmeyle ilgili kişilerden farklı bir kişiliğe sahip olmasıdır. Muhasebe sürecinde yapılan tüm işlemler sadece bu kişilik adına yürütülür.<sup>42</sup>

**İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** İşletmelerin kurulurken belirli bir süreye bağlı olmadan kurulmasıdır. İşletmenin, sahip veya ortakları ölse bile, işletme varisler veya işletmeyle alakalı diğer kişiler tarafından faaliyetlerine devam eder.

**Dönemsellik Kavramı:** İşletmeler belirli dönemlere ayrılarak faaliyetlerine devam ederler. Bu dönem genellikle bir yıllık faaliyet dönemi olarak belirlenir. Her dönem birbirinden bağımsızdır.

**Parayla Ölçülme Kavramı:** Mali nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınırken belli bir para ölçüsünün ortak ölçü olarak kabul edilmesidir.<sup>43</sup> Muhasebe işlemleri genellikle bir ülkenin ulusal para birimine göre kayıt altına alınır.

**Maliyet Esası Kavramı:** Bir iktisadi varlığın muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilmesi sırasında katlanılan parasal fedakârlıkların (maliyet) esas alınmasıdır.

**Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Muhasebe işlemlerinin belgelendirilerek kayıt altına alınması ve bu kayıtların ne şekilde yapılacağına belirlenmesinde tarafsız davranılması durumudur.

**Tutarlılık Kavramı:** Muhasebe uygulamaları için belirlenen politika ve yöntemlerin dönemler itibarıyla değiştirilmeden uygulanmasıdır. İşletmelerin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir olması bu kavrama bağlıdır.

**Tam Açıklama Kavramı:** Finansal nitelikli tabloların, bu tablolardan faydalanan kişi ve kuruluşların faaliyetleriyle ilgili kararlarını doğru vermelerini sağlayacak şekilde açık, sade ve anlaşılabilir olmasıdır.

---

<sup>42</sup> Yurdakul Çaldağ, Yıldız Ayanoğlu, **Genel Muhasebe**, 5. b., Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları, Ekim 2008, s. 6.

<sup>43</sup> Naim Ata Atabey vd., **Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Konya: Atlas Kitabevi Yayınları, 2008, s. 26.

**İhtiyatlılık Kavramı:** İşletmelerin ilerde karşılaşılabilecekleri risklerin göz önünde bulundurulması olarak muhasebe olaylarında temkinli davranılması gereğini ifade eder. İşletmelerin olası gider ve zararları için karşılık ayırması bu kavram gereğidir.

**Önemlilik Kavramı:** Muhasebe raporlarında yer alması gereken bilgilerin sınırını belirler. Önemlilik kavramına göre, finansal tablolara dayanılarak yapılacak yorumları veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeydeki her bilgi önemlidir ve finansal tablolarda yer alması gerekir.<sup>44</sup>

**Özün Önceliği Kavramı:** İşletme faaliyetlerinin muhasebe sistemiyle kayıt altına alınmasında ve faaliyetlere ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınmasıdır.<sup>45</sup>

### 2.1.5. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

İlkeler, kavramların uygulama biçimini gösteren temel kurallardır. Muhasebenin temel kavramları çerçevesinde ortaya çıkan muhasebe ilkeleri de bu kavramların ne şekilde uygulanacağını gösteren kurallar bütünüdür. Muhasebe süreci sonrasında ortaya çıkan mali tablolar, her işletmenin kendi oluşturduğu sisteme göre, yasal olarak belirlenen ve tüm işletmeler için geçerli ilkeler esas alınarak düzenlenmelidir. TMS’de yer alan mali tablo düzenleme ilkelerinde, gelir tablosuna ve bilançoya ilişkin ilkeler yer almaktadır.<sup>46</sup> Bu ilkeler aşağıdaki şemada gösterilmektedir.

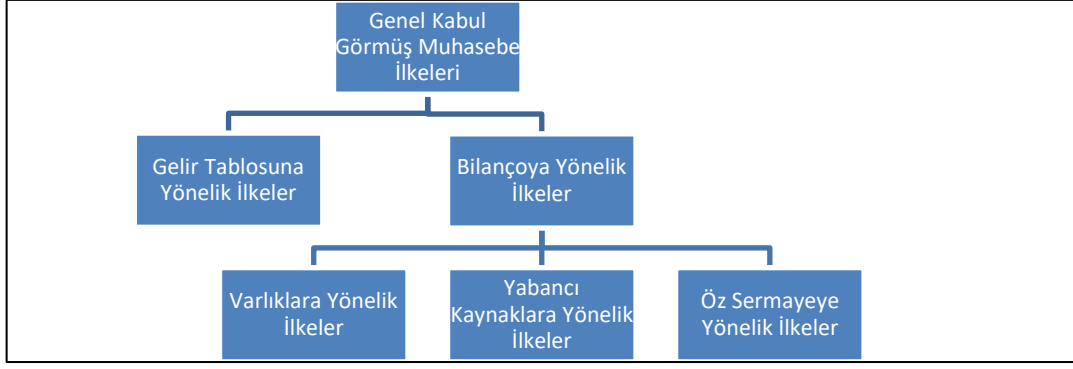
---

<sup>44</sup> Naim Ata Atabey vd., **Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Konya: Atlas Kitabevi Yayınları, 2008, s. 29.

<sup>45</sup> a.g.e., s. 29.

<sup>46</sup> Sait Yüksel Kaygusuz, Ümmühan Aslan ve Nazlı Kepçe, **Genel Muhasebe I**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.12.





Şekil 5. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

### 2.1.5.1. Gelir Tablosu İlkeleri

- 1) Gerçekleşmemiş satışlar, gelirler ve karlar, gerçekleşmiş gibi gelir tablosunda yer almamalıdır. Gerçekleşenler de gerçek tutarından fazla veya eksik gösterilmemelidir.
- 2) Belli bir dönemde yapılan satışlar ve elde edilen gelirler, bunları elde etmek için katlanılan maliyetler ve giderler ile karşılaştırılmalıdır.
- 3) Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- 4) Katlanılan maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, bakım - onarım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bu maliyetler sadece bir faaliyeti ilgilendiriyorsa doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendiriyorsa nerede ve ne kadar zaman kullanıldığı dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.
- 5) Olağanüstü kar veya zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, ancak normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- 6) Önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekilerin dışında kalan bütün kar ve zararlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- 7) Karşılıklar, işletmenin kârını isteğe bağlı olarak azaltmak veya belirli bir döneme ait kârı bir başka döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

- 8) Dönem sonu sonuçlarının belirlenmesiyle ilgili olarak uzun zamandır uygulanan değerlendirme ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik meydana geldiği takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- 9) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılmalıdır.

### 2.1.5.2. Bilanço İlkeleri

#### i. Varlıklara İlişkin İlkeler

- 1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
- 2) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir.
- 3) Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.
- 4) Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- 5) Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- 6) Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

- 7) Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- 8) Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- 9) Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.
- 10) Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

*ii. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler*

- 1) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- 2) İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- 3) Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
- 4) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- 5) Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemi yapılmalıdır.
- 6) Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim baki-

mından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

*iii. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler*

- 1) İşletme sahip veya ortaklarının sahip ve ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu oluşturur.
- 2) İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir.
- 3) İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir.
- 4) Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı öz kaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
- 5) Öz kaynaklar ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı)'ndan oluşur.

## **2.2. MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI**

### **2.2.1. Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensupları**

Bir meslek olarak muhasebe, gelir getirici faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe ilkeleri ve kurallarına bağı olarak, mali tablolarını düzenleyen, danışmanlık faaliyeti yürüten ve vergi beyannameleri ile diğere belgelerini ilgili kurumlara sunan ve ilgili meslek odalarına bağı faaliyet gösteren meslek grubudur.

Meslek mensupluğu çeşitli yasal düzenlemeler neticesinde günümüzdeki haline kavuşmuştur. Ülkemizde muhasebe mesleği, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal statüye ka-

vuşmuştur. Bu yasada mesleki faaliyetler, meslek mensubu olabilmenin şartları ve muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.<sup>47</sup>

Daha önceleri meslek mensupluğu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik olmak üzere üç kategoride düzenlenmişken, 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile muhasebecilik mesleğini icra edenler iki kategoride değerlendirilmiştir. Bunlar;<sup>48</sup>

- 1) “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir: İşletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek görüşünü ilgililere bildiren ve bu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapan kişidir.
- 2) Yeminli Mali Müşavir: Kişi ve şirketlere ait işletmelerin muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren; muhasebe, finans ve mali (para ile ilgili) konularda belgelere dayanarak inceleme ve denetim yapan, mali tabloların ve beyannamelerin yasa ve yönetmelik hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini onaylayan kişidir.”

### 2.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görevleri

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 18. ve 19. maddelerinde serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin görevleri belirlenmiştir. Buna göre;<sup>49</sup>

“Madde 18 – SMMM’lerin çalışma konuları şunlardır;

---

<sup>47</sup> Sait Yüksel Kaygusuz, Ümmühan Aslan ve Nazlı Kepçe, Genel Muhasebe I, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.16.

<sup>48</sup> Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete, 26948 (26 Temmuz 2008), Md. 1.

<sup>49</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 20391 (03 Ocak 1990), Md. 18-19.

- a) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, malî tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak,
- b) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak,
- d) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak.

Madde 19 – YMM’lerin çalışma konuları şunlardır;

- a) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,
- b) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak,
- c) Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek,
- d) İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak.”

### 2.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Sorumluluk, kişinin bireysel davranışları neticesinde gerçekleştirdiği herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi durumunu ifade eder. Her kim olursa olsun meslek icrasında bulunanlar yaptıkları faaliyetler sonucunda bazı sorumlulukları yüklenirler. Bu sebeple muhasebe meslek mensupları da yaptıkları faaliyetlerin sonuçlarına katlanmak ve sorumluluklarını yüklenmek zorundadırlar.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken genel sorumluluklar belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken genel sorumluluklar şunlardır;<sup>50</sup>

- “Sosyal Sorumluluk: Meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşırlar.
- İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk: Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.
- Meslektaşlara karşı sorumluluk: Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.”

Muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken tüm bu genel sorumluluk hallerinin yanında VUK’da mali müşavirlerin müteselsil sorumluluğu da düzenlenmiştir. VUK’un mükerrer 227’nci maddesi hükmüne göre;<sup>51</sup>

“Maliye Bakanlığı:

- Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da

---

<sup>50</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (1990), Resmi Gazete, 20391 (03 Ocak 1990), Md. 8.

<sup>51</sup> Vergi Usul Kanunu (1961), Resmi Gazete, 10705 (10 Ocak 1961), Md. 227.

imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,
- Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”

Müteselsil sorumluluk kavramı 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinin 4. fıkrasında da düzenlenmiştir. Bu fıkra hükmüne göre;<sup>52</sup>

“YMM’ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.”

#### **2.2.4. Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları**

SMMM ve YMM olabilmek 3568 sayılı kanuna göre bazı şartlara bağlanmıştır. Bunların her ikisi için gerekli olan şartlar genel şartlar, her biri için ayrı ayrı belirlenmiş şartlar ise özel şartlar olarak ifade edilmiştir. Bunlar;

---

<sup>52</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 S.K. ), Resmi Gazete, 20194 (13 Haziran 1989), Md. 12



#### 2.2.4.1. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. maddesine göre:<sup>53</sup>

“Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

- 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) (Değişik: 10/7/2008-5786/2 md.) Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü 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, (...) 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.”

#### 2.2.4.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 5. maddesine göre SMMM olabilmek için aşağıdaki özellikli durumlar aranır:<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 S.K. ), Resmi Gazete, 20194 (13 Haziran 1989), Md. 4.

<sup>54</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 S.K. ), Resmi Gazete, 20194 (Haziran 1989), Md. 5.

- a) “Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasi bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denklığı Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- b) (Değişik: 10/7/2008-5786/3 md.) En az üç yıl staj yapmış olmak.
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.  
(Değişik ikinci paragraf: 10/7/2008-5786/3 md.) 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.”

#### **2.2.4.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları**

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 9. maddesine göre yeminli mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır:<sup>55</sup>

“YMM olabilmek için:

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış olmak, şartları aranır.”

---

<sup>55</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 S.K. ), Resmi Gazete, 20194 (Haziran 1989), Md. 9.

## 2.3. MUHASEBE VE VERGİ İLİŞKİSİ

### 2.3.1. Vergileme Açısından Muhasebenin Önemi

Muhasebe ve vergi ilişkisi esasında işletme ve devlet ilişkisinden meydana gelir. Ancak işletmelerin ve devletin muhasebe kullanımı iki farklı amaca dayanır. İşletmeler faaliyet sonuçları ve finansal durumu için muhasebeye ihtiyaç duyarken, devlet ve muhasebe ilişkisi vergilerin zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi durumuna dayanır. Bu iki kısmen farklı amaç muhasebe ve vergi kuralları arasında devamlı bir çatışmanın da kaynağını oluşturur. Vergi idaresi, muhasebe uygulamalarını kendi kontrolü altında tutmayı isterken, muhasebe işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilmek için muhasebe kurallarının uygulanması gerektiğini benimser.<sup>56</sup>

Tüm bu kısmen farklı amaçlara rağmen muhasebe ile verginin birbirinden tamamen ayrılması söz konusu değildir. Çünkü muhasebe ile vergi kuralları arasında devamlılık arz eden bir ilişki vardır. Ancak bazı ülkelerde bu ilişkinin ağırlık payı farklı olabilir. Bu durum mali tabloların hazırlanmasında kullanılan yaklaşımlar üzerinde de etkisini gösterir. Kimi ülkeler uygulamalarında muhasebe kurallarını benimserken, kimi ülkeler de vergi kurallarının etkisi altında kalır. Ülkemizdeki uygulamalar ise her iki yaklaşımın da etkisi altında kalmıştır.<sup>57</sup>

Uygulama farklılıklarının çözümü için çeşitli standartlar getirilmiş ve muhasebe/vergi ilişkisi ortak bir yaklaşımı benimseyen uluslararası bir standarda oturtulmuştur. Muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki ilişki ve bu ilişkinin vergiler üzerindeki etkisinin ne şekilde ölçüleceği, bunun mali tablolara nasıl yansıtılacağı “UMS 12 (Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı)”na göre belirlenmiştir. Ülkemizde ise bu

---

<sup>56</sup> Engin Dinç, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 28 (Ocak-Haziran 2007), s. 22.

<sup>57</sup> a.g.e., s. 22.

standardın karşılığı olarak “TMS 12 (Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı)” kabul edilmiştir.<sup>58</sup>

Tüm bu gelişmelere rağmen devlet, alınacak vergilere temel olarak vergiyi doğuran olayın belirlenmesi, vergi matrahının doğru saptanması ve vergi tahsilatının yapılabilmesi için işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilere yani muhasebeye ihtiyaç duyar. Devlet, gerek vergi alacağıının belirlenmesi, gerekse işletme dışı bilgi kullanıcılarının haklarının korunması amacıyla işletmedeki muhasebe uygulamasını yönlendirici bir takım yasal düzenlemeler yaparken, uygulamayı da sürekli olarak kontrol eder. Bu nedenle, devlet hem vergi matrahının ve vergi tutarının sağlıklı belirlenmesi hem de sürecin kontrolü noktasında işletmenin varlık ve kaynakları ile faaliyet sonuçları hakkında bilgi ihtiyacı içerisindedir.<sup>59</sup>

### 2.3.2. Vergileme Açısından Muhasebe Belgelerinin Önemi

Muhasebe sisteminde belgeler önemli bir yer tutar. Bu sebeple muhasebe işlemlerinin belgelendirilerek kayıt altına alınması gereklidir. Belge, mali nitelikteki olayların ispat aracıdır.<sup>60</sup> Özellikle vergi idaresi açısından vergi matrahının tespit edilebilmesi amacıyla çok büyük önem arz eder.

Vergi Usul Kanunu’nda muhasebe belgeleri, vergi mükellefinin özellikle gelir ve giderleri ile ilgili tüm kayıtlarının ve vergi beyanlarının kanıtlanması ve vergi denetimi için araç olarak görülür.<sup>61</sup> VUK’a göre mükelleflerin, vergi matrahının doğru hesaplanabilmesi için faaliyete yönelik bütün işlemleri belgelendirilmeleri gerekir. Bu sebeple

---

<sup>58</sup> Engin Dinç, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 28 (Ocak-Haziran 2007), s. 22.

<sup>59</sup> Naim Ata Atabey vd., **Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Konya: Atlas Kitabevi Yayınları, 2008, s. 13.

<sup>60</sup> Sait Yüksel Kaygusuz, Ümmühan Aslan ve Nazlı Kepçe, **Genel Muhasebe I**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.79.

<sup>61</sup> Naim Ata Atabey vd., **Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Konya: Atlas Kitabevi Yayınları, 2008, s. 60.

muhasebe belgeleri vergi idaresi açısından vergi miktarının doğruluğunun tespit aracı ve kanıtlayıcı unsurlarıdır.

VUK’da yer alan muhasebe belgeleri; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordroları, makbuzlar, bordrolar ve dekontlardan oluşmaktadır.<sup>1</sup>

---

<sup>i</sup> **Muhasebe Belgeleri:**

**Fatura:** Satılan mal veya hizmetler karşılığında tüccar tarafından düzenlenen, üzerinde müşterinin ne kadar borçlandığını gösteren ticari belgedir. Faturaların belirli şekil şartına uyması ve kanunun öngördüğü bilgileri barındırıyor olması gerekir (bkz. Ek 2).

**Sevk İrsaliyesi:** Bir malın alıcısına teslim edilmek üzere taşındığında satıcı tarafından veya alıcının malı teslim almak üzere taşıttırıldığı hallerde alıcı tarafından düzenlenmesi gereken belgedir (bkz. Ek 3).

**Perakende Satış Vesikaları**

*Perakende Satış Fişi:* Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri için yazarkasa fişi veremediği durumlarda düzenlemek durumunda oldukları fişe denir (bkz. Ek 4).

*Ödeme Kaydedici Cihazların Kayıt Ruloları:* Ödeme kaydedici cihaz kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar bu cihazları kullanmak zorunda olanların fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılan ve fatura yerine geçen belgelerdir.

*Giriş Biletleri ve Yolcu Taşıma Biletleri:* Vergi Usul Kanunu’nun 233. maddesinde perakende satış fişi olarak geçer (bkz. Perakende Satış Fişi).

**Gider Pusulası:** Fatura vermek ve almak mecburiyetinde olan mükelleflerin, fatura verme yükümlülüğü olmayanlardan aldıkları mal ve hizmetlere yönelik olarak düzenledikleri, fatura hükmündeki kanuni bir belgedir (bkz. Ek 5).

**Müstahsil Makbuzu:** Defter tutma zorunluluğu bulunan çiftçilerin veya toptancıların, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden aldıkları malların karşılığında düzenledikleri belgeye denir (bkz. Ek 6).

**Serbest Meslek Makbuzu:** Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının mesleki faaliyetleri karşılığında yaptığı tahsilatlar için düzenlediği belgedir (bkz. Ek 7).

**Ücret Bordroları:** İşletmelerde fikren veya bedenen emeği geçenlerin medeni halleri, çalışma süreleri, yaptıkları işler, hak ettikleri ana ve ek ücretler ile direkt ve indirekt işçilikleri, bunlardan yapılan kesintileri özetleyen çizelgelerdir (bkz. Ek 8).

**Diğer Vesikalar**

*Taşıma İrsaliyeleri:* Ücret karşılığında eşya taşıyanlar tarafından düzenlenen belgelere denir. Kendine ait araçlarla, kendileri mal taşıyanların taşıma irsaliyesi düzenlemelerine gerek yoktur. Taşıma irsaliyesi, mal dolaşımının izlenmesi değil, ücret karşılığında mal taşıyanların izlenmesi ile ilgili bir belgedir.

*Gider Listesi:* Yasal belgelerle kanıtlanamayan ödemeler için muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden belgelerdir (bkz. Ek 9).

---

*Adisyon:* Adisyon, hizmet işletmelerinde sunulan hizmetin ve emtianın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen bir belgedir (bkz. Ek 10).

*Reçeteler:* Özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce özel muayenehane ve tedaviler için düzenlenen belgelerdir.

*Döviz Alım ve Satım Belgesi:* Yetkili bazı firmalar tarafından kullanılan, döviz alış ve satışlarında düzenlenmek zorunda olan belgelerdir (bkz. Ek 11-12).

### **Makbuzlar, Bordrolar ve Dekontlar**

#### *Makbuzlar*

*Tahsilat Makbuzu:* İşletmelerin tahsil ettikleri paralar karşılığında düzenledikleri ve parayı veren kimsele-re teslim ettikleri belgedir (bkz. Ek 13).

*Ödeme (Tediye) Makbuzu:* Ödemeyi yapan tarafından hazırlanan ve tahsilatı yapana imzalatılan belgedir (bkz. Ek 14).

#### *Çek Bordroları*

*Çek Giriş Bordrosu:* Alınan, çeklerin, keşide tarihi, tutar, banka, çek numarası ve çek giriş numarası itibariyle kaydedildiği belgedir.

*Çek Çıkış Bordrosu:* Üçüncü kişilere ciro edilen çekler için kullanılan, banka adı, çek numarası, tutar, çek kayıt numarası gibi bilgileri kapsayan, çekleri alana imzalatılan belgedir.

#### *Senet Bordroları*

*Senet Giriş Bordrosu:* Alınan senetlerin borçlu, vade, tutar, senet giriş numarası itibariyle kaydedildiği belgedir.

*Senet Çıkış Bordrosu:* Tahsil edilmek üzere veya kredi alındığında teminat için bankalara verilen veya üçüncü kişilere ciro edilen senetler için düzenlenen, senetleri alanlara imzalatılan belgedir.

### 3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIPLARININ OLUŞUMUNA ETKİSİ VE ÖNLENMESİ

Devlet bütçesinde önemli bir gelir unsuru olan vergilerin büyük bir kısmının ticari ve sınai faaliyetler sonucunda elde edildiği ve bu faaliyetlerin finansal ayağını muhasebe sisteminin oluşturduğu dikkate alınır, verginin ortaya çıkması aşamasında, muhasebe mesleğinin önemli ve etkili olduğunu kabul etmek kaçınılmazdır.<sup>62</sup> Bu yüzden muhasebe mesleği, ticari ve sınai kuruluşların faaliyetleri sonucunda belirlenecek olan vergi matrahının tespiti ve bunun sonucunda ortaya çıkabilecek vergi kayıplarının oluşumunda önemli bir yer alır. Muhasebe meslek mensupları, muhasebe meslek etiğine uymayarak, vergi mevzuatına yeterince nüfuz edemeyerek, mesleğini yaparken bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkelerine riayet etmeyerek, gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmeyerek, mesleki faaliyetten doğan bir takım sorunlar ve aldıkları yetersiz eğitim gibi sebeplerle vergi kaybının oluşumuna zemin hazırlayabilirler. Bu hususlar tek taraflı muhasebe meslek mensubu davranışlarından değil, onları etkileyen çeşitli dış faktörler sebebiyle de gelişebilir. Her ne kadar muhasebe mesleği vergi kayıplarının oluşumunda önemli bir yer tutuyor olsa da, esasında vergi kayıplarının önlenmesi aşamasında etkin bir görev üstlenmelidir.

Muhasebe meslek mensuplarının kamusal bir görev üstlendiğini ve bir kamu görevlisinin temel görevi olan kamusal çıkarları koruyarak; mesleğinde gerekli dikkat ve özeni göstererek; bağımsız, tarafsız ve dürüst davranarak; kanunlara, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyarak vergi kaybının önüne geçmesi beklenir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uyması gereken bu davranışların yanı sıra vergi ve muhasebe sistemiyle alakalı bir takım sorunlar da vergi kayıplarının oluşumuna zemin hazırlar. Vergi kayıplarına sebebiyet veren meslek mensubu davranışları veya vergi ve muhasebe sistemi ile ilgili problemler giderilerek vergi kayıplarının da kısmen önüne geçilmiş olacaktır.

---

<sup>62</sup> Ekrem Kara, Enes Said Öztürk, “Vergi Kayıp Ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma”, Pesa Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, (2016), s. 26.

Meslek mensubu davranışları ile vergi ve muhasebe sistemiyle ilgili vergisel kayıplar dört temel başlık altında incelenebilir. Bunlar;

- Meslek mensuplarının mesleki etik kurallara yeterince uymaması sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıpları,
- Karmaşık vergi mevzuatı ve mevzuata yeterince nüfuz edemeyen meslek mensupları sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıpları,
- Meslek mensuplarının aldığı eğitimlerin yetersiz olması sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıpları,
- Muhasebe düzensizlikleri (hata ve hile)'ne neden olan meslek mensupları sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıplarıdır.

### **3.1. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIPLARININ OLUŞUMUNA ETKİSİ VE ÖNLENMESİ'NE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

Bu bölümde vergi kayıplarının oluşumu ve önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının rolünün analizine yönelik yapılan bir araştırmaya yer verilecek olup, araştırmanın tanıtımından bahsedilecek ve elde edilen bulgular takdim edilecektir.

#### **3.1.1. Alan Araştırmasının Amacı**

Araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıplarının oluşumuna etkisi ve vergi kayıplarıyla mücadeledeki rolünü ortaya koymak ve İstanbul ili genelinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları, vergi idaresi çalışanları ve işletme sahipleri (mükellef) üzerinde yapılan anket çalışması neticesinde elde edilen bulguları değerlendirmektir.



### 3.1.2. Alan Araştırmasının Kapsamı

Araştırma, İstanbul ili genelinde muhasebe alanında mesleki faaliyetlerde bulunan meslek mensupları, vergi idaresi çalışanları ve işletme sahipleri (mükellef)'ne yönelik olarak internet ortamında çevrimiçi olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın örneklemini Türkiye genelinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları, vergi idaresi çalışanları ve işletme sahipleri (mükellef) oluşturmaktadır. Bu kapsamda, hedef kitle içerisinde 126 katılımcı anket çalışmasına iştirak etmiştir.

### 3.1.3. Araştırmaya Yönelik Literatür Taraması

Literatürde vergi kayıplarını oluşturan faktörleri açıklamaya yönelik pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan en önemlileri ise vergi kayıplarının oluşumunda önemli bir yere sahip olan muhasebe meslek mensuplarının rollerinin araştırılmasıdır. Bu alanda yapılmış olan çalışmalar da konunun önemini ortaya koymaktadır. Bu konuda veya benzer konularda yapılmış olan bazı çalışmalar aşağıda sıralanmıştır;

- Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Kars Örneği (Yüksek Lisans Tezi – 2007)<sup>63</sup>
- Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma (Dergi Makalesi – 2011)<sup>64</sup>
- Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü: Karabük İlinde Bir Araştırma (Yüksek Lisans Tezi – 2013)<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> Alper Tazegül, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Kars Örneği”, (Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Kars, 2007.

<sup>64</sup> Abdülkerim Daştan, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2011.

<sup>65</sup> Şaban Özsoy, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü: Karabük İlinde Bir Araştırma”, (Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Karabük, 2013.

- Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği (Dergi Makalesi – 2014)<sup>66</sup>

Etik kurallarının vergi kayıpları üzerindeki etkisi, yapılan tüm çalışmalarda araştırılmıştır. Yapılan çalışmalarda ülkemizde vergi kayıplarını önlemek için belirlenen etik kuralların yeterli düzeyde oluşmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca etik kurallarının muhasebe meslek mensubuna vergi ahlakı ve vergi bilinci kazandırdığı da kabul edilmiştir.

Vergi mevzuatının karmaşık yapıda olduğu ve sadeleştirilmesi gerektiği literatür araştırmalarından da anlaşılmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi kanunlarında sık değişikliğe gidilmesi, vergi denetimlerinin yetersizliği, vergi cezalarının caydırıcı olmayışı, sık çıkarılan vergi afları gibi çeşitli hukuki nedenler de vergi kayıp ve kaçığının artmasına yol açabilmektedir.

Muhasebe meslek eğitimi de vergi kayıpları üzerinde etkili olmaktadır. Yeterli muhasebe meslek eğitimi alanlar, vergi kayıpları ile mücadelenin önemini bilir ve ona göre davranırlar. Vergi bilincini geliştirmek için muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyesinin yükseltilmesi de gerekmektedir. Ayrıca muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.

Ülkemizde muhasebe düzensizliklerine ilişkin yapılan çalışmalar incelendiğinde ise çalışmaların daha çok vergi ahlakının yetersizliği sorununa dayandığı görülmektedir. Meslek mensuplarının muhasebe düzensizliklerindeki etkisinin doğrudan ölçüldüğü çalışmaların ise çok sınırlı olduğu görülmektedir.

Genel olarak literatür incelendiğinde, vergi kayıplarının oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rolü, etik kurallara aykırı davranma, karmaşık vergi mevzuatı ve mevzuata yeterince nüfuz edememe ve muhasebe meslek eğitiminin yetersizliği gibi bulgulara ulaşılmaktadır. Aynı zamanda muhasebe düzensizlikleriyle ilgili herhangi bir

---

<sup>66</sup> Murat Yıldırım, Murat Özdemir, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2014.

alan araştırması yapılmamış, bu kavram literatürde vergi bilinci ve ahlaki ile ilgili kavramlardan oluşan teorik bilgilerle sınırlı kalmıştır.

#### **3.1.4. Alan Araştırmasında Kullanılan Veriler ve Veri Toplama Yöntemi**

Vergi kayıplarının oluşumu ve önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının rolü hakkında yapılan bu çalışmada yöntem olarak anket tekniği tercih edilmiştir. Çeşitli literatür araştırmaları ve benzer çalışmalar incelenerek, katılımcılara en uygun soruları yönlendirerek anket formuna son şekli verilmiştir.

Anket formu katılımcıların demografik özelliklerini gösteren giriş bölümü ve konu ile alakalı dört ana başlıktan oluşmaktadır. Giriş bölümünde meslek mensuplarının demografik özelliklerini ortaya koymaya yönelik sorular sorulmuştur. Diğer bölümler, anket kapsamında, dört ana başlık altında sorulan ve *5'li likert ölçeğinde* hazırlanan 33 önermeden oluşmaktadır. Bunlar;

1. Bölümde; Etik Kurallara Aykırı Davranmanın Vergi Kayıplarına Etkisi ve Kayıpların Önlenmesi
2. Bölümde; Karmaşık Vergi Mevzuatı ve Mevzuata Yeterince Nüfuz Edemeyen Meslek Mensuplarının Vergi Kayıplarına Etkisi ve Kayıpların Önlenmesi
3. Bölümde; Muhasebe Meslek Eğitiminin Yetersizliğinin Vergi Kayıplarına Etkisi ve Kayıpların Önlenmesi
4. Bölümde; Muhasebe Düzensizlikleri (Hata ve Hile)'nin Vergi Kayıplarına Etkisi ve Kayıpların Önlenmesidir.

#### **3.1.5. Alan Araştırmasının Bulguları ve Değerlendirilmesi**

Anket çalışmasına katılan muhasebe meslek mensupları, vergi idaresi çalışanları ve işletme sahipleri (mükellef)'nin genel özelliklerini belirlemek amacıyla hazırlanan demografik sorulara ilişkin elde edilen bulgular ve yüzdesel dağılımları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 8. Demografik Veriler**

<b>Cinsiyet</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Erkek	72	57,14
Kadın	54	42,86
<b>Yaş</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
21 – 25 Yaş Arası	10	7,94
26 – 30 Yaş Arası	27	21,43
31 – 35 Yaş Arası	27	21,43
36 – 40 Yaş Arası	23	18,25
41 – 45 Yaş Arası	19	15,08
46 Yaş ve Üstü	20	15,87
<b>Eğitim</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
İlköğretim	5	3,97
Lise	9	7,14
Ön Lisans	11	8,73
Lisans	78	61,90
Yüksek Lisans	17	13,49
Doktora	6	4,76
<b>Meslek</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Muhasebe Meslek Mensubu	92	73,02
Vergi İdaresi Çalışanı	19	15,08
İşletme Sahibi (Mükellef)	15	11,90

Araştırmaya katılan kişilerin %57,14'lük bir bölümünün erkek, %42,86'lık bölümün ise kadın olduğu görülmektedir.

Katılımcıların yaşları beşer yıllık gruplar halinde ele alınmıştır. Buna göre katılımcıların büyük bölümü 26 – 30 yaş grubu (%21,43) ve 31 – 35 yaş grubu (%21,43)'na aittir. Bu grubu 36 – 40 yaş grubu (%18,25) takip etmektedir. Daha sonra 46 ve üstü yaş grubu (%15,87), 41 – 45 yaş grubu (%15,08) ve en sonunda 21 – 25 yaş grubu (%7,94) gelmektedir.

Katılımcıların eğitim durumlarına bakıldığında %61,90'lık bir bölümün lisans derecesine, %13,49'luk bir bölümün yüksek lisans derecesine ve %4,76'lık bir bölümün

ise doktora derecesine sahip oldukları tespit edilmiştir. Ön lisans mezuniyetine sahip katılımcıların oranı %8,73, lise mezuniyetine sahip katılımcıların oranı %7,14 ve İlköğrenim mezunu katılımcıların oranının ise %3,97 olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan kişilerin mesleki faaliyetlerine bakıldığında ise %73,02'sinin muhasebe meslek mensubu, %15,08'inin vergi idaresi çalışanı ve %11,90'luk kısmının ise işletme sahibi (mükellef) olduğu görülmektedir.

Araştırmanın demografik arka planı bu şekilde olup, mesleki bulgular ve değerlendirilmesi dört ana gruba ayırdığımız başlıklar altında incelenecektir. Böylelikle, her bir etkene yönelik teorik görüşler anket sonuçları ışığında değerlendirilecektir.

## **3.2. ETİK KURALLARA AYKIRI DAVRANIŞ VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ**

Etik kurallarına aykırı davranışlar vergi tahakkukunda önemli bir azalmaya sebep olmaktadır. Vergi tahakkukundaki azalma, etik ihlallerinin varlığına bağlı olarak, vergilendirme ile ilgili ödevlerin hiç yerine getirilmemesi, zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden, verginin eksik tahakkuk ettirilmesini, zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya hiç tahakkuk ettirilmemesini ifade eder. Kişinin etik ve ahlaki değerlere bağlı olmaması ya da vergi ahlakı ve vergi bilincinden yoksun olması gibi sebeplerle ortaya çıkarlar.

### **3.2.1. Etik ve Ahlak Kavramı**

Etik, kişinin davranışlarına temel olan ahlak ilkelerinin tümüdür. Başka bir ifade ile etik, insanlara “işlerin nasıl yapılması gerektiğini” belirlemede yardımcı olan kılavuz değerler, ilkeler ve standartlardır.<sup>67</sup> Etik, hem özel yaşamda hem de iş yaşamında ideal

---

<sup>67</sup> T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Etik Rehberi, Ankara, 2017, s. 11

davranış sergileyen insana ulaşmak için gerekli bir felsefi olgudur.<sup>68</sup> İşlerin nasıl yapılması gerektiği olgusu, insana doğru olanı yapmak, toplumsal düzeni sağlamak ve insanlararası uyum için gerekli olan ideal davranış biçimini oluşturur.

Ahlak kavramı ise insandaki manevi değer ve davranışlara verilen bir isim olmakla birlikte, doğru ve yanlış arasındaki farklardan doğan ve duygularımızı, düşüncelerimizi ve eylemlerimizi etkileyen davranışlara verilen isimdir.

Etik kavramı, ahlak kavramının bilimsel ifadesidir. Etik kavramı ahlak felsefesi olarak da adlandırılabilen bir bilim dalıdır. Ahlak toplumsal düzen içerisinde kazanılan ve bireyin nasıl davranması gerektiğini söyleyen bir kavramdır. Etik ise ahlak kurallarına dayandırılarak oluşturulan ve bir takım kurallar koyarak insanları yönlendirme ve yönetme bilimidir.

### **3.2.2. Muhasebe Meslek Etiği**

Meslek etiği, belirli bir mesleğe ilişkin olarak oluşturulan, o meslekle ilgili kişilere emreden, onları belirli kurallara göre davranmaya zorlayan, kişinin meslek ile alakalı bireysel davranışlarını sınırlayan, yeterli olmayanları ve kural tanımayanları mesleğin dışına iten, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet kalitesini artırmayı ve muhafaza etmeyi amaçlayan mesleki kurallar olarak tanımlanır.<sup>69</sup>

Muhasebe meslek etiği, muhasebenin sunduğu finansal nitelikli bilgiyi kullanan iç ve dış kullanıcılara yararlılığı göz önüne alınarak tanımlanmalıdır. İç ve dış kullanıcılara yarar sağlamayan bilgiler etik değerlere uygun olarak kabul edilmezler. Çünkü kişilerin toplumsal fayda olgusunu sağlayabilmesi için doğru bilgiye ulaşması elzemdir. Bu

---

<sup>68</sup> Sami Karacan, **Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği**, 1. b., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2014, s. 5.

<sup>69</sup> Gülsevil Yıldız, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, (Temmuz-Aralık 2010), s. 160.

sebeple muhasebe mesleğinde etik, kanunlarla ve toplumun değer yargılarıyla uyumlu, doğru ve güvenilir bilgilerin sunulması olarak ifade edilir.<sup>70</sup>

### **3.2.3. SMMM'ler ve YMM'lerin Faaliyetlerinde Uyması Gereken Mesleki Etik Kuralları**

Muhasebe alanında faaliyet gösteren bireylerin en önemli sorumluluklarından bir tanesi kamu yararını gözetme sorumluluğudur. Kamu yararının gözetilmesi için de muhasebe meslek mensubunun mesleki etik kurallara uyması son derece önemli ve elzemdir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin Tüm Meslek Mensuplarının Uyacıkları Temel Etik İlkeleri kısmının 1. maddesinde muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler belirlenmiştir. Bunlar;<sup>71</sup>

- a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- ç) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

---

<sup>70</sup> Süleyman Uyar, "Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler", (Çevrimiçi) <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/> (Erişim Tarihi: 19 Haziran 2017).

<sup>71</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 28508 (25 Aralık 2012), Md. 1.

d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.”

### **3.2.4. Etik Kurallara Aykırı Davranmanın Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi**

Herhangi bir mesleki faaliyette bulunan birey, o faaliyetin gerektirdiği ve işin doğal akışından kaynaklanan bir takım etik kurallara uymak zorundadır. Etik kurallara uymayan meslek mensupları vergi kayıplarının oluşumuna sebebiyet vererek kamuyu zarara uğratabilecektir. İşte bu sebeple, meslek mensubu kişi etik değerlerin kapsadığı, vergi bilinci ve vergi ahlakına sahip bir şekilde, mesleki kurallara uygun davranarak ve sorumluluklarını bilerek faaliyetlerini sürdürmelidir.

Vergi ahlakı, mükelleflerin mali yükümlülüklerini yerine getirirken, gelir unsurlarını tam ve doğru olarak beyan etme hususundaki dürüstlüklerini ifade etmektedir. Vergi bilinci ise verginin hakkaniyete dayalı, toplum halinde yaşamanın getirdiği, meşru bir vatandaşlık ödevi olduğunun farkına varmaktır. Gerek vergi bilinci gerekse vergi ahlakı, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir.<sup>72</sup> Vergi bilinci ve vergi ahlakı her ne kadar mükelleflerin sahip olması gereken bir farkındalık durumu olsa da, muhasebe meslek mensuplarının da taşıması gereken değerlerdir. Vergi bilinci ve vergi ahlakının oluşmasında meslek mensuplarına önemli bir görev düşmektedir. Çünkü muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin vergiye karşı uyumlarını sağlamakla görevli öğretici bir role sahiptirler. Muhasebe meslek mensupları mükelleflerin danışmanlık görevlerini de üzerlerine aldıkları için onları vergisini veren, vergi bilinci ve vergi ahlakına sahip birer vatandaş olarak yönlendirmelidirler.

Muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri vergisel sorumlulukları ve verginin önemi hakkında doğru bilgilendirdikleri takdirde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları artacaktır. Ancak bazı muhasebe meslek mensuplarının kamu yararını göz önünde bulundurması, mükelleflere etik ve ahlaki yolları göstermesi gerekirken daha

---

<sup>72</sup> Haydar Lütfü Ejder, **Maliye Ders Notları**, 1. b., Ankara: Cem Veb-Ofset, 2011, s. 124.



çok mükelleflerinin yararına ve çıkarları doğrultusunda faaliyet gösterme eğiliminde olmaktadır. Meslek ahlakına sahip olmayan muhasebe meslek mensupları tarafından daha az vergi ödenmesi amacıyla yönlendirilen mükellefler daha karmaşık veya eksik beyanlarda bulunabilmekte, bu durum da daha fazla vergi kayıplarına sebep olmaktadır. Bununla birlikte muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçırmayı teşvik edici yönlendirmeleri, mükellefleri daha çok vergi kaçırmaya itmektir.<sup>73</sup>

Muhasebe meslek mensuplarının etik ve ahlaki kuralları göz ardı etmesinin yanında etik ikilemlere düşmesi de vergi kayıplarının artmasına sebep olabilmektedir. Etik ikilem, iki veya daha fazla değer çatışması halidir.<sup>74</sup> Muhasebe meslek mensubu yaptığı herhangi bir faaliyetin etik olmadığını bilmekte ama bunu genel kabul görmüş bir faaliyet olarak tanımlamaktadır. Etik ikilem kişinin, statüsünün ve ahlaki değerlerinin çakıştığı noktada ortaya çıkar.

Muhasebe meslek mensuplarının içinde bulunduğu etik ikilemler neticesinde başvurduğu etik dışı davranışı geçerli veya haklı gösterebilmek için aşağıdaki gibi bazı bahaneler ileri sürülebilir;<sup>75</sup>

- Herkes bunu yapıyor; Müşterisinin vergi kaçırmasına yardımcı olan bir muhasebecinin, “başka meslektaşlarım da yapıyor” demesi gibi.
- Yasal ise ahlakidir; Kayıp eşya bulan bir kişinin, eşyanın sahibi ortaya çıkıp kendini ispat etmediği sürece eşyayı kimseye teslim etmek istememesi gibi.
- Ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı; Sergilenen etik dışı davranışın sonunda ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı fazla ise, kişi bu davranışından vazgeçebilir. Aksi takdirde etik dışı davranışı sürdürebilir.

Bu ve bunun gibi bahaneler muhasebe meslek mensubunun etik olmayan durumları seçmesine ve vergi kayıplarına sebep olur. Muhasebe meslek mensubu aynı zaman-

---

<sup>73</sup> Elif Yücel, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Ocak 2017), s. 21.

<sup>74</sup> T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, **Etik Rehberi**, Ankara, 2017, s. 17.

<sup>75</sup> Hüseyin Ali Kutlu, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 2 (2008), s. 150.

da bir kamu görevlisi sıfatını taşıdığından sürü psikolojisine göre değil içsel ve ahlaki dürtülerine göre hareket etmelidir.

Muhasebe meslek mensuplarının işletmelerde meydana gelen ekonomik faaliyetleri sistemli bir şekilde kayıtlara almaması, düzenlenecek mali tabloların gerçeği yansıtmaması ve muhasebe meslek mensubunun etik ikilem içinde bulunması toplumda ekonomik yaşama olan güveni olumsuz yönde etkileyecek ve ülkenin ekonomik yapısını, toplumun güvenini sarsacaktır. Bu sebeple işletmelerde bilgi sistemini oluşturan muhasebe mesleğinin işlevinin ve etkinliğinin topluma daha iyi anlatılması ve toplumsal etik kuralları çerçevesinde mesleğin en iyi ve etkin bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir.<sup>76</sup>

### **3.2.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

Etik kurallara aykırı davranmanın vergi kayıplarına etkisi ve kayıpların önlenmesi başlığı altında katılımcılara bazı sorular sorulmuş olup, verilen cevaplar neticesinde bazı bulgulara ulaşılmıştır. Aşağıda tablolar halinde sorulan sorular ve cevaplar analiz edilip, etik kurallarının vergi kayıpları üzerindeki etkisi, etik kurallarının muhasebe meslek mensuplarının davranışları üzerine etkisi ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla ne yapılması gerektiği, araştırma sonuçları ışığında paylaşılacaktır.

Katılımcıların “Etik kuralları muhasebe meslek mensuplarını en doğru olanı yapmaya yönlendiren kurallar bütünüdür.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 9’da sunulmuştur.

---

<sup>76</sup> Sami Karacan, **Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği**, 1. b., Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2014, s. 69.

**Tablo 9. Etik Kurallarının Meslek Mensuplarını Doğru Olanı Yapmaya Yönlendirdiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Etik kuralları muhasebe meslek mensuplarını en doğru olanı yapmaya yönlendiren kurallar bütünüdür.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	58	46,03
Katılıyorum	42	33,33
Kararsızım	13	10,32
Katılmıyorum	9	7,14
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 9’den da görüldüğü gibi etik kurallarının muhasebe meslek mensuplarını doğru olanı yapmaya yönlendirdiğine inananların toplam oranı %79,36’dır. %10,32’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu önermenin tam tersini düşünen katılımcıların oranı ise %10,31 olarak belirlenmiştir. Etik kurallar, meslek mensuplarına en ideal mesleki davranış usullerini dayattığından gerçekleştirilen muhasebe faaliyetleri sonucunda da en doğru bilgilerin ortaya çıkması beklenmektedir. Ancak bu durum sadece teoride geçerli olmakla birlikte, uygulamasının da yapılmasıyla anlam kazanabilir. Etik kurallar mesleki yaşamda uygulanmadığı takdirde en doğru olana ulaşmak da mümkün görünmemektedir.

Katılımcıların “Ülkemizde vergi kayıplarını önlemek için belirlenen etik kurallar yeterli düzeydedir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 10’da sunulmuştur.

**Tablo 10. Etik Kuralların Vergi Kayıplarını Önlemede Yeterlilik Düzeyini Gösteren Katılımcı Görüşleri**

<b>Ülkemizde vergi kayıplarını önlemek için belirlenen etik kurallar yeterli düzeydedir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	8	6,35
Katılıyorum	11	8,73
Kararsızım	28	22,22
Katılmıyorum	47	37,30
Kesinlikle katılmıyorum	32	25,40
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 10’da da görüldüğü gibi etik kuralların vergi kayıplarını önlemede yeterli olduğuna inananların toplam oranı %15,08’dir. %22,22’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, etik kuralların yeterli olmadığına inanan katılımcıların oranı ise %64,10 olarak belirlenmiştir. Vergi kayıplarının önlenmesi hususunda etik kurallarına uymanın ne derece önemli olduğu bilinmektedir. Ancak bunun için mesleki etik kurallarının yeterince oluşturulmuş olması ve ihtiyacı karşılamadaki yeterliliğinin büyük olması gerekir. Ancak katılımcı görüşlerinden de anlıyoruz ki ülkemizde vergi kayıplarını önlemek için belirlenen etik kurallar yeterli düzeyde değildir.

Katılımcıların “Muhasebe meslek mensupları meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda genelde etik ikilem yaşarlar.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 11’de sunulmuştur.

**Tablo 11. Meslek Mensuplarının Vergi Kaçırma Konusunda Yaşadıkları Etik İkilem Oranını Gösteren Katılımcı Görüşleri**

Muhasebe meslek mensupları meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda genelde etik ikilem yaşarlar.	Katılım Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	31	24,60
Katılıyorum	48	38,10
Kararsızım	20	15,87
Katılmıyorum	21	16,67
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,76
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 11’den de görüldüğü gibi meslek mensuplarının vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşandığına inananların toplam oranı %62,70’dir. %15,87’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, meslek mensuplarının etik ikilem sorunu yaşamadığına inanan katılımcıların oranı ise %21,43 olarak belirlenmiştir. Bireyler yaşamın her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek mensupları, doğru ya da yanlış olan arasında her zaman seçim yapmak zorunda kalmaktadırlar. Ancak bazen yapılan seçimler ahlaki olana göre değil, mesleki yaşamda genel kabul görmüş olana göre yapılmaktadır. Bu önermeden de anlaşıldığı üzere meslek mensupları genel kabul görmüş ama ahlaki olmayan eğilimlere göre hareket etmektedirler. Etik ikilemde kalan muhasebe meslek

mensubu genel olarak yanlış olanı yapmaya yönelmekte, bunu da meşru göstermeye çalışmaktadır.

Katılımcıların “Etik kuralları muhasebe meslek mensubuna vergi ahlakı ve vergi bilinci kazandırır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 12’de sunulmuştur.

Tablo 9’da etik kuralların muhasebe meslek mensuplarını doğru olanı yapmaya yönlendirebileceği kabul edilmektedir. Ancak tablo 10’da ülkemizde vergi kayıpları açısından etik kuralların yeterli olmadığı ifade edilmektedir. O halde öncelikli olarak etik kurallar yeterli düzeyde oluşturulmalıdır. Ancak bu şekilde etik kurallar meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde doğru olanı yapmaya yönlendirebilir, eksik veya yetersiz etik kuralların mesleki faaliyette muhasebe meslek mensuplarını doğru olana yönlendirmesi mümkün değildir. Etik kuralların yetersiz olması da tablo 11’de görüldüğü gibi muhasebe meslek mensuplarını etik ikilem kavramı sorununa sürüklemektedir.

**Tablo 12. Etik Kurallarının Meslek Mensuplarına Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci Kazandırdığına Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Etik kuralları muhasebe meslek mensubuna vergi ahlakı ve vergi bilinci kazandırır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	46	36,51
Katılıyorum	40	31,75
Kararsızım	20	15,87
Katılmıyorum	15	11,90
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,97
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 12’den de görüldüğü gibi etik kurallarının meslek mensuplarına vergi ahlakı ve vergi bilinci kazandırdığına inananların toplam oranı %68,26’dır. %15,87’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu görüşün tam aksini ifade eden katılımcıların oranı ise %15,87 olarak belirlenmiştir. Etik kuralları doğru olanı yapmak gibi değerler ile ifade edilir. Vergi ahlakı ve bilincine sahip olmak da bir meslek mensubunun kazanması gereken en doğru değerdir. Bu sebeple katılımcı görüşlerinden de anlaşıldığı gibi etik kuralları muhasebe meslek mensuplarına vergi ahlakı ve vergi bilincini kazandırır.

Katılımcıların “Muhasebe meslek mensupları mükelleflerine karşı öğretici bir rol üstlenmeli, mükelleflere etik ve ahlaki olanı göstermelidir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 13’te sunulmuştur.

**Tablo 13. Meslek Mensuplarının Mükelleflerine Etik ve Ahlaki Olanı Göstermesi Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe meslek mensupları mükelleflerine karşı öğretici bir rol üstlenmeli, mükelleflere etik ve ahlaki olanı göstermelidir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	58	46,03
Katılıyorum	38	30,16
Kararsızım	13	10,32
Katılmıyorum	12	9,52
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,97
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 13’te de görüldüğü gibi meslek mensuplarının mükelleflerine karşı öğretici bir rol üstlenmesi gerektiğine inananların toplam oranı %76,19’dur. %10,32’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, meslek mensuplarının böyle bir görev üstlenmesinin gerekli olmadığına inanan katılımcıların oranı ise %13,49 olarak belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olması tek başına yeterli değildir. Muhasebe mesleği ile alakalı tüm bireyler bu değerlere sahip olmalıdır. Bu noktada da muhasebe meslek mensuplarına önemli bir görev düşmektedir. Muhasebe meslek mensupları etik kurallarını mesleki yaşamında uygulayabilmek için meslekle ilişkisi bulunan tüm bireylere de etik ve ahlaki değerleri kazandırmalıdır. Eğer mükellefler etik ve ahlaki değerlere sahip değilse, muhasebe meslek mensubunun ilgili mükellef faaliyetleri açısından etik ilkeleri uygulaması pek mümkün olmayacaktır.

Tablo 12’de görüldüğü gibi etik kuralların muhasebe meslek mensuplarına vergi ahlaki ve vergi bilinci kazandırdığı ifade edilmektedir. Yine tablo 13’te görüldüğü gibi meslek mensuplarının mükelleflerine vergi ahlaki ve vergi bilincini kazandırması gerektiğine inanılmaktadır. Bu öncelikli olarak etik kuralların oluşturulmasına, etik kurallarına bağlı olarak muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlaki ve vergi bilincini kazanmasına bağlı olarak daha sonra mükelleflerini bu şekilde yönlendirmesine dayanır.

Katılımcıların “Bazı muhasebe meslek mensupları etik dışı davranışı geçerli veya haklı göstermeye çalışmaktadır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 14’te sunulmuştur.

**Tablo 14. Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışı Geçerli veya Haklı Göstermeye Çalıştığına Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Bazı muhasebe meslek mensupları etik dışı davranışı geçerli veya haklı göstermeye çalışmaktadır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	51	40,48
Katılıyorum	42	33,33
Kararsızım	17	13,49
Katılmıyorum	9	7,14
Kesinlikle katılmıyorum	7	5,56
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 14’te de görüldüğü gibi meslek mensuplarının etik dışı davranışları geçerli veya haklı göstermeye çalıştığına inananların toplam oranı %73,81’dir. %13,49’luk bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, meslek mensuplarının bu şekilde bir çabasının olmadığına inanan katılımcıların oranı ise %12,70 olarak belirlenmiştir. Etik kurallara uygun davranan muhasebe meslek mensubu etik dışı davranışı geçerli veya haklı göstermeye çalışmaz. Ancak bu durumu bazı etkenler bozabilmektedir. Bunlar; kişinin ahlaki değerlere sahip olmayışı, mesleki baskılar, işini kaybedebilme korkusu vb. gibi sebeplerdir. Tüm bu faktörler ve katılımcı görüşlerinin de bu önermeyi desteklemesi, muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışı geçerli veya haklı göstermeye çalıştığını göstermektedir.

Katılımcıların “Mesleki etik kuralları oluşturulurken, muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerileri alınmalıdır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 15’te sunulmuştur.

**Tablo 15. Meslek Mensuplarının Etik Kurallarının Oluşturulması Aşamasında Görüş ve Öneride Bulunmaları Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Mesleki etik kuralları oluşturulurken, muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerileri alınmalıdır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	60	47,62
Katılıyorum	43	34,13
Kararsızım	13	10,32
Katılmıyorum	6	4,76
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 15’te de görüldüğü gibi etik kuralları oluşturulurken meslek mensuplarının görüş ve önerilerinin alınması gerektiğine inananların toplam oranı %81,75’tir. %10,32’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, meslek mensuplarının, etik kuralları oluşturulurken görüş bildirmelerinin gerekli olmadığına inanan katılımcıların oranı ise %7,93 olarak belirlenmiştir. Etik kuralları meslekle ilişkili kişiler tarafından düzenlenmelidir. Çünkü meslek hayatında nelere dikkat edilmesi gerektiğini ve nelerle karşılaşıldığını en iyi onlar bilebilirler. Meslekle alakası olmayan kişilerin düzenlediği ya da ülke şartlarına uymayan etik ilkelerin başka ülkelerden kopyalandığı durumlarda etik kuralların uygulanması mümkün olmayacaktır.

### **3.3. VERGİ MEVZUATININ KARMAŞIKLIĞI VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ**

Karmaşık vergi mevzuatı ve mevzuata yeterince nüfuz edemeyen meslek mensupları vergi kayıplarının oluşmasına sebep olurlar. Ancak bu durum doğrudan yasal mevzuat karmaşasından değil, mükellefler veya muhasebe meslek mensupları üzerinde oluşturduğu olumsuz etkiler sebebiyle ortaya çıkar. Yani, vergi mevzuatının karmaşık olması, onu uygulayacak olanlar üzerinde anlama, kavrama ve uygulama sorunları doğurur. Bunun sonucu olarak da yanlış uygulamalar meydana gelir. Bu yanlış uygulamaların sonucu olarak da vergi kayıpları ortaya çıkar. Vergi tahakkukundaki azalma, vergi mevzuatını kavrayamamaya bağlı olarak, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilememesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden, verginin eksik tahakkuk ettiril-



mesine, zamanında tahakkuk ettirilememesine ya da hiç tahakkuk ettirilememesine neden olur.

### 3.3.1. Vergi Karmaşıklığı

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru bir şekilde kavrayamamalarına sebep olan, mükellefler açısından belirsizlik oluşturan, vergilendirme açısından muhasebe uygulamalarını zora sokan, vergi yasalarının ve düzenlemelerinin sayısının fazlalığı, hacimlerinin genişliği ve dilinin ağır olması gibi sebeplerin çokluğu ile ilgili bir kavramdır.

Vergi sisteminin kalitesi, vergi ile alakalı yasal mevzuatın karmaşıklığı, açık ve anlaşılabilir olması, uygulamada zorluklar yaşanmaması ve vergi kayıplarına sebep olabilecek yasal boşlukların bulunmaması gibi ölçütlerle belirlenmeye çalışılır. Bu ölçütlerin başında vergi mevzuatının karmaşık olmaması gelir. Çünkü bu durum diğer hususların da meydana gelmesine sebep olabilen bir sorundur.

### 3.3.2. Vergi Mevzuatı Karmaşıklığının Nedenleri

Vergi uygulamaları; iktisadi, sosyal, kurumsal, siyasi, kültürel, ideolojik, tarihi birçok süreçten geçtiğinden dolayı, karmaşık bir yapı alması muhtemeldir. Bu ve bunlar gibi birçok durum vergi mevzuatı karmaşasına sebep olmaktadır.

Vergi karmaşasına sebep olan durumları detaylı bir şekilde aşağıdaki gibi sıralayacak olursak;<sup>77</sup>

- **Vergi politikalarının siyasi süreç içinde belirlenmesinin etkisi:** Vergi kanunlarının siyasi süreçlerde belirlenmesi, her siyasi iktidarın farklı vergi uygulamalarına sebep olacaktır. Bu sebeple vergi mevzuatı karmaşık bir hal alacaktır.

<sup>77</sup> Yakup Karabacak, "Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu mudur?", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 120 (Kasım-Aralık 2013), s. 20.

- **Yasama süreci ve iktidarların yapısının etkisi:** Vergilendirme yetkisinin sadece iktidar partisine tanındığı durumlarda vergi karmaşıklığının boyutu azalır. Eğer iktidar partisinin dışında muhalefet partilerine de vergilendirme yetkisi verilirse vergi karmaşıklığının düzeyi artar. Yani yetki tek bir kesimin elinde olursa karmaşıklık azalacaktır ancak bu da keyfi uygulamaları beraberinde getirecektir.

Vergi mevzuatının karmaşıklığı siyasal iktidarın yapısıyla da alakalıdır. Örneğin bir hükümet, birçok parti ile birlikte kurulmuşsa vergi karmaşıklığı, düşüncelerin çatışmasına bağlı olarak artar, ancak tek başına, güçlü bir iktidar mevcutsa vergi karmaşıklığının düzeyi de azalır.

- **Cumhurbaşkanının veto yetkisinin etkisi:** Veto yetkisine sahip cumhurbaşkanının vergi kanunlarını tekrar görüşülmek üzere yasama organına göndermesi veya kanunu uygun bulmayarak iptal etmesi, yeni tartışmalara ve uzlaşma arayışlarına sebep olduğu ölçüde vergi karmaşıklığına sebep olabilmektedir.
- **Yürütme organın vergi karmaşıklığına etkisi:** Vergi kanunlarını açıklamak, uygulamasını göstermek, yeni düzenlemeler getirmek ve eksikliklerini gidermek amacıyla yürütme organının çeşitli uygulamalara başvurması sebebiyle ortaya çıkan karmaşıklıktır. Bu uygulamalar; Bakanlar Kurulu Kararları, Tüzükler, Yönetmelikler, Tebliğler, İç Genelgeler, Genel Yazılar, Sirkülerler ve Özelgelerden oluşmaktadır. Bu kadar fazla uygulama farklı yorum ve ifadelendirmeleri de beraberinde getirebildiği için vergi mevzuatı karmaşasına sebep olmaktadır.
- **Vergi sisteminin değişim ritminin etkisi:** Vergi mevzuatının yapısının oturmamış olması, sürekli değişimlere gerek duyulmasına ve mevzuatın farklı yönlerinin çıkarılarak veya yeni eklemelerle dallanıp budaklanmasına sebep olarak vergi karmaşasını doğurur.
- **Vergi mevzuatı çeşitliliğinin etkisi:** Zaman zaman tek vergi önerileri gündeme getirilmiş olsa bile adil ve etkili bir vergilendirme için bu yeterli değildir. Bazı sebepler (mali, iktisadi, toplumsal ve hukuki) ile vergi sisteminin çeşitliliğinin artmasına sebep olur. Bu çeşitlilik vergi mevzuatında önemli bir karmaşaya sebep olmuştur.
- **Vergilemeye yüklenen işlevlerin gittikçe artmasının etkisi:** Günümüzde vergiler sadece kamu giderlerini karşılamak üzere alınmazlar. Vergiler, kamu giderlerinin finansmanı işlevinin yanında, iktisadi ve toplumsal hedeflere ulaşmak

için de kullanılmaktadırlar. Doğal olarak vergilemeye farklı işlevler yüklenmesi vergi karmaşıklığını artırmaktadır.

- **Vergi kanunlarını yazmadaki zorlukların etkisi:** Kanunların yazılması aşamasında kullanılan dilin zengin olmaması ve yabancı dillerin etkisi altında kalması, hukuk eğitiminin yetersizliği, yazılacak kanunların etkisinin tahmin edilmesinin zorluğu gibi birçok sebep vergi karmaşıklığının artmasına yol açmaktadır.
- **Küreselleşme ve uluslararası kuruluşlarla artan ticari faaliyetlerin etkisi:** - Küreselleşme ve uluslararası kuruluşlarla artan ticari faaliyetler, ulusal devletlerin vergi mevzuatının uluslararası alanda diğer ülkelerin vergi mevzuatı ile uyum sağlanmasını gerektirmektedir. Ayrıca uluslararası örgütler ile imzalanan sözleşmeler ve uluslararası mahkemelerin kararları, giderek ulusal vergi mevzuatına etki etmektedir. Bu sebeple de vergi mevzuatı karmaşası artmaktadır.

### **3.3.3. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığının Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi**

Vergi kayıplarının alt seviyelere çekilebilmesi için vergi mevzuatının ülkenin mali, sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılaması; anlaşılabilir olması ve muhasebe meslek mensuplarının basitçe uygulayabileceği bir yapı içinde düzenlenmesi gerekir. Vergi mevzuatı, ülkenin iktisadi, toplumsal, mali ihtiyaçlarını karşılayamıyorsa, açık, sade ve anlaşılabilir değilse, sürekli değiştirilmesine gerek duyuluyorsa bu sebeplere bağlı olarak vergi kaybı artar. Vergi sistemimize baktığımızda sık sık çıkarılan yasalar, bakanlar kurulu kararları, tüzükler, yönetmelikler, tebliğler, sirkülerler vs. ile vergi sistemimiz içinden çıkılmaz karmaşık bir hale gelmiştir. Ayrıca son zamanlarda yapılan geriye dönük düzenlemeler, vergi mevzuatındaki hızlı değişimler, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenlerini zedelemiş ve mükellefler ile muhasebe meslek mensupları açısından mevzuat adeta takip edilemez bir hale gelmiştir. Yapılan bu sık değişiklikler hem mükellefler ve muhasebe meslek mensuplarının hem de vergi idaresi çalışanlarının iş yükünü arttırmaktadır. Artan bu iş yükü vergisel kayıpların ortaya çıkmasına ve tespit edilebilmesinin önüne geçmektedir.

Vergi kanunlarının hacimleri giderek artmakta ve buna bağılı olarak da vergi mevzuatı karmaşık bir hal almaktadır. Günümüzde muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflere yönelik sürdürdüğü danışmanlık faaliyetleri kapsamında yasal mevzuata uygun yönlendirmeler yapması gerekmektedir. Çünkü her mükellef yürürlükte bulunan mevzuat karmaşasının içinden çıkamayabilecektir. Bu sebeple mükellefler, işi daha iyi bilen muhasebe meslek mensupları tarafından yönlendirilecektir ve bu yönlendirme mevzuat karışıklığından yararlanarak vergi kayıplarına yol açacak davranışlardan alıko-yacaktır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimini de olumsuz etkilemektedir. Karmaşık kanunları anlayamayan mükellefler vergiyi doğru beyan edip ödemekten çekinmektedirler. Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları da karmaşık yapıdaki vergi mevzuatını tam olarak çözümleyememekte ve mükellefleri doğru yönlendirememektedir. Bu sebeple vergi matrahı doğru bir şekilde tespit edilememekte, eksik ve hatalı tarhiyat yapılmakta veya vergi matrahı hiç tespit edilememektedir. Dolayısıyla ödenecek olan vergide kayıplar yaşanmaktadır.

Mükelleflerin veya muhasebe meslek mensuplarının vergi mevzuatına uyum sağlayabilmesi ve yasalara nüfuz edebilmesi vergi mevzuatının yapısıyla yakından ilişkilidir. Sürekli değişme ihtiyacı gösteren ve karmaşık bir yapıda olan vergi mevzuatı, bu karmaşıklıktan kaynaklı vergilerin tahakkuk ettirilememesine sebep olarak mükelleflerin vergilerini ödeyememelerine yol açmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru matrah beyanında bulunamama durumuna da sebep olarak, vergi tahakkuklarının eksik çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi mevzuatı sade, anlaşılabilir ve açık olmalı, sürekli bir değişim gerektirmemelidir. Sadeleşen kanunlar mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının vergilerini doğru beyan etmelerini sağlayacak, vergi kanunlarının sadeleşmesi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da beraberinde getirecek ve vergi kayıplarının önüne geçilebilecektir.

Mevzuat karmaşası sebebiyle vergi kayıplarının önüne geçilmesi için mevcut yapının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. TÜRMOB'un 2013 yılında yayınladığı

Vergi Raporu, vergi sistemiyle ilgili yapılması gereken bazı öneriler getirmiştir. Bunlardan vergi mevzuatı ile ilgili öneriler şunlardır;<sup>78</sup>

- 1) Anayasanın vergi ile ilgili hükümleri yeniden düzenlenmelidir.
- 2) Vergi yasaları sadeleşmelidir.
- 3) Vergi özelgelerinin tamamı internet ortamında kamuya açılmalıdır.
- 4) Mükellef hakları yasa ile tanımlanmalıdır.
- 5) Türk Vergi Sisteminde uluslararası vergi rekabetinin etkisini dikkate alan yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
- 6) Takdir komisyonlarında meslek mensuplarına da yer verilmelidir.
- 7) Özelge Komisyonu'nda TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır.
- 8) Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunda TÜRMOB temsilcisi de yer almalıdır.
- 9) Sirküler, genel düzenleyici işlem özelliğinde olmamalıdır.
- 10) Bütçe Kanunlarında vergi ile ilgili düzenleme yapılması uygulamasından vazgeçilmelidir.
- 11) Çok sık değiştirilen vergi kanunlarında değişiklik yapılırken hukuk devleti ilkeleri ve Anayasa Mahkemesi kararları dikkate alınmalıdır.
- 12) Vergi yasalarında yapılacak değişikliklerin kamuoyunda tartışılması sağlanmalıdır ve bu konuda TÜRMOB'un da görüş alınmalıdır.
- 13) Vergi adaletini ve eşitlik ilkesini zedeleyici düzenlemeler kaldırılmalıdır.
- 14) Vergi ödevinin yerine getirilmesinde uygulanan vergi, vergi benzeri yükümlülükler kaldırılmalıdır.
- 15) Vergi denetim ilkeleri saptanmalı ve kamuya açıklanmalıdır.
- 16) Vergi uyuşmazlıklarında meslek mensuplarından adli muhasebeci olarak yararlanılmalıdır.

---

<sup>78</sup> TÜRMOB, **Vergi Raporu 2013**, Ankara, 2013, s.138.

### 3.3.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Karmaşık vergi mevzuatı ve mevzuata yeterince uyum sağlayamayan meslek mensuplarının vergi kayıplarına etkisi ve kayıpların önlenmesi başlığı altında katılımcılara bazı sorular sorulmuş olup, verilen cevaplar neticesinde bazı bulgulara ulaşılmıştır. Aşağıda tablolar halinde sorulan sorular ve cevaplar analiz edilip, vergi mevzuatının karmaşıklığının vergi kayıpları üzerindeki etkisi, vergi sisteminin muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri üzerine etkisi ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla ne yapılması gerektiği araştırma sonuçları ışığında paylaşılacaktır.

Katılımcıların “Vergi kayıplarının en önemli sebebi vergi mevzuatının karmaşıklığıdır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 16’da sunulmuştur.

**Tablo 16. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığının Vergi Kayıplarının En Önemli Sebebi Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri**

Vergi kayıplarının en önemli sebebi vergi mevzuatının karmaşıklığıdır.	Katılım Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	49	38,89
Katılıyorum	39	30,95
Kararsızım	14	11,11
Katılmıyorum	19	15,08
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,97
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 16’da da görüldüğü gibi vergi kayıplarının en önemli sebebi olarak vergi mevzuatının karmaşık yapısını görenlerin toplam oranı %69,84’tür. %11,11’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu önermenin tam tersini düşünen katılımcıların oranı ise %19,05 olarak belirlenmiştir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi %69,84’lük katılımcı görüşüne göre vergi kayıplarının en önemli sebebi olarak vergi mevzuatının karmaşıklığı görülmektedir. Bu husus önemli bir sebeptir ancak vergi kayıplarında vergi karmaşıklığını en önemli sebep olarak ifade etmek hatalı olacaktır. Çünkü vergi kayıplarına birçok önemli unsur sebep olmaktadır.

Katılımcıların “Ülkemizde vergi mevzuatı titiz bir şekilde hazırlanmaktadır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 17’de sunulmuştur.

**Tablo 17. Ülkemizde Vergi Mevzuatının Titiz Bir Şekilde Düzenlendiğine İnanların Düzeyini Gösteren Katılımcı Görüşleri**

Ülkemizde vergi mevzuatı titiz bir şekilde hazırlanmaktadır.	Katılım Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	9	7,14
Katılıyorum	10	7,94
Kararsızım	31	24,60
Katılmıyorum	36	28,57
Kesinlikle katılmıyorum	40	31,75
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 17’de de görüldüğü gibi ülkemizde vergi mevzuatının titiz bir şekilde hazırlanmış olduğuna inananların toplam oranı %15,08’dir. %24,60’lık bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, ülkemizde vergi mevzuatının yeterince üzerinde durulmadığına inanan katılımcıların oranı ise %60,32 olarak belirlenmiştir. Ülkemizde vergi mevzuatının titiz bir şekilde hazırlanmaması vergi kayıpları açısından önemli bir risk unsuru olarak değerlendirilebilir. Çünkü gerekli özeni göstermeden hazırlanan vergi mevzuatı hatalarla, eksiklerle ve yasal boşluklarla dolu olacaktır. Bu şekilde hazırlanan vergi mevzuatı da önlenmesi amaçlanan vergi kayıplarını daha da çok artıracaktır.

Tablo 17’de vergi mevzuatının titiz bir şekilde hazırlanmadığı ifade edilmektedir. Bu sebeple de tablo 16’da ve tablo 18’de vergi kayıplarının en önemli sebepleri arasında vergi mevzuatının karmaşıklığı gösterilerek bu önerme desteklenmektedir.

Katılımcıların “Vergi mevzuatının karmaşık yapısı vergi matrahının belirlenmesi hususunda önemli bir risk unsuru oluşturmaktadır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 18’de sunulmuştur.

**Tablo 18. Verginin Belirlenmesi Hususunda Mevzuat Karmaşıklığı Bir Risk unsuru Olarak Gören Katılımcı Görüşleri**

<b>Vergi mevzuatının karmaşık yapısı vergi matrahının belirlenmesi hususunda önemli bir risk unsuru oluşturmaktadır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	45	35,71
Katılıyorum	49	38,89
Kararsızım	16	12,70
Katılmıyorum	10	7,94
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,76
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 18’den de görüldüğü gibi vergi matrahının belirlenmesi hususunda mevzuat karmaşıklığını bir risk unsuru olarak görenlerin toplam oranı %74,60’dır. %12,70’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, mevzuat karmaşasının önemli bir risk unsuru olmadığına inanan katılımcıların oranı ise %12,70 olarak belirlenmiştir. Vergi mevzuatının karmaşık yapısı sebebiyle meslek mensupları matrah beyanlarında bulunurken önemli ölçüde zorlanmaktadır. Çünkü vergi mevzuatındaki çeşitli uygulamalar sebebiyle vergi matrahının belirlenmesi aşamasında önemli sorunlar yaşanmaktadır. Muhasebe meslek mensupları karmaşık vergi mevzuatını yeterince çözümleyememekte, vergi mevzuatına yeterince nüfuz edememektedir. Konuyla alakalı belirli yasal düzenlemeler arasındaki çelişkiler ve uygulamadaki farklılıklar da vergi matrahının belirlenmesinde önemli risklere sebep olmaktadır.

Katılımcıların “Meslek mensupları, vergi mevzuatına yeterince hâkimdir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 19’da sunulmuştur.

**Tablo 19. Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Ne Kadar Hâkim Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Meslek mensupları, vergi mevzuatına yeterince hakimdir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	6	4,76
Katılıyorum	17	13,49
Kararsızım	31	24,60
Katılmıyorum	48	38,10
Kesinlikle katılmıyorum	24	19,05



<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>
---------------	------------	------------

Tablo 19’den da görüldüğü gibi meslek mensuplarının vergi mevzuatına yeterince hâkim olduğuna inananların toplam oranı %18,25’dir. %24,60’lık bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu görüşün tam aksini ifade eden katılımcıların oranı ise %57,15 olarak belirlenmiştir. Ülkemizde muhasebe meslek mensuplarının yeterli mevzuat bilgisine sahip olmadığına inanılmaktadır. Buna vergi ile ilgili mesleki eğitimlerin yetersizliği ve mevzuatın karmaşık yapısı sebep olmaktadır. Çünkü karmaşık olan mevzuat sisteminin anlaşılabilir olması mümkün değildir.

Katılımcıların “Türk Vergi Sisteminde yer alan vergilerin sayısı çok fazladır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 20’de sunulmuştur.

**Tablo 20. Vergi Sistemimizde Çok Sayıda Vergi Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Türk Vergi Sisteminde yer alan vergilerin sayısı çok fazladır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	59	46,83
Katılıyorum	39	30,95
Kararsızım	15	11,90
Katılmıyorum	9	7,14
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 20’de de görüldüğü gibi vergi sistemimizde çok sayıda vergi olduğuna inananların toplam oranı %77,78’dir. %11,90’lık bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, vergi sistemimizde çok sayıda vergi yoktur diyen katılımcıların oranı ise %10,31 olarak belirlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nda alınan verilere göre ülkemizde yürürlükte bulunan 28 adet temel vergi kanunu mevcuttur. Bu sayıya bakanlar kurulu kararları, yönetmelikler, tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar, sirkülerler ve özgelgeler de eklendiğinde sayı gittikçe büyümektedir. Bu durum vergi mevzuatında içinden çıkılmaz bir hale sokmakta, dolayısıyla vergi kayıplarına sebep olmaktadır.

Katılımcıların “Vergi mevzuatının karmaşık yapıda oluşu, muhasebe meslek mensuplarına gereksiz iş yükü oluşturmaktadır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 21’de sunulmuştur.

**Tablo 21. Vergi Mevzuatının Yapısının Meslek Mensupları Üzerinde Gereksiz İş Yükü Oluşturduğuna Dair Katılımcı Görüşleri**

Vergi mevzuatının karmaşık yapıda oluşu, muhasebe meslek mensuplarına gereksiz iş yükü oluşturmaktadır.	Katılım Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	63	50,00
Katılıyorum	35	27,78
Kararsızım	18	14,29
Katılmıyorum	7	5,56
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,38
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 21’de de görüldüğü gibi vergi mevzuatının yapısının meslek mensupları üzerinde gereksiz iş yükü oluşturduğuna inananların toplam oranı %77,78’dir. %14,29’luk bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu ifadenin tam aksini düşünen katılımcıların oranı ise %7,94 olarak belirlenmiştir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı muhasebe meslek mensupları üzerinde gereksiz iş yükü oluşturmaktadır. Çünkü vergi mevzuatını çözümleyebilmek başlı başına bir uzmanlık faaliyeti haline gelmektedir. Vergi kanunlarını anlamaya çalışan muhasebe meslek mensupları, asli görevlerini yerine getiremeyecektir. Bu sebeple de vergi kayıpları ortaya çıkabilmekte olduğu ifade edilmiştir. İş yüküne bağlı olarak ortaya çıkan vergi kayıpları, matrahın beyanı noktasında yapılan eksik veya hatalı işlemler sebebiyle oluşmaktadır.

Tablo 20’de vergi sistemimizde yer alan vergi sayısının çok fazla olduğu ifade edilmektedir. Bu sebeple de tablo 21’de vergi sisteminin muhasebe meslek mensupları üzerinde gereksiz iş yükü oluşturduğuna inanılmaktadır. Bunun çözümü için de tablo 22’de vergi çeşidinin azaltılması gerektiği ifade edilmektedir.

Katılımcıların “Vergi mevzuatı yeniden ele alınmalı, vergi çeşidi azaltılarak, sistemsel bütünlük sağlanmalıdır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 22’de sunulmuştur.

**Tablo 22. Vergi Çeşidinin Azaltılarak Vergi Mevzuatının Yeniden Düzenlenmesi Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Vergi mevzuatı yeniden ele alınmalı, vergi çeşidi azaltılarak, sistemsel bütünlük sağlanmalıdır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	68	53,97
Katılıyorum	35	27,78
Kararsızım	12	9,52
Katılmıyorum	7	5,56
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 22’de de görüldüğü gibi vergi çeşidinin azaltılarak vergi mevzuatının yeniden düzenlenmesi gerektiğine inananların toplam oranı %81,75’tir. %9,52’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, vergi mevzuatının yeniden düzenlenmesinin gerekli olmadığına inanan katılımcıların oranı ise %8,73 olarak belirlenmiştir. Bu önermeye katılanların çoğu vergi mevzuatının yeniden ele alınması ve vergi çeşidinin azaltılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Katılımcıların “Vergi mevzuatının karmaşık yapısı muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden faydalanılarak basitleştirilmelidir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 23’te sunulmuştur.

**Tablo 23. Vergi Mevzuatını Düzenlenirken Meslek Mensuplarının Görüş ve Önerilerinin Alınması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Vergi mevzuatının karmaşık yapısı muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerilerinden faydalanılarak basitleştirilmelidir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	59	46,83
Katılıyorum	41	32,54
Kararsızım	12	9,52
Katılmıyorum	8	6,35
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,76
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 23’te de görüldüğü gibi vergi mevzuatını düzenlenirken meslek mensuplarının görüş ve önerilerinin alınması gerektiğine inananların toplam oranı %79,37’dir. %9,52’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu ifadenin tam aksini düşünen katılımcıların oranı ise %11,11 olarak belirlenmiştir. Vergi mevzuatı yaygın mesleki uygulamalara ve mesleki tecrübelere göre yeniden şekillendirilmelidir. Bu sebeple vergi faaliyetlerinin tam içinde yer alan muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerileri, vergi mevzuatının sadeleştirilmesinde büyük katkılar sağlayacaktır.

Katılımcıların “Vergi mevzuatında mümkün mertebe değişiklik yapılmamalıdır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 24’te sunulmuştur.

**Tablo 24. Vergi Mevzuatında Değişiklik Yapılmaması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

Vergi mevzuatında mümkün mertebe değişiklik yapılmamalıdır.	Katılım Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	35	27,78
Katılıyorum	29	23,02
Kararsızım	20	15,87
Katılmıyorum	28	22,22
Kesinlikle katılmıyorum	14	11,11
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 24’te de görüldüğü gibi vergi mevzuatında değişiklik yapılmaması gerektiğine inananların toplam oranı %50,80’dir. %15,87’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, vergi mevzuatında değişiklik yapmanın gerekli olduğuna inanan katılımcıların oranı ise %33,33 olarak belirlenmiştir. Vergi mevzuatı bir bütün olarak ele alınmalı, eksiklikler giderilerek, her kesimin anlayabileceği bir yapıya kavuşturulmalıdır. Ancak bu noktadan sonra vergi mevzuatına müdahale edilmemelidir. Aksi takdirde mevcut yapının karmaşık olması sürekli olarak değişiklik yapılmasına sebep olacaktır.

### **3.4. MUHASEBE MESLEK EĞİTİMİNİN YETERSİZLİĞİ VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ**

Muhasebe meslek eğitiminin yetersiz olmasının vergi kayıpları üzerindeki etkisi dolaylıdır. Çünkü vergi kayıpları, doğrudan mesleki eğitimlerin yetersizliğinden değil, fiili mesleki faaliyetler sebebiyle ortaya çıkar. Yeterince eğitim alamamış ve mesleki olarak kendini geliştirememiş muhasebe meslek mensupları meslek hayatlarında birçok yanlışlığa sebep olurlar. Bu yanlışların sonucu olarak da vergi kayıplarının oluşmasına sebebiyet verebilirler. Vergi tahakkukundaki azalma, mesleki bilgisizliğin varlığına bağlı olarak, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden, verginin eksik tahakkuk ettirilmesini, zamanında tahakkuk ettirilmemesini ya da hiç tahakkuk ettirilmemesini ifade eder.

#### **3.4.1. Muhasebe Meslek Eğitimi**

Mesleki eğitim; devletin veya firmaların ihtiyaç duyduğu iş kollarında nitelikli meslek erbabı yetiştirilmesi amacıyla gerekli bilgi ve becerilerin kazandırıldığı eğitimdir.

Muhasebe meslek eğitimi ise; muhasebe ile ilgili öğrenim gören öğrencilerin, işletme kararlarında yararlı olabilecek bilgilerin sağlanması, işlenmesi, doğruluğunun tespit edilmesi, raporlanması ve raporlanan bilgilerin karar almada nasıl kullanılacağı bakımından bilgilendirilmesi hususunda öğrenci yeteneğinin geliştirilerek artırılmasıdır.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Gökhan Durak, “Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi’nde Faaliyet Gösteren Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi”, (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Edirne, 2009, s. 28.

### 3.4.2. Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Kalitesi

Vergi mükellefleri, mesleki faaliyetlerinde muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duyarlar. Çünkü muhasebe işlemleri mükelleflerin yapabileceği bir iş değil, muhasebe alanında eğitime ve bilgi birikimine sahip meslek mensuplarının faaliyetidir. Mükelleflerin vergi matrahlarının belirlenmesi ve beyan edilmesi muhasebe meslek mensuplarının faaliyet konularındandır. Muhasebe meslek mensupları matrahların belirlenmesi ve beyanı noktasında üzerlerine düşen bu görevi eksiksiz yerine getirmekle mükelleflerdir. İşte bu noktada muhasebe eğitiminin önemi ve kaliteli olmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da ancak kendisini geliştiren ve eğitime açık muhasebe meslek mensuplarıyla sağlanabilir.

Muhasebe mesleği çağın şartlarına göre değişmekte ve gelişmektedir. Teknolojik değişmelere bağlı olarak muhasebe mesleği ve işletme faaliyeti de değişmektedir. Bu gelişim ve değişimler, muhasebe eğitimi veren kişilerin, teknolojik gelişmeleri yakından takip etmesini, ilerde ortaya çıkabilecek değişimleri önceden tahmin etmesini ve bu değişimlerin gerektirdiği önlemleri almasını gerektirmektedir. Muhasebe eğitimin içinde bulunulan zamanın ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde verilmesi ve teknolojiye uyum sağlayabilmesi için; muhasebe eğitimi veren bireylerin nitelikleri artırılmalıdır. Öğrenciler sürekli eğitim programlarına önem vermeli, bu programlarla verilen eğitimlerde gelişen teknoloji ön planda tutulmalı ve bilgisayar kullanımı ile yazılı ve sözlü iletişim becerileri kazandırılmalıdır.<sup>80</sup>

Üniversite öğrenimi ile elde edilen kazanımlar çağın şartlarına uygun bir ekonomik ve sosyal yapının gerektirdiği nitelikli muhasebe hizmetini üretmek açısından yeterli olmamaktadır. Bu durum muhasebe alanında sürekli eğitimin önemini daha da artırmaktadır. Sürekli mesleki eğitimle kastedilen, bilgi ve becerilerin toplumun ihtiyaçlarına uyum sağlamasını, daha önce kazanılan bilgi ve becerilerin yenilenmesini, artırılmasını

---

<sup>80</sup> Mehmet Civan, Ferah Yıldız, “Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMÖ, İstanbul, 16-19 Nisan 2003.

ve geliştirilmesini hedefleyen ve meslek hayatı boyunca devam etmesi gereken bir öğrenim sürecidir.<sup>81</sup>

Muhasebe meslek örgütleri, eğitim kurumları ve vergi idaresi tarafından muhasebe meslek mensuplarının kalitelerinin artırılmasına yönelik bir takım çalışmalar yapılmalıdır. Özellikle devletin vergiye olan ihtiyacı, yasaların uygulanmasının gerekliliği, dürüstlük, meslek ahlakı ve meslek bilinci sürekli olarak vurgulanmalıdır.<sup>82</sup>

### 3.4.3. Muhasebe Eğitimlerinin Yetersiz Olmasının Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi

Muhasebe mesleğinin ve bu mesleği icra edecek muhasebe meslek mensuplarının tarafsız, dürüst ve objektif davranışlara, mesleğin gerektirdiği diğer niteliklere, vergi ahlakı ve vergi bilincine sahip olmasının önemi tartışma götürmez bir gerçekliktir. Sayılan bu niteliklere sahip nitelikli muhasebe meslek mensuplarının yetiştirilmesi her şeyden önce kaliteli bir vergi ve muhasebe öğreniminden geçmektedir.<sup>83</sup> İyi bir eğitim almayan muhasebe meslek mensubu mesleğin icrası noktasında da önemli problemlerle karşılaşacaktır. Bu problemleri aşamayan ve mesleğinde başarısız olan muhasebe meslek mensubu, vergi gelirlerinde de önemli kayıpların oluşmasına sebep olacaktır.

Meslek odaları ve diğer mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimlerin yeterli olmaması ve özel eğitimlerin oldukça pahalı olması muhasebe meslek mensuplarının önündeki en temel problemler arasında yer almaktadır.<sup>84</sup> Muhasebe meslek mensubu

---

<sup>81</sup> Salim Şengel, “Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 47 (Temmuz 2010), s. 83.

<sup>82</sup> Hakan TAŞTAN, “Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul, 2006, s. 193.

<sup>83</sup> Hüseyin Ali Kutlu, “Muhasebe Eğitiminin, Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 46 (Nisan 2010), s. 233.

<sup>84</sup> Tansel Hacıhasanoğlu, Nevran Karaca, “Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 4 (2014), s. 157.

adayının kaliteli eğitime ulaşmasında yaşadığı bu problemler, muhasebe mesleği açısından büyük bir sorun olarak görülmektedir. Kaliteli muhasebe eğitimi en başında vergi gelirleri açısından çok önemli bir paya sahiptir. Kaliteli muhasebe eğitimi ve muhasebe sisteminde doğru bilgiye dayalı gerçek ve adil bir vergileme ile vergi kayıplarının önlenmesi mümkündür.<sup>85</sup>

Muhasebe eğitiminin sunduğu bilgileri kişisel kapasitesi içerisinde toplayan muhasebe meslek mensubu adayı, kişilerin, firmaların ve devletin temel taleplerini karşılayabilecek bir meslek mensubuna dönüşecektir. Devletin muhasebe sisteminden temel talebi vergi olduğuna göre, nitelikli muhasebe meslek mensubu devletin vergi talebini karşılamakta üzerine düşen görevi yerine getirecektir.

Her ne kadar muhasebe eğitiminin vergi odaklı olması gerektiğini savunuyor olsak da vergi odaklı muhasebe eğitiminin de önemli sorunları beraberinde getireceği ortadadır. Muhasebe eğitimlerinin ve uygulamalarının vergisel bakış açısı ile düzenlenmesi finansal raporlama açısından kalitenin düşmesine neden olabilmektedir. Bunun sebebi, finansal bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının gözetilmemesi ve sadece vergi idaresinin ihtiyaçları gözetilerek muhasebe uygulamalarına yön verilmesidir. Ancak bu tür muhasebe sistemleri, vergisel yükümlülüklerin düşürülmesi amacıyla finansal raporlarda manipülasyon yapma olasılığını artıracak ve önüne geçmeye çalıştığımız vergi kayıplarını aksine artıracaktır.<sup>86</sup>

Firmaların talepleri doğrultusunda baktığımızda ise genellikle firmalar bir meslek mensubu istihdam ederken, meslek mensuplarının vergi avantajları konusundaki bilgi birikimlerine ve bu konulara yeterince hâkim muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duyarlar.<sup>87</sup> Bunun sebebi devletin sağladığı vergisel avantajlar ile vergi ödemelerini

---

<sup>85</sup> Abdülkerim Daştan, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S. 2 (2011), s. 183.

<sup>86</sup> Gürol Durak, Eymen Gürel, “Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 64 (Ekim 2014), s. 104.

<sup>87</sup> Gökhan Durak, “Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi’nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi”, (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Edirne, 2009, s. 70.



minimize etmeye çalışırlar. Bu durum kabul edilebilir olmakla beraber meslek mensupları mevzuatın sağladığı imtiyazlar dışına çıkarak da vergi kayıplarına sebep olmamalıdır.

Muhasebe eğitimleri ile vergi kayıplarını önlemek amacıyla muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmesi, vergi kayıpları ile mücadelenin öneminin bilincinde olunması, meslek eğitiminin önündeki engellerin kaldırılması, iş başı eğitim programlarının yaygınlaştırılması ve mesleki eğitim kurumları ile vergi idaresi arasında koordinasyonun sağlanması gerekmektedir.

#### 3.4.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Muhasebe meslek eğitiminin yetersizliğinin vergi kayıplarına etkisi ve kayıpların önlenmesi başlığı altında katılımcılara bazı sorular sorulmuş olup, verilen cevaplar neticesinde bazı bulgulara ulaşılmıştır. Aşağıda tablolar halinde sorulan sorular ve cevaplar analiz edilip, meslek eğitiminin vergi kayıpları üzerindeki etkisi, meslek eğitiminin muhasebe meslek mensuplarının davranışları üzerine etkisi ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla ne yapılması gerektiği araştırma sonuçları ışığında paylaşılacaktır.

Katılımcıların “İyi bir muhasebe meslek eğitimi, muhasebe mesleğinin gelişimi açısından yeterlidir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 25’te sunulmuştur.

**Tablo 25. Muhasebe Mesleğinin Gelişiminde Meslek Eğitiminin Önemine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>İyi bir muhasebe meslek eğitimi, muhasebe mesleğinin gelişimi açısından yeterlidir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	35	27,78
Katılıyorum	37	29,37
Kararsızım	24	19,05
Katılmıyorum	24	19,05
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,76
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 25'ten de görüldüğü gibi muhasebe mesleğinin gelişiminde meslek eğitiminin önemine inananların toplam oranı %57,15'dir. %19,05'lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu önermenin tam tersini düşünen katılımcıların oranı ise %23,81 olarak belirlenmiştir. Muhasebe mesleğinin gelişimi, iyi bir muhasebe eğitime bağlanabilir ancak bu tek başına yeterli değildir. Bu önermeye katılanların sayısının çok fazla (%57,15) olmaması da bunu göstermektedir. Muhasebe mesleğinin gelişimi, iyi bir meslek eğitimin yanında, vergi bilincine sahip meslek mensuplarının yetiştirilmesi, sürekli seminerler, sempozyumlar ile muhasebe etik ve uygulama eğitimleri verilerek yaşam boyu öğrenme sürecine katkı sağlanması, etkili işbaşı eğitim programlarının uygulanması ve gerekli mevzuat çalışmalarının yapılmasına bağlıdır.

Katılımcıların “Ülkemizde muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmektedir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 26'da sunulmuştur.

**Tablo 26. Ülkemizde Meslek Eğitimine Ne Kadar Önem Verildiğini Gösteren Katılımcı Görüşleri**

<b>Ülkemizde muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmektedir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	10	7,94
Katılıyorum	17	13,49
Kararsızım	22	17,46
Katılmıyorum	42	33,33
Kesinlikle katılmıyorum	35	27,78
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 26'da da görüldüğü gibi ülkemizde meslek eğitimine yeterince önem verildiğini inananların toplam oranı %21,43'tür. %17,46'lık bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, ülkemizde muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmediğini düşünen katılımcıların oranı ise %61,11 olarak belirlenmiştir. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Ülkemizde muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmediği ortadadır. Mesleki eğitim üniversite öğrenimi seviyesinde kalkmakta, meslek mensubu adayları, iş hayatına kendilerini hazırlamak için çaba göstermemektedirler. Aynı durum meslek eğitimi veren kuruluşlar için de geçerlidir. Üniversiteler, meslek odaları ve meslek eğitimi

veren çeşitli kuruluşlar, öğrenim gören meslek adaylarını belgelendirmek amacıyla hareket etmekte, onları profesyonel iş hayatına hazırlamamaktadır.

Bir öngörü olarak tablo 25’te yeterli düzeyde bir meslek eğitimi muhasebe mesleğinin gelişimi açısından yeterli görülmektedir. Ancak tablo 26’da görüldüğü gibi ülkemizde muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmemektedir. Muhasebe meslek eğitimine gereken önem verilir ve eğitimlerin önündeki engeller kaldırılırsa tablo 27’de görüldüğü gibi vergi kayıpları da önlenmiş olabilecektir.

Katılımcıların “Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi vergi kayıpları üzerinde etkilidir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 27’de sunulmuştur.

**Tablo 27. Vergi Kayıplarında Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyinin Etkili Olduğunu Düşünenlerin Oranını Gösteren Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi vergi kayıpları üzerinde etkilidir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	42	33,33
Katılıyorum	45	35,71
Kararsızım	17	13,49
Katılmıyorum	13	10,32
Kesinlikle katılmıyorum	9	7,14
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 27’den de görüldüğü gibi vergi kayıplarında meslek mensuplarının eğitim düzeyinin etkili olduğunu düşünenlerin toplam oranı %69,04’tür. %13,49’luk bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, vergi kayıplarında meslek mensuplarının eğitim düzeyinin etkili olmadığını düşünenlerin toplam oranı ise %17,46 olarak belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensupları vergi matrahların belirlenmesi ve beyanı noktasında görev üstlenirler. Bu görevleri hakkıyla yerine getiremeyen meslek mensupları dolayısıyla vergi kayıplarına sebep olacaktır. İşte bu noktada vergi kayıplarının önlenmesi bakımından muhasebe meslek eğitiminin önemi ve kaliteli olmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Katılımcıların “Yetersiz muhasebe meslek eğitimi alanların vergi konularına yeterince vakıf olmasının imkânı yoktur.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 28’de sunulmuştur.

**Tablo 28. Yetersiz Meslek Eğitimi Alanların Vergi Konularına Vakıf Olamayacağına Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Yetersiz muhasebe meslek eğitimi alanların vergi konularına yeterince vakıf olmasının imkânı yoktur.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	44	34,92
Katılıyorum	45	35,71
Kararsızım	18	14,29
Katılmıyorum	14	11,11
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,97
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 28’den de görüldüğü gibi yetersiz meslek eğitimi alanların vergi konularına vakıf olamayacağına inananların toplam oranı %70,63’dür. % 14,29’luk bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu görüşün tam aksini ifade eden katılımcıların oranı ise % 15,08 olarak belirlenmiştir. Muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmemesi, meslek mensuplarının vergi konularına yeterince vakıf olamamasına sebep olur. Ancak sadece muhasebe eğitimi alınarak da bu yeterlilik sağlanamaz. Nitekim muhasebe eğitiminin yanında vergi eğitimi de meslek mensubu adaylarına verilmelidir. Ancak bu sağlanırsa muhasebe meslek mensupları vergi konularına hâkim olabilir.

Katılımcıların “Yeterli muhasebe meslek eğitimi alanlar, vergi kayıpları ile mücadelenin önemini bilir ve ona göre davranırlar.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 29’da sunulmuştur.

**Tablo 29. Yeterli Meslek Eğitimi Alanların Vergi Kayıpları ile Mücadelenin Öneminin Bilincinde Olacağına Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Yeterli muhasebe meslek eğitimi alanlar, vergi kayıpları ile mücadelenin önemini bilir ve ona göre davranırlar.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	39	30,95
Katılıyorum	47	37,30
Kararsızım	22	17,46

Katılmıyorum	14	11,11
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 29’da da görüldüğü gibi yeterli meslek eğitimi alanların vergi kayıpları ile mücadelenin önemini bilincinde olacağına inananların toplam oranı %68,25’dir. %17,46’lık bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu durumun tam aksini düşünen katılımcıların oranı ise %14,28 olarak belirlenmiştir. Bu önermeye katılım oranının oldukça yüksek olması şahsi kanaatime göre, tek taraflı düşünce biçimi sebebiyle ortaya çıkmıştır. Şunu belirtmek gerekir ki vergi kayıpları ile mücadelenin önemini bilmek, sadece meslek eğitimi ile alakalı değildir. Nitekim yeterli eğitime sahip meslek mensupları da vergi kayıplarıyla mücadele etmeyebilir. Vergi kayıplarıyla mücadele, eğitime değil, vergi ahlakı ve vergi bilincine sahip olmakta gelişir. Bu husus tamamıyla ahlaki davranış biçimine göre gerçekleşir.

Tablo 28’de yetersiz meslek eğitimi alanların vergi konularına vakıf olamayacağına inanılmaktadır. Vergi konularına yeterince hâkim olan muhasebe meslek mensupları tablo 29’da da görüldüğü gibi vergi kayıplarıyla mücadelenin önemini de bilir ve ona göre davranırlar önermesini desteklemektedir.

Katılımcıların “Muhasebe meslek mensubu adayının kaliteli eğitime ulaşmasının önünde engeller (eğitimlerin pahalı olması vb.) bulunmaktadır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 30’da sunulmuştur.

**Tablo 30. Meslek Mensubunun Kaliteli Eğitime Ulaşmasının Önünde Engeller Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri**

Muhasebe meslek mensubu adayının kaliteli eğitime ulaşmasının önünde engeller (eğitimlerin pahalı olması vb.) bulunmaktadır.	Katılım Sayısı	%
Kesinlikle katılıyorum	44	34,92
Katılıyorum	37	29,37
Kararsızım	20	15,87
Katılmıyorum	17	13,49
Kesinlikle katılmıyorum	8	6,35
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 30’da da görüldüğü gibi meslek mensubunun kaliteli eğitime ulaşmasının önünde engeller olduğuna inananların toplam oranı %64,29’dur. %15,87’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, meslek mensubunun kaliteli eğitime ulaşmasının önünde engeller olmadığına inanan katılımcıların toplam oranı ise %19,84 olarak belirlenmiştir. Eğitimin önemi ve kalitesi kadar, bu eğitimlere ulaşabilmek de bir sorun olarak görülmektedir. Meslek eğitimi (kurslar vb.) ne kadar kaliteli olursa olsun, bu öğrenimi alamayan meslek mensubu adaylarının mesleki açıdan kendini geliştiremeyeceği ortadadır. Bu sebeple meslek eğitiminin önündeki engeller kaldırılmalıdır.

Katılımcıların “Muhasebe mesleğinde, iş başı eğitim programları yaygınlaştırılmalıdır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 31’de sunulmuştur.

**Tablo 31. Muhasebe Mesleğinde İş Başı Eğitiminin Yaygınlaştırılması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe mesleğinde, iş başı eğitim programları yaygınlaştırılmalıdır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	58	46,03
Katılıyorum	43	34,13
Kararsızım	13	10,32
Katılmıyorum	8	6,35
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 31’de de görüldüğü gibi muhasebe mesleğinde iş başı eğitiminin yaygınlaştırılması gerektiğine inananların toplam oranı %80,16’dır. %10,32’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, meslek mensuplarının, iş başı eğitim programlarının gereksiz olduğuna inanan katılımcıların oranı ise %9,52 olarak belirlenmiştir. Ülkemizde her meslek gibi muhasebe mesleği de iş başında öğrenilmektedir. Üniversite eğitimi ile belli bir bilgi birikimine sahip olan meslek mensubu adayları, aldıkları bu bilgileri ne şekilde uygulayacağı hususuna ancak bu şekilde ulaşabilir. Bu önermedeki yüksek katılım oranı da uygulama olmadan teorik eğitimin yeterli olmayacağı yönündedir.

Katılımcıların “Muhasebe meslek eğitimi veren eğitim kurumları ile muhasebe meslek adayları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 32’de sunulmuştur.

**Tablo 32. Meslek Mensupları, Muhasebe Eğitimi Veren Kuruluşlar ve Vergi İdaresi Arasında Koordinasyon Sağlanması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe meslek eğitimi veren eğitim kurumları ile muhasebe meslek adayları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	61	48,41
Katılıyorum	45	35,71
Kararsızım	9	7,14
Katılmıyorum	7	5,56
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 32’de de görüldüğü gibi meslek mensupları, muhasebe eğitimi veren kuruluşlar ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanması gerektiğine inananların toplam oranı %84,12’dir. %7,14’lük bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu önermenin tam tersini düşünen katılımcıların toplam oranı ise %8,73 olarak belirlenmiştir. Muhasebe meslek eğitimi veren eğitim kurumları, vergi idaresi ile koordineli olarak meslek adaylarının öğrenimlerine katkı sağlamalıdır. Vergi idaresinden personeller ilgili eğitim kurumlarında vergi ve vergi ödevi ile ilgili seminerler düzenlemeli, meslek adaylarının vergilendirme süreci, vergi ahlakı, vergi bilinci, verginin gerekliliği ve optimum vergileme için ne yapılması gerektiği konusunda meslek adaylarına eğitim vermelidirler.

Katılımcıların “Muhasebe meslek eğitiminde vergi kayıplarıyla mücadelenin önemi vurgulanmalıdır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 33’te sunulmuştur.

**Tablo 33. Meslek Eğitiminde Vergi Kayıplarıyla Mücadelenin Öneminin Vurgulanması Gerektiğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe meslek eğitiminde vergi kayıplarıyla mücadelenin önemi vurgulanmalıdır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	61	48,41
Katılıyorum	41	32,54
Kararsızım	12	9,52
Katılmıyorum	8	6,35
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 33’te de görüldüğü gibi meslek eğitiminde vergi kayıplarıyla mücadelenin öneminin vurgulanması gerektiğine inananların toplam oranı %80,95’dir. %9,52’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, meslek eğitiminde vergi kayıplarıyla mücadelenin öneminin vurgulanmasının gereksiz olduğuna inanan katılımcıların oranı ise %9,52 olarak belirlenmiştir. Belki de meslek eğitiminde verilebilecek en önemli esas vergi kayıplarıyla mücadelenin önemi olacaktır. Bu mücadele bilinci meslek adaylarına kazandırıldığında, vergi kayıpları minimum seviyelere inecektir. Muhasebe meslek mensubu meslek hayatında, vergi kayıplarına sebep olan davranışlara geçit vermeyecek, vergi kayıplarıyla mücadelede vergi bilincini ve ahlakını muhafaza ederek, baskı ve zorlamalara boyun eğmeyecektir.

### **3.5. MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ VE VERGİ KAYIPLARININ ÖNLENMESİ**

Bilindiği gibi hatalı ve hileli işlemler vergi tahakkukunda önemli bir azalmaya sebep olmaktadır. Vergi tahakkukundaki azalma, hatalı ve hileli işlemlerin varlığına bağlı olarak, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden, verginin eksik tahakkuk ettirilmesini, zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya hiç tahakkuk ettirilmemesini ifade eder. Verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya hiç tahakkuk etmemesi, kişinin kasıtlı hareket etmeksizin, vergi matrahını zamanında beyan etmemesi ve beyan etmeyi tamamıyla unutması sebebiyle ortaya çıkabileceği gibi, kasten (vergi affına ilişkin gelecek beklentileri) matrah beya-



nında bulunulmaması sebebiyle de ortaya çıkar. Verginin eksik tahakkuk etmesi ise kişinin hatalı bir işlem neticesinde matrahını eksik beyan etmesi veya yapılan faaliyeti ve gelir unsurlarını gizlemek suretiyle ortaya çıkar. Hata ve hile kavramları vergi tahakkukunda aynı etkileri gösterse bile, ortaya çıkış biçimi bakımından birbirinden ayrılırlar.

Hatalı işlemler, kişinin ilgili işlemi yaptığı anda, içinde bulunduğu zihinsel, duygusal ve fiziksel durumları sebebiyle ortaya çıkar. Hileli işlemler ise kişinin niyet ve hedefleri neticesinde vuku bulur. Muhasebe düzensizlikleri denilince öncelikli akla gelen kavram, hile kavramıdır. Aslında muhasebe düzensizliği, hata ve hile kavramını içeren bir üst kavramdır. Hile kavramı, kişinin etik ve ahlaki değerlere bağlı olamaması ve vergi bilincinden yoksun olması gibi sebeplerle hileli işlemlere muhatap olmasıdır. Muhasebe düzensizlikleri, hile kavramı yanında hata kavramını da içerdiğinden bu konu “Etik Kurallara Aykırı Davranış ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi” başlığı altında incelenmemiş, ayrı olarak ele alınmıştır.

### **3.5.1. Muhasebe Düzensizliği; Hata ve Hile Kavramı**

Hata ve hilenin ayrımı noktasında temel unsur kasıt unsurudur. Eğer muhasebe meslek mensubunun yaptığı, suç teşkil eden işlem kasıtlı olarak yapılıyor ise hile, kasıt unsuru bulunmadan yapılıyor ise hatadan söz edilir.

Muhasebe hata ve hilelerinin ayrımı noktasında temel unsur kasıt unsuru olmakla birlikte, bazı durumlarda muhasebede meydana gelen düzensizliğin muhasebe hatası mı, muhasebe hilesi mi olarak adlandırılması gerektiği net bir şekilde ifade edilemeyebilir. Bu hususta aşağıdaki ölçütlerden yararlanmak mümkündür:<sup>88</sup>

- Muhasebe düzensizliği, aynı yönde ve sürekli devam ediyorsa muhasebe hilesinin varlığından,

---

<sup>88</sup> Kadir Tuna, “Muhasebede Hata ve Hile”, (Çevrimiçi)  
<http://www.halkbankkobi.com.tr/NewsDetail/Muhasebede-Hata-ve-Hile/7767> (Erişim Tarihi: 25 Ekim 2017).

- Muhasebe düzensizliğinin hemen anlaşılması ve düzeltilmesi imkânı varken, yanlışlığı gidermek yerine üzerini örtmek için yeni bir yanlışlığın yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığından,
- Küçük işletmelerde büyük tutarlarda bir muhasebe düzensizliği varsa muhasebe hilesinin varlığından, büyük işletmelerde küçük tutarlarda bir muhasebe düzensizliği varsa muhasebe hatasının varlığından,
- Muhasebe düzensizliğinin işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanlarının yararına olup, diğer kişi ve kuruluşların dolaylı veya dolaysız zararına olması halinde muhasebe hilesinin varlığından söz edilir.

### **3.5.2. Muhasebe Hatalarından Kaynaklanan Vergi Kayıpları**

Herhangi bir kasıt unsuru taşımayan, dikkatsizlik, bilgisizlik, unutkanlık vb. gibi nedenlerle kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklara muhasebe hatası denir.<sup>89</sup> Muhasebe hataları, matrah beyanlarının yukarıdaki sebeplerle yapılmaması veya matrah beyanının zamanında yapılmaması sebebiyle ya da yapılan matrah beyanının eksik yapılması sebebiyle vergilerin eksik tahakkuk etmesine, zamanında tahakkuk etmemesine veya hiç tahakkuk etmemesine sebep olur. Muhasebe hatalarını tespit ederek, hataların düzeltilmesini sağlamak, muhasebe hataları sebebiyle ortaya çıkabilecek vergisel kayıpların önüne geçebilecektir.

Vergi kayıplarına sebebiyet veren muhasebe hataları çok yönlü olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bu hatalar matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma ve tekrarlama hataları ile bilanço hataları olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

<sup>89</sup> Filiz Aygen, “Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetim Rolü”, (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi), Sakarya, 2003, s. 49.

### 3.5.3. Muhasebe Hilelerinden Kaynaklanan Vergi Kayıpları

Hesap işleyişi ve kayıt düzeninin, vergi ve muhasebe ilkeleri ile kanunlara aykırı olarak tutulmasına muhasebe hilesi denir.<sup>90</sup> Muhasebe hilelerin varlığı kişinin niyet ve hedefleri neticesinde kasten ortaya çıktığı gibi bazı çeşitli unsurlara da dayanmaktadır. Bunları detaylandırarak olursak, kasıtlı olarak yapılmak şartıyla,<sup>91</sup>

- Basit matematiksel işlem hataları yapma,
- Fazla ya da eksik sıfırlar koyma,
- Tutarları yanlış hesaplara kaydetme (borcu alacağı borca kaydetme),
- Sayfalar arasında veya defterler arasında yanlış tutarlar aktarma,
- Çifte kayıt yapma,
- Unutulmuş gibi yaparak bazı işlemleri kaydetmeme,
- Bilerek hatalı uygulamalar yapma,
- İşletmenin durumunu kötü veya iyi göstermek amacıyla bilanço maskeleyesine başvurma.

Muhasebe hileleri, yukarıda sayılan işlemlerle vergi matrahında aşınmaya sebep olurlar. Bu aşınma, hileli işlemlerle matrah beyanlarının yapılmaması veya zamanında yapılmaması ya da yapılan matrah beyanının eksik yapılması sebebiyle vergilerin tahakkuk etmemesi veya zamanında tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi sebebiyle ortaya çıkar. Bunun sonucu olarak da devlet önemli bir vergi kaybına uğrar.

Muhasebe hilesi yapmanın konumuz açısından önemi vergi kayıplarına sebep olmasıdır. Ancak vergi kayıplarının yanı sıra, muhasebe hilesi yapmanın birçok amacı mevcuttur. Bu amaçları genel itibariyle şu şekilde sıralamak mümkündür:<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> Hakan Gürsoy, “Muhasebe Hileleri ve Sorumluluklar”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 203, (Kasım 2009), s.17.

<sup>91</sup> Akif Akarca, Mehmet Şafak, “Muhasebe Hileleri ve Muhasebede Manipülasyon ve Vergi Cezaları”, (Çevrimiçi) <http://www.elitdenetim.com/dosyalar/275.pdf> (Erişim Tarihi: 26 Ekim 2017), s.1.

<sup>92</sup> Kadir Tuna, “Muhasebede Hata ve Hile”, (Çevrimiçi) <http://www.halkbankkobi.com.tr/NewsDetail/Muhasebede-Hata-ve-Hile/7767> (Erişim Tarihi: 22 Kasım 2017).

- Vergi kaçırma düşüncesi,
- Zimmetlerin saklanması sağlanması,
- Ortakların birbirini yanıltma arzusu,
- Kar dağıtılmak istenmemesi,
- Yolsuzlukların ortaya çıkmasının istenmemesi,
- Hak edilmeyen mali desteklerden yararlanma isteğidir.

#### **3.5.4. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Kayıplarına Etkisi ve Önlenmesi**

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin yani muhasebe düzensizliklerinin vergilendirme açısından önemi büyüktür. Bu önem; muhasebe düzensizliklerinin vergi kaybına sebep olması, bir vergi suçunu oluşturması ve vergi cezasını gerektirmesi sebebiyle ortaya çıkar. Muhasebe düzensizliklerinin vergi kayıplarına neden olması, vergi matrahını aşağı çekmek suretiyle verginin eksik tahakkukuna sebep olmak ya da tahakkukun hiç yapılmaması veya zamanında yapılmaması suretiyle ortaya çıkar.

Ortaya çıkan bu olası vergi kayıplarını önlemek amacıyla hatalı ve hileli işlemlerin en aza indirilmesi, vergi kanunlarındaki boşlukların giderilerek denetim faaliyetlerinin yaygınlaştırılması, meslek mensupları üzerindeki gereksiz iş yükünün azaltılması, muhasebe faaliyetlerinde daha çok teknolojiye dayanarak yararlanılması ve mükelleflerin muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskıcı tutumlarının önüne geçilmesi gerekmektedir.

#### **3.5.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

Muhasebe düzensizlikleri (hata ve hile)'nin vergi kayıplarına etkisi ve kayıpların önlenmesi başlığı altında katılımcılara bazı sorular sorulmuş olup, verilen cevaplar neticesinde bazı bulgulara ulaşılmıştır. Aşağıda tablolar halinde sorulan sorular ve cevaplar analiz edilip, muhasebe düzensizliklerinin vergi kayıpları üzerindeki etkisi, meslek mensuplarının muhasebe düzensizliklerinin oluşumdaki etkisi ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla ne yapılması gerektiği araştırma sonuçları ışığında paylaşılacaktır.

Katılımcıların “Muhasebe düzensizlikleri vergileme açısından önemli bir risk unsuru oluşturmaktadır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 34’de sunulmuştur.

**Tablo 34. Vergileme Açısından Muhasebe Düzensizliklerinin Bir Risk Unsuru Oluşturduğuna Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe düzensizlikleri vergileme açısından önemli bir risk unsuru oluşturmaktadır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	54	42,86
Katılıyorum	47	37,30
Kararsızım	13	10,32
Katılmıyorum	6	4,76
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,76
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 34’den de görüldüğü gibi vergileme açısından muhasebe düzensizliklerinin bir risk unsuru oluşturduğuna inananların toplam oranı %80,16’dır. %10,32’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu önermenin tam tersini düşünen katılımcıların oranı ise %9,52 olarak belirlenmiştir. %80,16’lık katılımcı görüşüne göre muhasebe düzensizliklerinin, vergileme ve vergi kayıpları açısından önemli bir risk faktörü olarak görülmesinin sebebi, yapılan her hile veya hatanın vergi tahakkukunu zedeleyerek ya da geciktirerek vergi gelirlerinde önemli bir yıpranmaya sebep olmasıdır.

Katılımcıların “Muhasebede hatalı veya hileli işlemlerin en aza indirilmesi vergi kayıplarının önlenmesinde en etkili çözümdür.” önermesinde verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 35’te sunulmuştur.

**Tablo 35. Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Düzensizliklerinin En Aza İndirilmesi Gerekliğini Gösteren Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebede hatalı veya hileli işlemlerin en aza indirilmesi vergi kayıplarının önlenmesinde en etkili çözümdür.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	43	34,13
Katılıyorum	45	35,71
Kararsızım	17	13,49
Katılmıyorum	15	11,90

Kesinlikle katılmıyorum	6	4,76
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 35’te de görüldüğü gibi vergi kayıplarının önlenmesinde muhasebe düzensizliklerinin en aza indirilmesi gerektiğine inananların toplam oranı %69,84’tür. %13,49’luk bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, vergi kayıplarının önlenmesinde muhasebe düzensizliklerinin giderilmesinin en etkili çözüm olmadığını düşünen katılımcıların toplam oranı % 16,66 olarak belirlenmiştir. Hatalı ve hileli işlemlerin en aza indirilmesinin vergi kayıplarını önleme bakımından geçerli bir çözüm olduğu ortadadır. Ancak bu çözüm tek başına etkili ve yeterli değildir. Nitekim vergi kayıpları sadece hata ve hileler sebebiyle de ortaya çıkmamaktadır. Bu sebeple en etkili çözüm demek eksik olacaktır. Ayrıca hata ve hileyi önleme bakımından bu durumun arka planında yatan sebepler araştırılmalı, muhasebe meslek mensuplarını hata yapmaya veya hileye yönlendiren durumlarla mücadele edilmelidir.

Muhasebe düzensizlikleri, tablo 34’te de görüldüğü gibi vergileme açısından önemli bir risk unsuru olarak görülmektedir. Bunun çözümü de muhasebe düzensizlikleri yani hatalı ve hileli işlemlerin en aza indirilmesi ile sağlanabileceği tablo 35’te ifade edilmektedir.

Katılımcıların “Muhasebe düzensizlikleri sadece mükelleflerden gelen hatalı ve yanlış veriler sebebiyle meydana gelmektedir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 36’da sunulmuştur.

**Tablo 36. Muhasebe Düzensizliklerinin Sadece Mükellef Kaynaklı Olmadığını Gösteren Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe düzensizlikleri sadece mükelleflerden gelen hatalı ve yanlış veriler sebebiyle meydana gelmektedir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	8	6,35
Katılıyorum	21	16,67
Kararsızım	22	17,46
Katılmıyorum	46	36,51
Kesinlikle katılmıyorum	29	23,02
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 36'dan da görüldüğü gibi muhasebe düzensizliklerinin sadece mükellef kaynaklı olduğunu düşünenlerin toplam oranı %23,02'dir. %17,46'lık bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, muhasebe düzensizliklerinin sadece mükellef kaynaklı olmadığını düşünenlerin toplam oranı ise %59,53 olarak belirlenmiştir. Bu sonuçtan da görülebileceği gibi muhasebe düzensizliklerinden sadece mükellefleri sorumlu tutmak yanlış olacaktır. Mükelleflerin yanı sıra muhasebe meslek mensupları da muhasebe düzensizliklerine sebep olabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları fiziki yeterliliklerine göre hataya düşmekte, ahlaki durumlarına göre ise hileye başvurumaktadırlar.

Tablo 37, 38 ve 41'de görüldüğü gibi vergi kanunlarındaki boşluklar, gereksiz iş yükü ve mükelleflerin baskıcı tutumlarının da muhasebe düzensizliklerine sebep olduğu ifade edilerek bu önerme desteklenmiştir.

Katılımcıların "Muhasebe meslek mensupları genellikle vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar." önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 37'de sunulmuştur.

**Tablo 37. Vergi Kanunlarındaki Boşlukların Meslek Mensubunun Hileye Başvurmasında Etkili Olduğuna Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe meslek mensupları genellikle vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	31	24,60
Katılıyorum	38	30,16
Kararsızım	24	19,05
Katılmıyorum	22	17,46
Kesinlikle katılmıyorum	11	8,73
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 37'den de görüldüğü gibi vergi kanunlarındaki boşlukların meslek mensubunun hileye başvurmada etkili olduğuna inananların toplam oranı %54,76'dır. %19,05'lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu görüşün tam aksini ifade eden katılımcıların oranı ise %26,19 olarak belirlenmiştir. Bu görüşe göre vergi mevzuatında açık bir nokta bırakılmamalı, vergi ahlakından yoksun meslek mensuplarının hile ile vergi kayıplarına sebep olmalarının önüne geçilmelidir. Eğer mevzuatta bir boşluk varsa

bile çeşitli mekanizmalarla, o boşluktan yararlananlar tespit edilerek, cezalandırılmalıdır.

Katılımcıların “Muhasebe meslek mensupları üzerindeki gereksiz iş yükü hata olasılığı artmakta ve vergi kayıplarını tetiklemektedir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 38’de sunulmuştur.

**Tablo 38. Fazla İş Yükünün Meslek Mensubunun Hata Yapma Olasılığını Artıracağına Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe meslek mensupları üzerindeki gereksiz iş yükü hata olasılığı artmakta ve vergi kayıplarını tetiklemektedir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	51	40,48
Katılıyorum	38	30,16
Kararsızım	24	19,05
Katılmıyorum	10	7,94
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,38
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 38’de de görüldüğü gibi gereksiz iş yükünün meslek mensubunun hata yapma olasılığını artıracağına inananların toplam oranı %70,64’tür. %19,05’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu durumun tam aksini düşünen katılımcıların oranı ise % 10,32 olarak belirlenmiştir. % 70,64’lük bu katılımcı grubu muhasebe hatalarına sebep olarak, muhasebe meslek mensupları üzerindeki gereksiz iş yükününü göstermekte ve çözümü iş yükünün azaltılarak, hata olasılığının en aza indirilmesinde görmektedirler.

Katılımcıların “Muhasebe düzensizliklerinin önlenmesinde kullanılan mekanizmaların (denetim, iç kontrol vb.) geliştirilmesi vergi kayıplarını da en aza indirecektir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 39’da sunulmuştur.



**Tablo 39. Denetim ve Kontrol Mekanizmalarının Geliştirilmesinin Muhasebe Düzensizliklerinin Önlenmesinde Etkili Olacağına Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe düzensizliklerinin önlenmesinde kullanılan mekanizmaların (denetim, iç kontrol vb.) geliştirilmesi vergi kayıplarını da en aza indirecektir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	49	38,89
Katılıyorum	54	42,86
Kararsızım	12	9,52
Katılmıyorum	7	5,56
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,17
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 39’da da görüldüğü gibi denetim ve kontrol mekanizmalarının geliştirilmesinin muhasebe düzensizliklerinin önlenmesinde etkili olacağına inananların toplam oranı %81,75’tir. %9,52’lik bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu durumun tam aksini düşünen katılımcıların toplam oranı ise %8,73 olarak belirlenmiştir. % 81,75’lik büyük bir katılımcı kitlesi vergi kayıplarının önlenmesinin, muhasebe düzensizliklerinin önlenmesinde kullanılan mekanizmaların (denetim, iç kontrol vb.) geliştirilmesine bağlı olduğunu düşünmektedir. Çünkü denetim ve kontrol mekanizmaları yapılan hatalı veya hileli işlemlerin ortaya çıkarılma ihtimalini artırdığı için, muhasebe meslek mensupları bu tür muhasebe düzensizliklerine başvurmadan geri duracaklardır.

Katılımcıların “Muhasebe düzensizliklerini en aza indirebilmek için teknoloji - yoğun çalışmak gerekmektedir.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 40’ta sunulmuştur.

**Tablo 40. Teknoloji - Yoğun Çalışmanın Muhasebe Düzensizliklerini En Aza İndirebileceğine Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Muhasebe düzensizliklerini en aza indirebilmek için teknoloji yoğun çalışmak gerekmektedir.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	53	42,06
Katılıyorum	44	34,92
Kararsızım	17	13,49
Katılmıyorum	9	7,14
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,38

<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>
---------------	------------	------------

Tablo 40’ta da görüldüğü gibi teknoloji - yoğun çalışmanın muhasebe düzensizliklerini en aza indirebileceğine inananların toplam oranı %76,98’dir. %13,49’luk bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, teknoloji - yoğun çalışmanın gereksiz olduğuna inanan katılımcıların oranı ise %9,52 olarak belirlenmiştir. İnsan faaliyetlerinin kişinin zihinsel, duygusal ve fiziksel durumları göz önüne alındığı zaman değişiklik gösterebileceği muhakkaktır. Olası değişiklikler yapılan faaliyetleri de olumsuz etkileyebilecektir. Bu sebeple insan faaliyetlerinden ziyade teknolojik imkânlardan yararlanmak hata ve hileli işlemleri engelleyecek, olası vergi kayıplarının da önüne geçilebilecektir.

Muhasebe düzensizlikleri sebebiyle ortaya çıkan vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla da tablo 39 ve tablo 40’daki önermeler kullanılmıştır. Çıkan sonuçlar neticesinde ise denetim mekanizmaları geliştirilerek, mesleki faaliyetlerde teknoloji, yoğun olarak kullanılmalıdır.

Katılımcıların “Mükellefler muhasebe düzenini etkileyecek şekilde muhasebe meslek mensupları üzerinde baskı kurmaktadır.” önermesine verdikleri cevaplara ilişkin dağılım Tablo 41’de sunulmuştur.

**Tablo 41. Muhasebe Düzenini Etkileyecek Şekilde Mükelleflerin Baskı Kurmaya Çalıştığına Dair Katılımcı Görüşleri**

<b>Mükellefler muhasebe düzenini etkileyecek şekilde muhasebe meslek mensupları üzerinde baskı kurmaktadır.</b>	<b>Katılım Sayısı</b>	<b>%</b>
Kesinlikle katılıyorum	43	34,13
Katılıyorum	37	29,37
Kararsızım	22	17,46
Katılmıyorum	17	13,49
Kesinlikle katılmıyorum	7	5,56
<b>Toplam</b>	<b>126</b>	<b>100</b>

Tablo 41’de de görüldüğü gibi muhasebe düzenini etkileyecek şekilde mükelleflerin baskı kurmaya çalıştığına inananların toplam oranı %63,50’dir. %17,46’lık bir grup kararsız olduğunu beyan etmiş, bu önermenin tam tersini düşünen katılımcıların toplam

oranı ise %19,05 olarak belirlenmiştir. Mükelleflerin muhasebe meslek mensupları üzerinde baskıcı tutumlarının engellenmesi, muhasebe düzensizliklerini ortadan kaldıracaktır. Çünkü muhasebe meslek mensupları hem baskı yükü altında kalmayarak hatalı işlemlerden kurtulacak hem de işini ve gelirini kaybetme korkusuyla hileli işlemlere başvurmayacaktır. Ancak bu noktada şunu belirtmek gerekir ki muhasebe meslek mensuplarının kamusal çıkarları koruması, bir kamu görevlisi gibi hareket ederek baskılara boyun eğmemesi de bir o kadar önemlidir.



## SONUÇ

Vergi, devletin, kamusal hizmetleri finanse etmek amacıyla yetkilendirilmiş kuruluşlarca, mükellef olarak belirlenen gerçek ve tüzel kişilerden belirli bir karşılık vaat etmeksizin, hukuki cebir altında, geri verilmemek üzere kişi veya kuruluşlardan tahsil edilen ve para olarak ifade edilen bir gelir kaynağıdır. Günümüzde sürekli artan kamu hizmetleri neticesinde ortaya çıkan kamusal harcamaların finansmanında en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Çeşitli aşamalardan oluşan vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlamakta, vergi borcunun mükellef tarafından vergi idaresine ödenmesiyle son bulmaktadır. Vergi ilişkisinin devlet ve mükelleflerden oluşan tarafları yanında, bu iki taraf arasında işlerin mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilmesi konusundaki aracı bir hizmet grubu olarak muhasebe meslek mensupları da önemli bir aktör olarak tabloda yer almaktadırlar.

Günümüz vergi sistemi içerisinde muhasebe mesleğinin önemi giderek artmaktadır. Muhasebe meslek mensupları bir kamu görevlisi olarak görülmekte ve bir kamu görevlisinin sorumluluklarını taşıması beklenmektedir. Devletin muhasebe meslek mensuplarından en büyük beklentisi ise mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesi aşamasında, onları vergi kanunlarında öngörüldüğü şekilde vergi ödemeye yönlendirmektir. Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları vergi kayıplarının nedenlerini iyi çözümlmeli ve vergi kayıplarına sebep olan durumlarla mücadele etmelidir.

Vergi kayıplarının oluşumunda muhasebe mesleği ile alakalı etik problemler, vergi mevzuatına uyum sağlayamama, mesleki eğitimlerin yetersizliği ve muhasebe düzensizlikleri önemli yer tutmaktadır.

Muhasebe mesleği ile alakalı etik problemler alan araştırmamızdan da anlaşıldığı gibi vergi kayıplarının oluşumunda en önemli sorunlar arasında görülmektedir. Çünkü mesleki faaliyette uyulması gereken zorlayıcı etik kurallar yoksa her bir muhasebe meslek mensubu bireysel çıkarlar ve mükellef çıkarları doğrultusunda faaliyet göstererek,

kamusal çıkarları göz ardı edebilecektir. Ülkemizde etik kuralların yeterli düzeyde olmayışı, muhasebe meslek mensuplarının yanlış ve ahlaki olmayan uygulamalara başvurmaya sebebiyet vermektedir. Çünkü yetersiz etik kurallar, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem problemi ile karşılaşmasına sebep olmaktadır. Muhasebe mesleğinde etik kuralların yeterli düzeyde oluşturulması ve mesleki faaliyette uyulması zorunluluğu sağlanırsa, etik ikilem problemi de ortadan kalkacaktır. Aynı zamanda etik kurallar, muhasebe meslek mensuplarına vergi ahlakı ve vergi bilinci kazandıracığından, meslek mensupları da mükelleflere karşı aynı ahlaki değerlerin kazanılması noktasında öğretici ve yönlendirici bir rol üstlenecektir. Birbirini izleyen kazanımlar sayesinde de vergi kayıpları minimum seviyeye indirilmiş olacaktır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki mesleki etik kuralları oluşturulurken mesleğin içinde yetişmiş kişilerin görüş ve önerileri dikkate alınmalıdır.

Alan araştırmamızda değindiğimiz ikinci problem vergi mevzuatının karmaşık yapısının oluşturduğu vergi kayıplarıydı. Anket sonuçlarına göre vergi kayıplarının en önemli sebepleri arasında vergi mevzuatının karmaşıklığı gösterilmektedir. Ülkemizde vergi mevzuatı titiz bir şekilde hazırlanmamakta, bu sebeple mevzuat yasal boşluklarla dolu bir hale gelmektedir. Yasal boşluklardan yararlanan ve vergi mevzuatını yeterince kavrayamayan muhasebe meslek mensupları vergi matrahının eksik belirlenmesine sebep olmaktadır. Aynı zamanda vergi mevzuatının karmaşık yapısı ve Türk Vergi Sisteminde yer alan vergilerin sayıca fazla olması, meslek mensuplarının vergi mevzuatına yeterince hâkim olamamasına da sebep olmaktadır. Bu durum da muhasebe meslek mensuplarına gereksiz bir iş yükü oluşturmakta, buna bağlı olarak hatalı işlemlere dayalı vergi kayıplarının ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Sonuç olarak vergi mevzuatı yeniden ele alınmalı ve vergi çeşidi mümkün olduğunca azaltılmalıdır. Vergi mevzuatında bu düzenlemeler sağlandıktan sonra zorunlu haller dışında herhangi bir vergisel düzenlemeye gidilmemelidir.

Muhasebe mesleği ile alakalı eğitim sorunları, alan araştırmamızın üçüncü problemi olarak vergi kayıplarının oluşum sebepleri arasında görülmektedir. Muhasebe meslek eğitimi, muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önemli görülmektedir. Gelişmiş bir muhasebe sistemi ise vergi kayıplarının önünde önemli bir engeldir. Ancak ülkemizde muhasebe meslek eğitimine yeterince önem verilmemektedir. Bu sebeple de meslek

mensubu adayları mesleki uygulamalar ve vergisel faaliyetler konularında kendilerini yeterince geliştirememektedir. Aynı zamanda bireysel olarak mesleki eğitimlere ulaşmaya çalışan meslek mensubu adaylarının önünde de çeşitli engeller bulunmaktadır. Kaliteli eğitime ulaşmanın önündeki engeller kaldırılmalı, eğitimlerde vergi kayıplarıyla mücadelenin önemi vurgulanmalı, işbaşı eğitim programları yaygınlaştırılmalı ve sürekli eğitime önem verilmelidir. Ayrıca vergi kayıplarının önlenmesi bakımından muhasebe meslek eğitimi veren kurumlar ile vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır. Ancak bu şekilde yeterli eğitim sağlanarak vergi kayıplarının önüne geçilebilecektir.

Alan araştırmamızda vergi kayıplarına neden olan son problem muhasebe düzensizlikleridir. Muhasebe düzensizlikleri vergileme açısından önemli bir risk unsuru olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple hatalı ve hileli işlemlerin en aza indirilmesi vergi kayıplarının önlenmesinde en etkili çözümler arasında görülmektedir. Hatalı işlemleri en aza indirebilmek için muhasebe meslek mensupları üzerindeki gereksiz iş yükü azaltılmalı ve teknoloji – yoğun çalışma sağlanmalıdır, hileli işlemleri en aza indirebilmek için ise vergi kanunlarındaki boşluklar giderilmeli ve muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı düzeyleri artırılmalıdır. Aynı zamanda denetim ve iç kontrol mekanizmaları geliştirilerek muhasebe düzensizliklerinden kaynaklanan vergi kayıpları önlenmeye çalışılmalıdır. Muhasebe meslek mensupları üzerindeki mükellef baskıları da hatalı ve hileli işlemleri artırarak vergi kayıplarına sebep olmaktadır. Muhasebe meslek mensupları mükellef baskılarından kurtarılmalı, mesleğini tam bir bağımsızlık içerisinde gerçekleştirmesi sağlanmalıdır.

Anket çalışmamızın son kısmında ise katılımcıların vergi kayıplarını önlemek için görüşleri istenmiştir ve bu görüşler Ek 15’te sunulmuştur. Tüm bu görüşler neticesinde vergi kayıplarının oluşumunda, meslek mensupları, onları etkileyen dış faktörler sebebiyle yer almaktadırlar. Ancak belirtmek gerekir ki vergi kayıplarının oluşumunda muhasebe meslek mensuplarını değil, onları etkileyen unsurları sorumlu olarak görmek eksik ve hatalı bir ifade olacaktır. Çünkü vergi bilinci ve vergi ahlakına sahip her birey nasıl vergi kayıplarının öneminin farkında ise, muhasebe meslek mensupları da bu durumun farkına varmalı ve hiçbir baskı ve zorlamaya boyun eğmeyerek, her bir kamu görevlisinin yapması gerektiği gibi vergi kayıplarının ülke ve toplum açısından önemli sorunlar doğuracağını bilmeli ve ona göre davranmalıdır.



# **EKLER**

#### Ek 1. Türkiye'de Çıkarılan Vergi Afları

Düzenleme	Tarih
20.05.1930	Umuru Belediyeye Mütcellik Ahkâmı Cezaiye Hakkında Kanun
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
15.03.1944	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
05.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.05.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun



20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.03.1992	3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
06.02.2001	414 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

**Kaynak:** Ali Yurdakul, **Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği**, 2013, s.79.












### Ek 5. Örnek Gider Pusulası

<p style="text-align: center; font-size: 1.2em; font-weight: bold;">Firma İsmi</p> <p style="font-size: 0.8em;">Resmi Firma Adı Resmi Firma Adresi Telefon Fax E-mail Web Adresi Vergi Dairesi Vergi Numarası</p>	 <p style="font-size: 0.8em;">İl Kodu : 34</p>	<p style="text-align: center; font-weight: bold;">GİDER PUSULASI</p> <p>Seri A Sıra Tarih: .....</p>																																																												
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><thead><tr><th>İŞİN MAHİYETİ</th><th>MALIN CİNSİ</th><th>MİKTAR</th><th>BİRİM FİYAT</th><th>TUTAR</th></tr></thead><tbody><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></tbody></table>			İŞİN MAHİYETİ	MALIN CİNSİ	MİKTAR	BİRİM FİYAT	TUTAR																																																							
İŞİN MAHİYETİ	MALIN CİNSİ	MİKTAR	BİRİM FİYAT	TUTAR																																																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td rowspan="6" style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg); text-align: center; font-weight: bold;">T E V K İ F E D İ L E N</td><td>TOPLAM</td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td>GELİR VERGİSİ ORANI %</td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td>TUTAR</td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td>FON PAYI</td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td>KESİNTİ TOPLAMI</td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td>ÖDENECEK NET TUTAR</td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>			T E V K İ F E D İ L E N	TOPLAM				GELİR VERGİSİ ORANI %				TUTAR				FON PAYI				KESİNTİ TOPLAMI				ÖDENECEK NET TUTAR																																						
T E V K İ F E D İ L E N	TOPLAM																																																													
	GELİR VERGİSİ ORANI %																																																													
	TUTAR																																																													
	FON PAYI																																																													
	KESİNTİ TOPLAMI																																																													
	ÖDENECEK NET TUTAR																																																													
<p>YALNIZ : ..... TL yukarıda belirtilen Mal / İş bedelini aldım. Adı Soyadı : Adresi : Plaka No :</p>			İMZA																																																											

### Ek 6. Örnek Müstahsil Makbuzu

<p style="text-align: center; font-weight: bold;">DÜZENLEYEN</p> <hr/> <hr/> <hr/>	 <p style="font-size: 0.8em;">İl Kodu : 34</p>	<p style="text-align: center; font-weight: bold;">MÜSTAHSİL MAKBUZU</p> <p>SERİ A SIRA NO : .....</p> <p>TARİH : ...../...../2018</p>																				
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><thead><tr><th>MALIN CİNSİ</th><th>MİKTAR</th><th>FİYAT</th><th>TUTAR</th></tr></thead><tbody><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></tbody></table>			MALIN CİNSİ	MİKTAR	FİYAT	TUTAR																
MALIN CİNSİ	MİKTAR	FİYAT	TUTAR																			
<p>Malın Teslim Tarihi: ...../...../2018</p> <p>Malı Satanın Adı Soyadı: Adresi:</p> <p style="text-align: right;">Malı Satan İmza</p>		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"><tr><td>TOPLAM</td></tr><tr><td>Stopaj %....</td></tr><tr><td>Net Ödenen</td></tr></table> <p style="text-align: right;">Malı Alan İmza</p>	TOPLAM	Stopaj %....	Net Ödenen																	
TOPLAM																						
Stopaj %....																						
Net Ödenen																						
<p>Yalnız.....TL</p>																						


### Ek 7. Örnek Serbest Meslek Makbuzu

<b>Firma İsmi</b>		<b>SERBEST MESLEK MAKBUZU</b>															
Adres :	İl Kodu : 34	Seri: A															
Vergi Dairesi :		Sıra No:															
Vergi Numarası :		Tarih: ..... / ..... / 2018															
Sayın: .....																	
<table border="1"><thead><tr><th>Ücretin Ne İçin Alındığı</th><th>Brüt Ücret</th><th></th></tr></thead><tbody><tr><td></td><td>Stopaj %...</td><td></td></tr><tr><td></td><td>Net Ücret</td><td></td></tr><tr><td></td><td>KDV %...</td><td></td></tr><tr><td></td><td>Net Alınan</td><td></td></tr></tbody></table>			Ücretin Ne İçin Alındığı	Brüt Ücret			Stopaj %...			Net Ücret			KDV %...			Net Alınan	
Ücretin Ne İçin Alındığı	Brüt Ücret																
	Stopaj %...																
	Net Ücret																
	KDV %...																
	Net Alınan																
Yalnız: ..... TL																	


### Ek 8. Örnek Ücret Bordrosu

ÜCRET BORDROSU									
Yılı	Ay	Sicil Sıra No	Adı Soyadı		Görevi				
Birimi			KAZANÇLAR		KESİNTİLER		Gelir Vergisi Matrahı		
SSK No			Kazanç Adı	Tutar	Kesinti Adı	Tutar	Gelir Vergisi Kesintisi		
TC Kimlik No							Damga Vergisi Matrahı		
SSK Günü							Damga Kesintisi		
İzin Günü							SSK Matrahı		
Yevmiye Günü							SSK İşveren		
Yevmiye Tutarı							SSK İşçi		
Brüt Ücret							İşsizlik İşçi		
Aile Yardımı							İşsizlik İşveren		
Çocuk Yardımı									
Sakatlık İndirimi							KAZANÇLAR TOPLAMI		
Özel Sigorta Piri							KESİNTİLER TOPLAMI		
							NET ÜCRET		
							Ücretimi net ve eksiksiz olarak aldım.		
							İmza:		
Vergi İndirimi									

Ek 9. Örnek Taşıma İrsaliyesi

<b>Firma İsmi</b>		<b>TAŞIMA İRSALİYESİ</b>
Adres:		SERİ A
Vergi Dairesi:		SIRA NO:
Vergi Numarası:	İl Kodu : 34	Tarih : ..... / ..... / 2018
<b>Malı Yükleyenin Ünvanı</b> : .....		
<b>Malın Cinsi</b> : .....		
<b>Malın Yüklendiği Yer</b> : .....		
<b>Malın Gideceği Yer</b> : .....		
<b>Yük. Miktarı</b> : .....		
<b>Nakliye Ücreti Tutarı</b> : ..... TL'dir.		
NOT: İşbu Nakliye İrsaliyesi karşılığında .....		<b>TESLİM ALAN</b>
Tarih ve ..... sayılı Fatura tanzim edilmiştir.		<b>TESLİM EDEN</b>



<b>FİRMA İSMİ</b>			<b>ADİSYON</b>
Adres: .....		İl Kodu : 34	Masa : Saat :
.....			
Sayın: .....		Tarih: ...../...../2018	
CİNSİ	MİKTAR	FİYAT	TUTAR
Yalnız.....			TL.
Adres:		K.D.V.	
Vergi Dairesi:			
Vergi Numarası:		TOPLAM	



**DÖVİZ ALIM  
BELGESİ**

Ad Soyad / Unvan:  
Vergi Dairesi:  
Vergi Numarası:

İl Kodu : 34

Seri:  
Sıra No:

**DÖVİZ SATAN KİŞİNİN / KURULUŞUN**

Adı Soyadı / Ünvanı :  
Uyruğu :

**SATILAN DÖVİZİN / EFEKTİFİN**

Geldiği Ülke :  
Gelirş Nedeni :  
Cinsi :  
Uygulanan Kur :  
Tutarı :  
TL Karşılığı :  
USD Karşılığı :  
(1) TL :  
İhracatın Şekli :  
Teslim Şekli :  
Gümrük Çıkış Beyannamelerinin  
Tarihi :  
Numarası :  
Çıkış Kapısı :  
Yurda Getirilen Dövizin Ödeme Şekli  
(2) Kesintiler (TL) :  
Kalan Net TL (1-2) :  
Açıklama :

Tarih  
Adı - Kaşe İmza



## DÖVİZ SATIM BELGESİ

Ad Soyad / Unvan:  
Vergi Dairesi:  
Vergi Numarası:

İl Kodu : 34

Seri:  
Sıra No:

### DÖVİZ SATIN ALAN KİŞİNİN / KURULUŞUN

Adı Soyadı / Ünvanı :  
Adresi :  
Uyruğu :

### DÖVİZ SATIŞININ DAYANAĞI

### SATILAN DÖVİZİN / EFEKTİFİN

Cinsi :  
Tutarı :  
Kuru :  
TL Karşılığı :  
USD Karşılığı :  
Toplam TL :

Yukarıda dökümü yazılı  
döviz / dövizler, efektif / efektifler satılmıştır.

Tarih  
Adı - Kaşe İmza

### Ek 13. Örnek Tahsilat Makbuzu

<b>TAHSİLAT MAKBUZU</b>						
<div style="border: 1px solid black; width: 200px; height: 20px; margin: 0 auto;"></div>						
Tarih: ..... / ..... / 2018						
Sayın ..... 'dan ..... bedeli olarak yalnız Çek / Nakit ..... TL tahsil edilmiştir.						
SIRA NO:						
Sıra No	Çek Tarihi	Banka	Şube	Hesap No	Çek No	Çek Tutarı
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Yalnız ..... tahsil edilmiştir.						
Açıklama		Lira		Teslim Eden	Teslim Alan	
Nakit Ödeme						
Çek						
TOPLAM						

### Ek 14. Örnek Ödeme (Tediye) Makbuzu

<b>TEDİYE MAKBUZU</b>					
Tarih: ..... / ..... / 2018					
Tahsil Eden : .....					
Adres : .....					
.....					
AÇIKLAMA:					
BANKA	ŞUBE	HES. NO.	ÇEK NO.	VADE	TUTAR
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....
TOPLAM					.....
Yukarıda yazılı yalnız ..... TL Nakit / Çek ödenmiştir.					
Ödeyenin Adı ve Soyadı		Tahsil Edenin Adı ve Soyadı		Onay	

**Ek 15. Vergi Kayıplarının Oluşumu ve Önlenmesine Yönelik Katılımcı Görüşlerinin Bazıları**

<b>Kişisel görüşünüze göre vergi kayıplarının oluşmasına sebep olan meslek mensubu davranışı ve önlenmesi noktasında alınması gereken tedbirler nelerdir?</b>	
Katılımcı 1	Muhasebecilerin işletme sahiplerini etik dışı yönlendirmesi vergi kayıplarının artmasına neden olmaktadır. Bu kayıpların önlenmesi noktasında vergi mevzuatının yeniden düzenlenmesi ve açıkların minimuma indirilmesi gerekmektedir.
Katılımcı 2	Muhasebecilerin veya bu işi yapan insanların teoride eğitimleri üç yıl ise uygulamada en az bir yıl, bir işyerinde staj yapmaları gerekmektedir. Bunun denetimi de iş veren veya bağlı bulunduğu eğitim kurumu tarafından yapılmalıdır.
Katılımcı 3	SMMM, YMM, Bağımsız Denetçilik gibi kurumsal yapılar ortadan kaldırılmalı, devlet mali denetim eleman sayısını artırmalı, irili ufaklı tüm işletmeler internet üzerinden kendileri kolayca gelirlerini doldurabilmelidir (Motorlu Taşıtlar Vergisi öder gibi işlem yapabilmeli).
Katılımcı 4	Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için gerekli denetim ve cezalar artırılmalıdır.
Katılımcı 5	Denetimler yapılmalı ve artırılmalı, gerekli mevzuat çalışmaları yapılmalı ve bilinçli bireyler yetiştirilmelidir.
Katılımcı 6	İyi bir kontrol sistemi geliştirilerek, meslek mensuplarının iyi bir uygulamalı eğitim almaları sağlanmalıdır.
Katılımcı 7	Vergi uzmanları sahada aktif olmalıdır.
Katılımcı 8	Yerlerde sürünen ahlaki yapımızı yükseltmeli, topluma vergi bilincini her türlü yol ve yöntemle empoze etmeli ve vergi kayıplarında her türlü denetim, teknik ve yöntemleri ile sürekli kontrol ve denetim sağlanmalıdır. Uymayanlara uyarıların ardından çok ağır yaptırımlar uygulanmalıdır. Vergi sorumluları sanal ve fiziki denetimler ile periyodik olarak 3-6 aylık, yıllık, 3 yıllık ve 5 yıllık gibi standart ve otomatik vergi incelemesine alınmalı ve özellikle stoklar ile mal varlığı üzerinde fiili sayımlar yapılmalı, kredi kartı ve banka ödemesi dışında hiçbir ödeme yöntemi kabul edilmemelidir. Aynı zamanda ödenmeyen fatura, gider olmamalı, yine parası tahsil edilmeyen satış hasılatından sayılmamalıdır.
Katılımcı 9	Vergi kayıplarının önlenmesi için sürekli vergi barışı şeklinde

	düzenlemeler yapılmamalıdır. Bu düzenlemeler, daha çok vergi kaçırıcıların işine yaramakta ve matrah artırımlarıyla da incelemelerden kurtulmaktadırlar. Bana göre vergi kaybının önlenmesi için iyi bir yasa yapılmalıdır. Örneğin, “Nereden Buldun Yasası”na benzer bir yasa yapılmalıdır. Herkes kazancının, elde ettiği malın mülkün kaynağını açıklamalıdır. Açıklayamayanların mallarına el konulmalı ve hapse atılmalıdır.
Katılımcı 10	Adaletli bir vergi sistemine geçilmelidir.
Katılımcı 11	Gerçeğe aykırı beyanda bulunan işletmelerin muhasebe hilelerinin üzerini meslek mensupları örtmemelidir. Çünkü meslek mensupları ücretlerini müşterilerinden aldıklarından dolayı tam bağımsız olarak hareket etmemektedirler. Çözüm olarak, meslek mensupları ücretlerini dolaylı olarak işletmelerin vergi dairesine verdikleri beyanname içerisine eklenerek yine idare tarafından meslek mensuplarına ödenmesi tam bir bağımsızlığın sağlanması ile daha rasyonel bir hizmet sunulabilir.
Katılımcı 12	Düşük vergi ve vergi oranı olmalı, ayrıca kaynağında kesinti yapılmalıdır.
Katılımcı 13	Devletin hakkaniyet gözeterek sürekli matrah artırımını yapması ve vergi affı çıkarmaması, af beklentisi dahi yaratmaması gerekir.
Katılımcı 14	Mükellef para ödediği kişiye vergi ile alakalı kendi istediğini yaptırmak istemektedir. Mükellef ile meslek mensubu arasında herhangi bir para alışverişi, borç alacak durumu olmamalıdır. Meslek mensupları ücretlerini başka şekilde tahsil etmelidir.
Katılımcı 15	Günümüzde odalar ve birlik sadece aidat alan dernek mantığından kurutulmalıdır, binlerce üyesi olan odalar devlet adına piyasayadan veri toplamak yerine nasıl daha iyi hizmet verilebilir sorusuna çözüm bulmalıdır. Mesleki yeterliliklerimizi daha verimli kullanabilmek adına odalar, meslek birlikleri vergi daireleri ve maliye ile entegreli çalışarak hamallık değil de kaliteli ve kayda değer, şeffaf, en doğru mali tablolar düzenleme ve analiz etme noktasında mesleğin gerçek değerini artırmak adına koordineli çalışmalıdır.
Katılımcı 16	Meslek mensupları tarafsız, güvenilir, dürüst ve sosyal sorumluluğun bilincinde olmalıdır. Vergi kaybının önlenmesi için adımlardan birinin meslek mensuplarının mesleğini geliştirmesi ve

	temellerinin sağlam olması için bu özellikleri tam olarak taşıması gerektiğinin bilincinde olmalıdır.
Katılımcı 17	YMM ve SMMM'ler yeniden yapılandırılmalı, meslek mensupları üzerindeki işveren baskısı azaltılmalı, meslek mensupları daha fazla denetlenmelidir.
Katılımcı 18	Meslek mensuplarının mükelleflerinin kazançlarından çok, kanunlara uyup, devleti düşünerek işlem yapmaları gerekir. Mükelleflerine vergi ödetmemek için, mükelleflerini fatura bulmaya yönlendirmemelidir.
Katılımcı 19	Vergi kayıplarının oluşumun temel nedeni, mükelleflerin vergi algısı ile doğrudan bağlantılıdır. Yüksek oranlarda vergi uygulaması işletmelerin devamlılığı açısından ciddi riskler oluşturmaktadır. Vergi mevzuatına uygun hareket eden mükellefler maalesef vergi yükünün altında kalarak faaliyetlerini sekteye uğratmaktadır. Mükellefin tahsilatını henüz yapamadığı, tahsilat yapma ümidiyle ticari ilişkileri korumak adına takibe atmadığı tüm alacakların vergisini tahakkuk ettirmek ve ödemek zorundadır. Takip yoluna başvurursa dahi KDV ödeme yükümlülüğünden kurtulamamaktadır. Hiç kar elde edilmediği gibi, zarar edildiği halde vergi yükümlülüğü olan mükellefe vergi etiğinden bahsetmek çok da fayda sağlamayacaktır. Bir diğer açıdan bakıldığında; piyasaların bilgi seviyesinin artması, tüketicilerin internet üzerinden her ürüne ulaşabilmesi vb. sebeplerle kar marjları çok düşmüştür. Bu piyasa şartlarında rakiplerin kayıt dışı çalışması durumunda rekabet şartları çok daha zorlaşmıştır. Ortalama 4 yılda bir gelen vergi barışları ve matrah artırımları mükellefler için vergi sigortası görevi görmektedir. Fotoğrafa bütün bakılmalı ve tedbirlerin adaletli ve tabana yaygın olacak şekilde alınması gerekmektedir.
Katılımcı 20	Mevzuat yenilenmeli, angaryalar kaldırılarak meslek mensuplarına daha çok yetki ve yaptırım imkanı verilmelidir.
Katılımcı 21	Meslek odaları sürekli seminerler, sempozyumlar ve muhasebe etik ve uygulama eğitimleri vermelidir.
Katılımcı 22	Vergi kanunlarının çokluğu ve aşırı karmaşıklığı ve kanunların dilinin sade olmayışı, yani bir çok kişinin kanunu okudugunda ya anlamaması ya da herkesin farklı yorumlaması sorunu ortadan

	<p>kaldırılmalıdır. Vergide adaletsizlik giderilmelidir. Eğitimin sadece somut kitap üzerinde olması uygulamanın farklı olması, meslek mensuplarının değişen yeniliklere yetişememesi, bilginin pahalı olması, fırsat eşitsizliği, adaletsizlik, cezaların ağır olması faturanın hep meslek mensubuna kesilmesi, meslek mensubunun aşırı yoğunluktan ve angaryalardan kendine vakit ayıramaması, sosyalleşememesi, mesleki bıkkınlık, gelecek kaygısı, hastalık veya kaza nedeniyle mesleğini yapamaması, bu nedenle aç kalma korkusu, meslek mensuplarının müşteriye kaybetme korkusuyla onun vergi kaçırmasına göz yumması veya mükellefe yaranmak için ona yardımcı olması, ücretini zamanında alamama veya hiç alamama korkusu vs. sorunlar ortadan kaldırılmalıdır. Son olarak da eğer meslek mensuplarının üzerlerindeki yük kalkarsa, mükellefe bağımlılık biterse vergi kaybı % 70 civarında azalacaktır.</p>
Katılımcı 23	<p>Ülkede vergi kaybının önlenmesinin baş ilacı;</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ülke ve yerel aidiyet bağlarını güçlü kılmak lazımdır.</li> <li>2. Aidiyet bağları ise ancak yüksek adalet anlayışı ülkeyi iyice kuşattığında oluşacaktır. Kişi bilecek ki bir kuruş vergi kaybı bağımsız Türkiye'ye bir çelmedir, savaşılan askerin silahından bir mermisini eksiltmektir. Bu bilinci vermek gerekir.</li> <li>3. Eğitimle vergi bilincini ana okulunda başlatmak. Skeçlerle, tv veya sosyal medyada bu bilinci beyne kazımak gerekir.</li> <li>4. Adil vergi oranları ödenebilir vergidir, servetten de vergi alımlarına dikkat edilmelidir.</li> <li>5. Muhasebecinin iş yükünün azaltılması gerekmektedir.</li> <li>6. Muhasebecinin en önemli sorunu ekonomik özgürlüğünün sağlanmasıdır, bu sağlanmadan vergi kaybı devam edecektir.</li> <li>7. İyi eğitilmiş muhasebecileri yetiştirmek için Açıköğretimden aday meslek mensubu almamak gerekir.</li> <li>8. Etkili denetim ve ceza sistemi getirilmelidir.</li> </ol>
Katılımcı 24	<p>Devlet, mali müşaviri yanına almalı, onu korumalı ki, mali müşavir de vergi kayıplarını daha fazla irdeleyebilsin. Adaletli defter dağıtımı sağlanmalı, bağımlı çalışan meslek mensuplarının da defter tutabilmesinin önü açılmalıdır. Mali müşaviri kollayan, gözetken olmadığı için bürolar da ufak tefek karlarla yıl kapatılabiliyor, mali müşavir, mükellefinin eksik / hiç fatura kesmemesine göz yuma-</p>



	<p>biliyor, KDV ödemesi çıkmasın diye fatura bile tedarik edebiliyor. Hal böyleyken, mali müşavir bulmuş yolunu, mükellef bulmuş yolunu daha çok vergi kaybı oluşur.</p>
--	--



## KAYNAKÇA

- Akarca, A., & Şafak, M. (tarih yok). *Muhasebe Hileleri ve Muhasebede Manipülasyon ve Vergi Cezaları*. Ekim 26, 2017 tarihinde <http://www.elitdenetim.com/dosyalar/275.pdf> adresinden alındı
- Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi* (12. b.). Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları.
- Arslan, C. B. (2014, Mart - Nisan). Türk Vergi Sisteminde Gider Pusulası Uygulaması. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(111).
- Arslan, K. O. (2016, Kasım - Aralık). Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri Ve Kamu Yararı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*(127).
- Atabey, N. A., Parlakkaya, R., & Alagöz, A. (2008). *Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*. Konya: Atlas Kitapevi Yayınları.
- Avşar, N. A., & Bozdereli, A. A. (2012, Kasım - Aralık). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü. *ASO Medya Dergisi*(85).
- Aygen, F. (2003). Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)* (28. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Boston Çay Partisi*. (tarih yok). Temmuz 12, 2016 tarihinde [https://tr.wikipedia.org/wiki/Boston\\_Çay\\_Partisi](https://tr.wikipedia.org/wiki/Boston_Çay_Partisi) adresinden alındı
- Civan, M., & Yıldız, F. (2003). Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi. 6. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. İstanbul: İSMMMÖ.
- Çaldağ, Y., & Ayanaoğlu, Y. (2008). *Genel Muhasebe* (5. b.). Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları.
- Daştan, A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(2).
- Demirci, A. (2014, Ocak). Hz. Ebû Bekir’in Fetih Anlayışı. *Artuklu Akademi İlahiyat Bilimleri Dergisi*(1).
- Dinç, E. (2007, Ocak - Haziran). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(28).
- Durak, G. (2009). Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi’nde Faaliyet Gösteren Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Durak, G., & Gürel, E. (2014, Ekim). Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(64).

- Ejder, H. L. (2011). *Maliye Ders Notları* (1. b.). Ankara: Cem Veb - Ofset Yayınları.
- Eş, M. (2002). *Kamu Maliyesi Ders Notları*. Kütahya.
- Gerçek, A. (2010, Kasım). Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu. *Bilanço Dergisi*(129).
- Gül, İ. (2014, Nisan). Danıştay Kararlarında “Kamu Yararı Kavramı”. *Ankara Barosu Dergisi*(2014/2).
- Gürsoy, H. (2009, Kasım). Muhasebe Hileleri ve Sorumluluklar. *Yaklaşım Dergisi*(203).
- Hacıhasanoğlu, T., & Karaca, N. (2014). Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(4).
- Kara, E., & Öztürk, E. S. (2016, Şubat). Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma. *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*(1).
- Karabacak, Y. (2013, Kasım - Aralık). Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu mudur? *Mali Çözüm Dergisi*(120).
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği* (1. b.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kargı, V., & Yaygır, T. (2016, Temmuz). Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yükü. *International Journal of Public Finance Dergisi*(1).
- Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (s. 32).
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü., & Kepçe, N. (2012). *Genel Muhasebe I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kırmaz, B. (2015). Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*(2015/1).
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., & Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku* (3. b.). Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*(2).
- Kutlu, H. A. (2010, Nisan). Muhasebe Eğitiminin, Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(46).
- Navaro, D. (2010, Nisan 06). 20. Yılında ‘Kelle Vergisi’ Mücadelesini Anımsarken. Ocak 04, 2018 tarihinde <https://www.acikgazete.com/20-ylnda-kelle-vergisi-mcadelesini-anmsarken/> adresinden alındı
- Okay, S. (2011). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

- Özsoy, Ş. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü: Karabük İlinde Bir Araştırma. Karabük: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Pürsünerli Çakar, E. (2013, Ocak - Nisan). Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*(1 - 2).
- Raepers, N., & Çallıalp, N. (2016, Haziran). Mali Müşavirlik Mesleğinin Değeri ve Kamusal Faydası. *PMG Dergisi*.
- Sağbaş, İ., Güran, M. C., Savaşan, F., Saruç, N. T., & Çelikkaya, A. (2013). *Vergi Teorisi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Yayınları.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (1990, Ocak 3). *Resmi Gazete*.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik. (2012, Aralık 25). *Resmi Gazete*.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989, Haziran 13). *Resmi Gazete*.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun . (2008, Temmuz 26). *Resmi Gazete*.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe* (15. b.). Ankara: Gazi Kitapevi Yayınları.
- Şengel, S. (2010, Temmuz). Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(47).
- T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu. (2017). *Etik Rehberi*. Ankara.
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. (2007). *Perakende Satış Belgeleri*. Ankara.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*(54).
- Taştan, H. (2006). Vergi Kayıp Ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki Ve Sorumlulukları. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi.
- Tazegül, A. (2007). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Kars Örneği. Kars: Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Tuna, K. (tarih yok). *Muhasebede Hata ve Hile*. Ekim 25, 2017 tarihinde <http://www.halkbankkobi.com.tr/NewsDetail/Muhasebede-Hata-ve-Hile/7767> adresinden alındı
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982, Kasım 9). *Resmi Gazete*.
- TÜRMOB. (2013). *Vergi Raporu 2013*. Ankara.
- Uyar, S. (tarih yok). *Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler*. Haziran 19, 2017 tarihinde <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/> adresinden alındı

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği. (2015, Şubat 8). *Resmi Gazete*.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. (2011, Kasım 31). *Resmi Gazete*.

Vergi Usul Kanunu. (1961, Ocak 10). *Resmi Gazete*.

Yıldırım, M., & Özdemir, M. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma: Giresun Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*(5).

Yıldız, G. (2010, Temmuz - Aralık). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*.

Yücel, E. (2017, Ocak). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.

