

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-881666

Araştırma Makalesi / Research Article

İşletmelerde Vergi Yönetimi ve Konuya İlişkin Uluslararası Gelişmeler

The Case For Improved Tax Management in Turkish Businesses

Mehmet YÜCE¹ , Dilşad KELEŞ² 



¹Prof. Dr. Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Nilüfer, Bursa, Türkiye

²Doktora Öğrencisi, Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Nilüfer, Bursa, Türkiye

ORCID: M.Y. 0000-0001-6398-5589;
D.K. 0000-0002-1740-4744

Corresponding author:

Dilşad KELEŞ,
Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Nilüfer, Bursa, Türkiye
E-posta: dilsadkeles16@gmail.com

Submitted: 16.02.2021

Revision Requested: 13.03.2021

Last Revision Received: 19.03.2021

Accepted: 22.03.2021

Citation: Yuce, M., & Keles, S. (2021).

İşletmelerde vergi yönetimi ve konuya ilişkin uluslararası gelişmeler. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 151-176.

<https://doi.org/10.26650/mcd2021-881666>

Öz

Günümüzde kamu gelirlerinin en önemli kısmı vergilerden oluşmaktadır. Dolayısıyla vergiler kamu harcamalarının en önemli finans kaynağı haline gelerek, aynı zamanda önemli bir mali araç olarak işlev görmektedir. Verginin üstlenmiş olduğu bu fonksiyonların doğal sonucu olarak çok karmaşık bir yapı arz eder hale gelmiştir. Bu bağlamda vergi kanunlarının kapsamı genişlemiş, sosyo-ekonomik amaçlarla birçok istisna ve indirim uygulamasına yer verilmiştir ve doğal olarak vergiyi mevzuatını karmaşık ve anlaşılması zor hale getirerek, vergi uyumsuzlukların doğmasına neden olmuştur. Tüm bu gelişmeler, işletmelerin planlamalarında önemli bir unsur olarak vergiyi dikkate almalarını zorunlu hale getirmiştir. Bu da beraberinde “vergi yönetimi” kavramını gündeme getirmiştir. İşletmeler vergi planlaması aracılığıyla vergi yüklerini yönetebilir, karşılaşmaları muhtemel riskleri engelleyebilir ve olası uyumsuzlukları önleyebilir hale getirebilirler. Bu makalede; vergi yönetimi kavramına dair açıklamalara, vergi yönetiminin uluslararası alandaki görünümü ile Türkiye’deki görünümüne yer verilerek, Türkiye’ye yönelik eksiklik ve önerilere de değinilmiştir. Yapılan açıklamalar ışığında çalışmamızın amacı, vergi yönetimi kavramının gelişiminin ve benzer kavramlarla karşılaştırılmasının yapılması, akabinde işletmeleri vergi yönetimi yapmaya yönelten unsurların ve vergi yönetim süreçlerinin ele alınmasıdır. Çalışmanın kapsamı dahilinde, Türkiye’de vergi yönetimi olgusuna gereken önemin verilmediği ancak ülkemizde işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için yönetim şemsiyesinin etkili bir biçimde kullanılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bahsi geçen sonuca ulaşabilmek amacıyla, çalışmamızda literatür taraması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Yönetimi, Vergi Planlaması, Vergi Riski Yönetimi, Vergi Süreç Yönetimi

ABSTRACT

Taxes are an essential part of public income. They have become the most important financial source of public expenditure and act as a critical economic tool. As a natural result of these functions, taxes have become



structurally very complex. In this context, with the expansion of tax laws, many exceptions and discounts have been introduced for socio-economic purposes, and tax legislation has made it complex and difficult to understand, resulting in tax disputes. These developments make it mandatory for businesses to consider tax management as a critical element in their planning. Companies can manage their tax burdens through tax planning, preventing possible risks and disputes. This study explains tax management, the concepts closely related to it, the reasons that lead businesses to include it in their planning, and its goals and objectives. Tax management in the international arena and Turkey are included in this report, as are the shortcomings and proposals specific to Turkey. This study develops and compares the concept of tax management with similar ideas, and then examines the catalysts for businesses to incorporate it into their operations. Our results showed that the tax management phenomenon in Turkey does not have the impact it should. In the digitized world, the management umbrella should be effectively engaged for Turkish corporations to continue managing assets with confidence in the future. To reach the stated result, we conducted a review of the literature for this study.

Keywords: Tax, Tax Management, Tax Planning, Tax Risk Management, Tax Process Management

EXTENDED ABSTRACT

Taxes are the most important financing source of state budgets. Ensuring voluntary tax compliance while using tax as a tool to direct the economy offers advantages recognized in tax laws. These advantages aim to minimize the legal tax burdens. Taxpayers work within this framework to plan their taxes.

Businesses focus on the management concept for effective tax planning. Managing their tax transactions provides knowledge on many advantages. These include voluntary tax compliance, tax collection compliance, determining the appropriate tax burden, controlling tax risk, reducing the pressure of paid tax, and tax planning. Specifically, tax management is a roadmap for businesses and is closely related to voluntary compliance, tax planning, and tax risk management.

One of the goals of effective tax management is to achieve tax compliance. Thanks to compliance strategies and plans, businesses manage their tax transactions by defining and analyzing risk. Furthermore, it is necessary to manage conflicts arising between state and corporate interests. In this light, tax emerges as a phenomenon every business should administer.

Businesses have to manage their tax transactions to reveal financial risk, minimize the amount of tax they have to control and manage, protect employee and company interests, and prevent scandals in corporate governance. In this context, tax management is a mechanism for ensuring voluntary tax compliance, preventing tax evasion, avoiding tax, ensuring justice, and reducing uncertainty. Tax management also helps detect mistakes and fraud, make better business decisions, and not lose prestige in the business sector.

It is not enough for businesses to set their goals. They also need to evaluate the situation, create plans and strategies, and monitor each of these elements. The tax management process combines tax dispute management, tax strategies, tax accounting, reporting, tax risk management, tax planning, tax consultancy services, and tax risk provision practices.

Tax management is becoming a worldwide phenomenon in business within the scope of revenue administrations. When the general view of tax management is examined, there exists an underlying framework of tax risk management, tax compliance, corporate governance, cooperation, and compliance. Developments in tax transparency within the Turkey's tax administration framework are parallel to developments in international tax law. Turkey has been late in regulating this issue and managing tax disputes has been rough. For example, tax consultancy services are ignored in the resolution of disputes. Considering the significant number of tax amnesties, the effectiveness of tax compliance is debatable. As a result, it is

an unfortunate deficiency in Turkey that cooperation-based adaptation models are lacking, uncertain tax transactions are not disclosed, and the concept of tax management is ignored. Turkish businesses require tax management, tax process management, tax dispute management, and tax risk insurance within a framework that maintains standards and oversight.

1. Giriş

Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı olan vergiler aynı zamanda maliye politikasının önemli bir aracı olarak da işlev görmektedirler. O nedenle devlet ekonomiyi yönlendirmede bu mali aracı etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Bir taraftan vergiye gönüllü uyumu sağlamak diğer taraftan da vergiyi ekonomiyi yönlendirmede bir araç olarak kullanmak için vergi kanunlarında mükelleflere birtakım hak ve ayrıcalıklar tanınmıştır. Ancak vergi kanunlarında tanınan hak ve kolaylıkların yeterince bilinmemesi sebebiyle mükellefler, söz konusu avantajlı durumlardan hedeflenen ölçüde faydalanamamaktadırlar. Söz konusu avantajlar vergi kaçırma anlamına gelmemekte, kanunun öngördüğü sınırlar çerçevesinde sağlanan kolaylıklar dolayısıyla mükellefin vergi yükünü düşürmek şeklinde gerçekleşmektedir. Bu bağlamda mükellef yasaların öngörmüş olduğu sınırlar çerçevesinde vergi avantajlarından yararlanarak vergi yükünü azaltmak suretiyle vergi planlaması yapmaktadır. Etkin bir vergi planlaması yapabilmek için şirketlerin yönetim olgusunu odak noktası yapmaları, vergisel işlemlerini yönetmeleri birçok avantaj hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlamaya yardımcı olabilecektir. İşletmelerin bu amaca yönelik olarak vergi avantaj ve risklerinin tanımlanması, vergi planlaması yapmaları vergi yönetimi kavramını meydana getirmektedir.

Vergileme yoluyla özel ekonomiden kamu ekonomisine bir kaynak transferi söz konusu olduğundan, kamu ekonomisi için gelir teşkil eden vergi özel ekonomi için bir maliyet unsuru oluşturmaktadır. Devlet, işletmelerden tahsil ettiği vergiler ile işletmelere adeta ortak konumuna geçmektedir. Bu durum ise işletmeler açısından bir yük oluşturarak onların net kârlılıkları üzerinde belirleyici bir faktör olmaktadır. Bu da vergileri işletmelerin üretim ve pazarlama politikalarının oluşumunda önemli bir etken haline getirmektedir. Bununla birlikte işletme nezdinde yapılan vergi denetimlerinde ortaya çıkan ek matrah ve idari müeyyidelerden kaynaklanan beklenmeyen maliyetler işletmeler için ciddi risk oluşturmaktadır. Bu nedenle de işletmeler için vergi, etkili bir şekilde yönetilmesi gereken bir süreç haline gelmektedir. İşletmelerde vergi yönetimi olgusunu iyi analiz edebilmek için vergi yönetimi kavramının neyi ifade ettiğini, kavramın amacının ne olduğunu, diğer kavramlarla arasında ne gibi ilişkiler olduğunu, nasıl işlediğini anlamak önemli bir husus teşkil eder.

Vergi yönetimi, mikro ve makro bazda olmak üzere iki başlıkta incelenebilir. Vergi sisteminin yönetilmesi, yürütülmesi ve uygulanmasına yönelik eylemleri yerine getiren vergi örgütü, makro vergi yönetimi kavramıyla ifade edilirken, işletme bünyesinde gerçekleşen vergilemeye yönelik eylemlerin yönetilmesi, yürütülmesi, risklerin minimize edilmesi, vergi süreç ve uyumsuzluk yönetiminin yapılması eylemleri ise mikro bazda vergi yönetimi olgusu ile açıklanabilir.

2. İşletmelerin Vergisel İşlemlerine Yönelik Yeni Bir Bakış Açısı: Vergi Yönetimi Kavramı

Türk vergi sisteminde işletmelere birtakım hak ve avantajlar sağlanmıştır. Ancak mükellefler, söz konusu bu avantajlardan bilgi eksikliği gibi sebeplerle etkin bir şekilde yararlanamamaktadır. Kendilerine tanınan avantajlardan faydalanamayan işletmeler fazladan vergi yüküne maruz kalmaktadır. Bu noktada işletmelerin, vergisel kolaylıklardan yararlanarak riskleri, avantajları tanımlamaları, vergi planlaması yapmaları suretiyle, vergi yüklerini minimize etmeleri vergi yönetimi kavramıyla şekillenmektedir. Vergi yönetimi kavramıyla işletmelerin fırsat ve riskleri etkili değerlendirmesi, vergisel işlemlerine yeni bir bakış açısı kazandırması mümkün hale gelmektedir.

2.1. Vergi Yönetimi Kavramı ve Niteliği

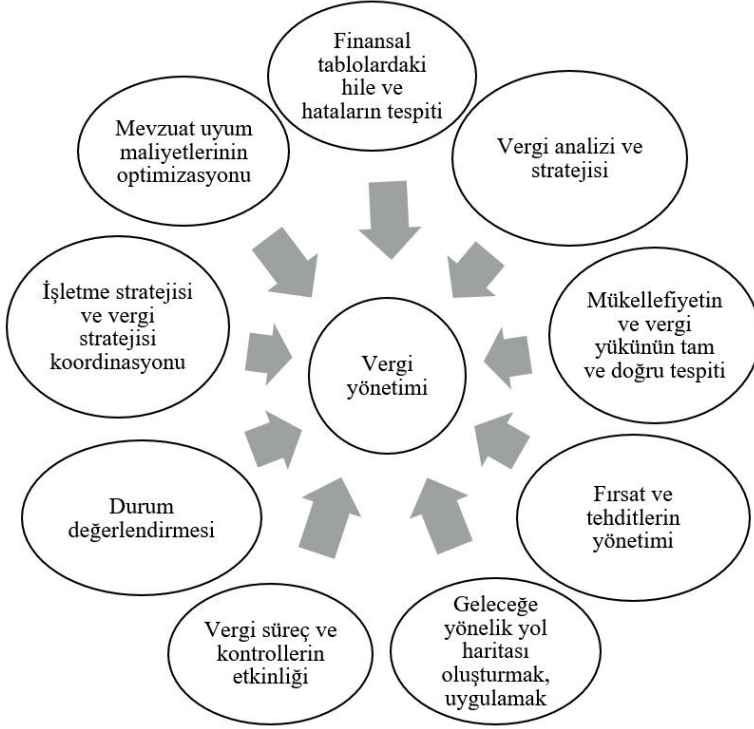
Vergi yönetiminin kamu maliyesinin üzerinde en az durulan dallardan biri olması sebebiyle literatürde somut bir tanımı mevcut değildir. Bu bağlamda hakkında ortak bir tanım yapmak mümkün olmasa da en geniş anlamıyla vergi yönetimi, vergilemenin uygulaması şeklinde ifade edilebilir. Bu tanımda vergi yönetimi bir süreç olarak yer almaktadır (Erdem, 1978, s. 2). Vergi yönetiminde amaç, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya çalışarak vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir (Jensen ve Wöhlbier, 2012, s. 8). Bu çerçevede vergi yönetimi, verginin ortaya çıkmasından, ortadan kalkmasına kadar geçen sürede yapılan tüm işlemleri ve bahsi geçen işlemleri gerçekleştiren kurum veya kişileri içeren oldukça geniş çaplı bir kavramdır (Arıkboğa, 2015, s. 2-3).

Söz konusu tanımlamaları da dikkate alarak vergi yönetimi kavramının kapsamlı bir tanımını yapmak gerekirse, vergi yönetimi, vergiyi doğuran olaydan başlayarak verginin tahsiline kadar geçen süreçte işletmenin vergiye ilişkin şekli ve maddi mükellefiyetlerinin mevzuata uygunluğunun sağlanmasıdır. Bir başka tanıma göre vergi yönetimi, işletmenin vergi yükünün mevzuata ve uluslararası sözleşmelerde yer alan kolaylıklardan yararlanarak en uygun miktarda tespitini içeren faaliyetler bütünüdür.

Görüldüğü üzere, vergi yönetimi, sadece vergilendirme sürecinin yönetimini, vergi yükünün minimize edilmesini esas almamaktadır. Bahsi geçen faaliyetlere yönelik vergi stratejilerini ve politikalarını belirleyen, verginin miktar ve zamanını değerlendirerek, vergi yükünü minimize eden çok kapsamlı bir olgudur. Bu noktada vergi yönetimi, vergilendirme süreci içinde, vergi planlaması, vergi riski yönetimi, vergiye gönüllü uyum, vergi uyumsuzluk yönetimi, vergi muhasebesi ve raporlama gibi uygulamaları bünyesinde barındıran bir niteliğe sahiptir. Yapılan açıklamalar ışığında vergi yönetimi;

- Vergi yükü ve mükellefiyetinin tam ve doğru saptanmasına yönelik sistematik süreçler bütünüdür.
- Vergi muhasebesi ve raporlamalar yoluyla tablolardaki hataları, hileleri ve eksiklikleri tespit etme ve bunların tekrarlanmasını engelleme sürecidir.
- Vergi planlaması, vergi risk yönetimi gibi uygulamalar yoluyla vergiye gönüllü uyumu sağlama sürecidir.
- Vergi süreç ve kontrollerin etkinliğini sağlama sürecidir.
- İşletme stratejisi ve vergi stratejisi koordinasyonuna yönelik faaliyetler bütünüdür.
- Mevzuat uyum maliyetlerinin optimizasyonunun sağlanması yoluyla vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik çabalar bütünüdür.
- Vergi strateji ve politikalarını belirleme sürecidir.

Şekil 1: Vergi Yönetimi Kavramının Niteliği



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi yönetiminin işletmeler açısından etkin yürütülmesi için bazı temel görevlerin varlığı gerekmektedir. Bu noktada, basit, açık, anlaşılır ve istikrarlı bir mevzuat, iyi bir mükellef hizmeti, basit prosedürler, etkin uygulamalar, uygun bir denetim ve iyi bir kontrol sistemi vergi yönetiminde etkinliği sağlayan başlıca koşullar olarak kabul edilmektedir (Bird, 2004, s. 136). Yeni teknolojilerin benimsenmesi, teknoloji kullanımının yaygınlaştırılması, etkili bir vergi kontrol çerçevesi kurulması da vergi yönetim sürecinin başarısı açısından önemli unsurlar arasında yer almaktadır (Silvani ve Baer, 1997).

Vergi yönetiminin etkin işlemesi sayesinde işletmeler, çalışanlar ve diğer gelir otoriteleri ile ilişkilerin nasıl olacağı tanımlanabilir, değişikliklere uyum sağlanabilir. Ayrıca, çalışanlara ilişkin standartların belirlenmesi, çalışanların emeklerinin karşılıklarının verilmesi, çalışanlara eşit fırsatlar tanınması ve keyfi işten çıkarmalara karşı çalışanların korunması da sağlanabilir (Arıkoğuşa, 2015, s. 3). Sayılan hususların yanı sıra vergi yönetimi ile işletmeler, etkin bir kriz yönetimi de yapmaktadır. Fırsatlar ve tehditler iyi bir şekilde belirlenerek, cezai yaptırımlarla karşılaşılma- dan süreç yönetimi işletilmektedir. Bu bağlamda, vergi yönetiminin işletmeler açısından bir yol haritası niteliğinde olduğu açıktır.

2.2. Vergi Yönetimi Olgusunun Bazı Kavramlarla İlişkisi

Vergi yönetimi olgusu, işletmenin vergilemeye yönelik işlerinin hedeflerine uygun olarak yönetilmesi suretiyle vergi risklerinin denetim altına alınması sağlamaktadır. Ayrıca, ödenen verginin

yaratacağı tazyiki azaltarak, mükellefi vergi kaçırmaya yönelten saikleri asgari düzeye indirerek vergiye gönüllü uyumun sağlanması sürecini de içermektedir. Bu noktada vergi yönetimi; vergi planlaması, vergi risk yönetimi ve vergiye gönüllü uyumu içeren üst bir kavramı ifade etmektedir.

2.2.1. Vergi Yönetiminin Vergiye Gönüllü Uyum ile İlişkisi

Gönüllü uyum kavramını, mükelleflerin vergilemeye ilişkin bilgilerin zamanında açıklanması, mükelleflerin yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve vergilerini zamanında ödemele-ri şeklinde tanımlamak mümkündür (İpek ve Kaynar, 2009, s. 174). Bu kavramın karşısı olarak ise vergi uyumsuzluğu olgusu ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlüsünün bi-lererek vergi otoritesini yanlış bilgilendirmesi, yanlış anlaması gibi sebeplere bağlı olarak ödemesi gereken vergiden daha az ödemeye veya hiç ödememeye yönelik faaliyetleri anlaşılmaktadır (Gerçek, 2015, s. 148). Mükellefin vergiyi ödeme ya da ödememeye yönelik faaliyetlerini etkileyen ekonomik, mali, sosyal, kültürel, siyasal, dinsel ve etik olmak üzere birçok faktör mevcuttur. Bu faktörler, gelir düzeyi, vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim olasılı-ğı, subjektif ve objektif ölçüler, meslek mensupları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi affi şeklinde sıralanabilir (Saygın, Sandalcı ve Sandalcı, 2019, s. 145-146). İfade edilen unsurlara ek işletmelerin piyasadaki saygınlığını korumak amacı da gönüllü uyumu etkilemektedir.

İşletmeler, mevcut faaliyetleri, performansı ve iletişimi ile kendi kimliklerini oluşturmaktadı-ır. Söz konusu unsurlar ile iyi bir imaja sahip olan işletmelerin piyasadaki saygınlıkları da art-maktadır (Okur, 2006, s. 144). Bu bağlamda işletmeler sahip oldukları saygınlıklarını kaybetme-meye yönelik yönetim stratejileri oluşturmaktadırlar. Yönetim stratejilerinin başında ise vergi yönetim kavramı gelmektedir. Vergi yönetimi işletmelere gönüllü uyumu teşvik ederek sahip oldukları imajı da korumaya yardımcı olmaktadır.

İşletmelerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen bir diğer unsur da vergi etiğidir. Vergi etiği, vergi uyumu, vergi bilinci ile yakından ilişkili bir kavramı ifade etmektedir (Ömercioğlu, 2018, s. 38). Bu noktada, vergi etiği olgusunu yönetim politikası haline getiren işletmelerin gönüllü uyumu yüksek olur ve vergisel işlemler etkin bir şekilde yönetilebilir.

Yapılan açıklamalardan da görüldüğü üzere, işletmelerin vergilemeye yönelik esas amacı ver-gi uyumunu tam olarak sağlamak olmalıdır. Bu noktada etkin bir vergi yönetiminin amaçların-dan biri vergi uyumunu gerçekleştirmektir. Bu amaca yönelik süreçler, izleme, raporlama, risk-leri belirleme ve hataları gözden geçirerek süreci revize etme aşamaları izlenerek, kendi strateji-lerine uygun şekilde ilerlemeleri şirketler açısından vergi uyumunu sağlama noktasında oldukça önemlidir (Bakar Türegün, 2017, s. 40).

2.2.2. Vergi Yönetiminin Vergi Planlaması ile İlişkisi

Vergi planlamasını, işletmelerin bir vergilendirme döneminde maksimum vergi avantajı sağ-lamak ve en az miktarda vergi ödemek amacıyla sarf ettikleri çaba şeklinde ifade etmek müm-kündür (Saygın ve ark., 2019, s. 148). Bir diğer tanıma göre ise, vergi planlaması, mükelleflerin vergi yükünü azaltmak amacıyla, vergi sisteminin öngörmüş olduğu sınırlar çerçevesinde, mua-fiyet, indirim, istisna, vergi teşvik ve imtiyazlarından maksimum düzeyde yararlanmak şeklinde ifade edilebilir (Bala, 2007, s. 5). İşletmeler vergi planlamasında ulaşmak istedikleri amaca uy-gun olarak alternatifler arasında değerlendirmeler yapmakta, gelir ve giderlerin hesaplanması ve en uygun çözümün seçilmesi süreci işlemektedir (Bakar Türegün, 2017, s. 41).

Zorunlu bir ödemeyi ifade eden vergi, mükellefler açısından bir yük ya da maliyet olduğun-dan dolayı farklı ölçülerde maddi ve manevi tazyike neden olan, tepki gösterilen bir yükümlülük-

tür. Bireyler genellikle daha az vergi ödemenin ya da hiç ödememenin peşindedirler. Bu durum işletmeler için de aynı şekildedir. Bireyler ve işletmeler vergiye karşı vergiden kaçınma, yansıtma gibi çeşitli şekillerde tepki gösterebilmektedirler. İşletmeler de rasyonel davranarak kararlarında vergilerin etkilerini göz önüne almalıdır. Bunları yaparken de vergi kanunlarının sunduğu avantajlar çerçevesinde vergi yüklerini minimize etmeye çalışırlar (Oktar, 2003, s. 2-3).

Vergi, işletmeler açısından karlarını azaltıcı bir maliyet unsurudur. İşletmeler ticari faaliyetlerde bulunurken satış hasılatlarını maksimum, maliyetlerini minimum kılmak isterler (Eroğlu, 2014, s. 4). İşletmeler karlarını maksimize etmek amacıyla vergi maliyetlerini minimize etmek çabası içinde olurlar. Bu nedenle de işletmeler dönem sonlarında vergi matrahlarını mümkün olduğu ölçüde en aza indirmek amacını güderler.

Vergi planlaması küreselleşmeyle birlikte daha önemli bir konuma gelmiştir. Ülkelerin vergi rekabetine girmeleri işletmeler için de küreselleşen dünyada yatırımlarını serbestçe en çok avantaj sağlayacakları ülkeye yönlendirebilmelerini sağlamıştır. Şirketler, yatırımlarını daha düşük vergi rejimine sahip bir ülkeye yönlendirmek veya kendi ülkesi sınırları içindeki vergi düzenlemelerini kullanarak daha az vergi ödemeye yönelik çabalar gösterebilmektedir. Bu bağlamda küreselleşme sonucu doğrudan yabancı yatırımların artması ve çok uluslu şirketlerin kurulması ile vergi planlaması ön plana çıkmaya başlamıştır. Uluslararası alanda rekabet etmeye başlayan işletmeler, karlarını maksimize etmek için politikalar uygular, küresel çapta vergilerini minimize etmek isterler (Yancey ve Cravens, 1998, s. 251).

Vergi planlaması, vergi yönetiminin bir parçası olsa da aralarında bazı farklar mevcuttur. Bu noktada temel farklılık kâra odaklanma durumudur. Vergi planlaması ile işletmeler, maliyet unsuru olarak gördükleri vergileri azaltarak, karlarını arttırma amacı gütmektedirler. Vergi yönetimi ise kar elde etmek amacıyla, riskleri yönetebilmek, uygun stratejiler belirleme sürecidir (Bakar Türegün, 2017, s. 45). Bir başka ifadeyle, kârlarını maksimize etmek amacıyla hareket eden işletmeler, karşılaştıkları riskleri minimize etmek amacıyla uygun bir kontrol çerçevesi geliştirerek vergisel işlemlerini yönetmiş olmaktadır. Söz konusu farklılıklar şu şekilde gösterilebilir.

Tablo 1: Vergi Planlaması ile Vergi Yönetimi Farkları

Vergi Planlaması	Vergi Yönetimi
Karını maksimize etme amacı vardır.	Karını maksimize etme amacıyla risk yönetimi, strateji belirleme amacı vardır.
Mevcut durum değerlendirmeleri kapsamında ödenecek verginin minimize edilmesi esastır.	Sadece ödenecek vergi miktarına odaklanmaz, ödenecek vergiyi minimize ettirmeye yönelik süreç işletilmesi esası vardır.
Vergi yönetiminin bir aracıdır.	İşletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri amacıyla süreç yönetimi esası hakimdir. Bu noktada vergi planlamasını bir araç olarak kullanır.

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

2.2.3. Vergi Yönetiminin Vergi Riski Yönetimiyle İlişkisi

Vergi riski, finansal raporlamalardaki uyumsuzluk, kontrol ve zayıflıklar halinde şirketlerin vergi veya iş hedeflerini olumsuz yönde etkileyen, beklenmedik veya kabul edilemez düzeyde ortaya çıkan riskler şeklinde tanımlanabilir. Bir başka deyişle vergi riski, vergilemeye yönelik işlemlerdeki belirsizlikleri ifade eden, işletmelerin devamlılıklarını sağlamaları için yönetilmesi gereken bir olguyu ifade etmektedir. Bu noktada vergi riski kavramının vergi riski yönetimi ile birlikte ele alınması gerekmektedir. Vergi riski yönetimi ise işletmelerin fırsat ve riskleri belirleme, değerlendirme ve yönetme faaliyetlerini içeren sistematik süreçler bütünüdür.

Vergi mükellefinin hazırladığı beyannameye dayalı vergilendirme işlemi bir risk olarak değerlendirilmemektedir. Ancak vergi kanunların uygulanmasında belirsizlik durumu varsa vergi idaresi ile mükellefler tarafından yanlış değerlendirilme durumu doğar ve bu durumda vergilemeye yönelik farklı sonuçlarla karşı karşıya kalınma ihtimali ortaya çıkar. Vergilemeye yönelik farklı sonuçların varlığı ise vergisel bir risk ortaya çıkarır (Yaltı, 2012, s. 118).

İşletmeler açısından en büyük risklerden biri, vergisel işlemlerin içeriğini tam olarak anlayamamaları ve buna bağlı olarak risk durumuna sebep olmalarıdır. Bu noktada işletmeler, vergi risklerini azaltmak amacıyla, ulusal ve uluslararası vergisel gelişmeler konusunda takipçi olmalı, etkin bir vergi planlaması yapmalıdır. Bu açıklamalar ışığında, vergi riski yönetimi; işletmenin vergilemeye yönelik işlerinin hedeflerine uygun olarak yönetilmesi olarak tanımlanabilir ve kurumsal yönetimin ayrılmaz bir bütünü teşkil etmektedir (Çetinkaya, 2008). Özetle, yöneticilerin vergi hukukundaki ve vergilemedeki belirsizlikleri tanımlama, analizler yoluyla ve uzman bir bakış açısıyla yönetebilmelerine yönelik faaliyetlerin tümü olan vergi riski yönetimi vergi yönetimi ile birlikte ele alınan ve vergi yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır (Bakar Türegün, 2017, s. 29).

Vergi riski yönetimi vergi yönetiminin bir unsuru olmasına rağmen vergi yönetiminden farklılıklar barındırmaktadır. Vergi riski yönetimi öncelikli olarak ortaya çıkabilecek risklere odaklanır ve bu riskleri minimize etmeye yönelik çalışan bir mekanizmaya sahiptir. Vergi yönetimi ise sadece risklere odaklanmaz, işletmenin mevcut durumu hakkında avantaj ve riskleri bir bütün halinde yönetir. Bu kapsamda bakıldığında vergi riski yönetimi gelecek odaklı bir yaklaşıma sahiptir, vergi yönetimi ise işletmelerin mevcut ve gelecekteki durumunu esas almaktadır. Vergi yönetimi vergisel işlemlere yönelik fırsatlardan yararlanma ve bunları yönetme sürecidir. Vergi riski yönetimi ise bu fırsatların uygunluğunu ve ilerideki sonuçlarını değerlendirme sürecini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri amacıyla yönettikleri fırsatların her zaman olumlu sonuç vermemelerinin göz önünde bulundurulması vergi riski yönetimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 2: Vergi Riski Yönetimi ve Vergi Yönetimi Farkları

Vergi Riski Yönetimi	Vergi Yönetimi
Gelecek odaklıdır.	Mevcut ve gelecekteki durumu esas almaktadır.
Fırsatların uygunluğunu ve ilerideki sonuçlarını değerlendirme sürecidir.	Vergisel işlemlere yönelik fırsatlardan yararlanma ve bunları yönetme sürecidir
Öncelikli olarak ortaya çıkabilecek risklere odaklanır.	İşletmenin mevcut durumu hakkında avantaj ve riskleri bir bütün halinde yönetir.

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

2.3. İşletmeleri Vergi Yönetimi Yapmaya Yönelten Unsurlar

Devlet, ürettiği mal ve hizmetleri finanse etmek ve içinde bulunduğu sosyo-ekonomik durumu yönetmek amacıyla daha çok miktarda vergi tahsil etmek isterken, işletmeler maliyetlerini minimize etmek, içinde bulunulan rekabet koşulları içerisinde varlıklarını sürdürebilmek ve karlarını maksimize edebilmek için daha az miktarda vergi ödemek isterler. Devlet ile işletmelerin amaç farklılığından kaynaklanan bu durum doğal olarak beraberinde bir çatışma ortamı doğurmaktadır. Her çatışmada olduğu gibi kaçınılmaz olan bu çatışmanın da yönetilmesi zorunlu hale gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi, her işletmenin yönetmesi gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi yönetimi olgusu, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve geleceğe yönelik planlarını hayata geçirebilmeleri açısından üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Bu kapsamda işletmelerde vergi yönetiminin genel bir tanımını yapmak gerekirse, vergi yönetimi, işletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerin sebep ve sonuçlarını inceleyerek, hata, hile ve eksiklik gibi durumların tespit edilmesi, bunların düzeltilmesi ve bir daha tekrarlanmamasına yönelik faaliyetlerini kapsayan sistematik bir süreçtir (Akan Altuncu, 2016).

İşletmeler, finansal risklerini ortaya çıkarmak, kontrol etmek ve yönetmek, ödemek zorunda oldukları vergilerin miktarını minimize edebilmek için vergi yönetimi yoluyla planlarını şekillendirmektedirler. Bu bağlamda, vergi gibi daha özel konular da dahil olmak üzere, kontroller yoluyla amaç ve hedeflerine uygun olan stratejiler geliştirerek plan yapmaktadırlar (Akan Altuncu, 2016).

İşletmenin etkin ve verimli çalışmasıyla birlikte devamlılığının sağlanmasının yanında, ar-tan işletme faaliyetleri sonucu şirket ve çalışan menfaatlerinin korunması amacıyla da vergi kontrol ve yönetiminin yapılması gerekmektedir. Bu amaçlara yönelik mali ve ekonomik yapının, faaliyetlerin kayıtlarının sistematik bir şekilde yapılması, performans ölçümü ve değerlendirilmesi, işletme kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlar önem arz eden bir konudur. Bu kapsamda faaliyetlerin, finansal tablo ve kayıtların doğruluğunun belirlenmiş standartlara uygunluğunun kontrol edilmesi, herhangi bir eksiklik veya hata durumunda bu hata ve eksikliklerin düzeltilmesi, yapılan faaliyetlerin sonuçlarının izlenmesi, işletmelerin kurumsal yönetimi ve muhasebe bilgi sistemi için gerekli bir husus olup vergi yönetiminin ayrılmaz parçalarını teşkil etmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009, s. 163, 166).

İşletmelerde finansal tabloların hatalı, eksik yorumlanması kimi zaman kasıtlı yapılabilmektedir. Bu kapsamda işletmeler tarafından hileli finansal raporlamalar ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe skandalları şeklinde de ifade edilebilen bu konu, kurumsal yönetimden kaynaklanmaktadır. Kurumsal yönetim, işletmelerin şeffaflık, adil olma, hesap verilebilirliği sağlama ilkeleri çerçevesinde özellikle ABD’de yaşanan skandallar sonrasında gündeme gelmiş bir konudur (Erol, 2005, s. 3-4). İşletmelerdeki yolsuzluklarla mücadele etmenin en etkin yolu ise kurumsal yönetimin iyi uygulanması ve bu bağlamda denetim şartlarının yerine getirilmesidir (Erol, 2008, s. 235).

İşletmelerin etkin kurumsal yönetim uygulamaları kapsamında, vergi yükümlülüklerini yerine getirmesinde denetim ve gözetim fonksiyonlarını daha iyi yerine getirmeleri beklenen bir husustur. Bu konu, OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri’nde de açıkça vurgulanmaktadır. OECD’ye göre söz konusu ilkeler, şirketlerin vergisel işlem ve düzenlemelerine olan yaklaşımları ile sağlıklı finansal raporlama arasındaki sıkı ilişkiye dikkat çekmektedir. OECD bu ilişkiyi işletmelerin iç denetçilerinin, işletmelerin vergi stratejisine bağlı olarak raporlamalara önem vermelerini yapmasını “iyi uygulama” olarak değerlendirmektedir. Bu noktada kurumsal yönetimde şeffaflığa önem verildiği açıktır (Cansızlar, 2004, s. 81-82). O halde skandalları önlemek için işletmelerin yapmış olduğu denetim ve kontroller tek başlarına yeterli değildir, aynı zamanda etkin bir vergi yönetimi yapılması da lazımdır. Bir başka ifadeyle işletmelerin vergi yönetimini kurumsal yönetimin bir parçası olarak almaları gerekmektedir.

Özetle, muhasebe prosedürlerindeki bazı eksiklik ve yetersizlikler, finansal tabloların işletmeler tarafından farklı bir şekilde hazırlanması, sunulması ve yorumlanmasına yol açabildiği için faaliyetlerin belirlenmiş standartlar dahilinde yönetilmesi zorunludur. Bu amaca yönelik geliştirilen muhasebe standartları ile, işletmelerin finansal performansları karşılaştırılabilmekte, işletmeler açısından önemli konularda doğru kararlar alınabilmekte ve işletmelerin gerçekçi planların oluşturulması sağlanarak etkin bir yönetimin yapı taşları da oluşturulmaktadır (Erol ve Aslan, 2017, s. 59).

İşletmeleri vergi yönetimi yapmaya yönelten unsurlar arasında vergi sistemindeki karmaşık yapı da sayılabilmektedir. Bahsi geçen bu karışık yapı sonucu mükelleflerin vergiye uyum maliyetleri artmaktadır. Bu noktada vergi karmaşıklığına bağlı olarak artan uyum maliyetleri hem dünya genelinde hem de ülke bazında çok çeşitli çalışmalar ile ortaya konulmuştur. Yapılan çalışmaların ortak noktaları, vergi uyum maliyetlerinin bireysel mükellefler ve küçük işletmeler üzerinde kaldığıdır (Budak, James ve Benk, 2017, s. 66, 68) ve bu amaca yönelik etkin bir vergi yönetimi için vergi sisteminin basit, sade ve anlaşılır olması gerektirir.

2.4. İşletmelerde Vergi Yönetiminin Hedef ve Amaçları

Vergilemenin cebri olması özelliğine dayanarak, işletmelerin sorumluluklarını sadece zorla yerine getirmelerini sağlamak hem zaman hem de masraflar göz önünde bulundurulduğunda imkânsız bir hale gelmektedir. Bu bağlamda etkin bir vergi yönetimi sayesinde işletmelerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayan bir ortam oluşabilmektedir. Bu ortamın gelişmesi için vergi bilincinin sağlanması oldukça önemlidir. Vergi ahlakı ve vergi bilinci sayesinde işletmelerin sorumlulukların bilincinde olmaları sağlanarak, işletmeler vergi ile yaklaşabileceklerdir. Vergi yönetiminin esas işlevinin bu noktada vergiye gönüllü uyumu sağlamak olduğu açıktır (Erdem, 1978, s. 8-9).

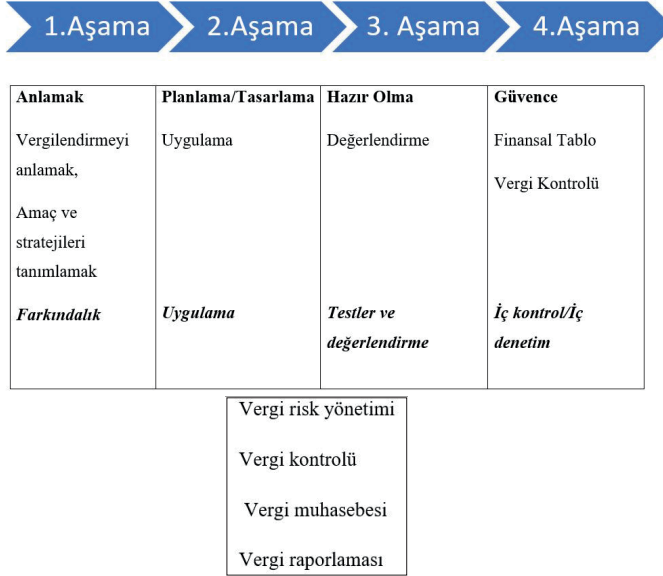
Yapılan açıklamalar ışığında vergi yönetiminin amaçları, vergi bilincini oluşturarak vergiye gönüllü uyumu sağlamak ve bu sayede işletmelerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınmalarını engellemek, adaleti sağlamak ve belirsizlikleri azaltmak şeklinde sıralanabilir. Vergi yönetimi kendinden beklenen etkinliği ve amaçları gerçekleştirmek için çeşitli koşullara sahip olmalıdır. Bu koşullar, personel etkinliği, yönetime uygun yasal bir çerçevenin oluşturulması, araştırma/planlama, teknolojik alt yapı, mükellef odaklılık (Erdem, 1981, s. 48-53), adil ve etkin bir işletme politikasıdır. Bahsi geçen unsurlar kapsamında, dürüstlüğü, şeffaflığın, hesap verilebilirliğin hâkim olduğu bir çerçevede iyi yönetim ve mükellef odaklı bir yaklaşım sayesinde vergi yönetimi, işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için hayati bir önem taşımaktadır.

Vergi yönetiminin kurumsal yönetimin ayrılmaz bir bütününi teşkil etmesi sebebiyle vergi yönetimi, işletmeler açısından oldukça önem arz eden bir konudur. İşletmelerin vergisel işlemlerini yönetmek istemelerinin birçok sebebi olmakla birlikte bu sebepleri, dikkatsizlik veya vergi kanunlarına yönelik bilgi eksikliği sebebiyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıkları tespit etme ve tespit edilen hataların düzeltilmesi, yasa dışı menfaat sağlamak amacıyla yönetici ve çalışanlar tarafından işletmeye ait işlem, kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan hileleri tespit etmeyi ve bunların sonuçlarını ortadan kaldırmak, işletme hakkında doğru bilgi sahibi olmak (Akan Altuncu, 2016), vergi cezalarıyla karşılaşmamak vergi denetiminde riskli mükellef grubuna girmemek, vergi planlamasında etkinlik sağlamak, işletmelerle ilgili daha iyi kararlar almak, işletmelerde kötüye giden durumların etkisini azaltmak ve sektörde prestij kaybına uğramamak şeklinde sıralamak mümkündür (Bakar Türegün, 2017, s. 61).

2.5. İşletmelerde Vergi Yönetim Süreci ve Vergi Yönetimini Oluşturan Temel Unsurlar

İşletmelerin hedeflerini belirlemeleri tek başına yeterli değildir, aynı zamanda durum değerlendirmesi yapmaları, plan ve stratejiler oluşturmaları ve bu unsurları izlemeleri gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, belirledikleri hedeflere ulaşabilmek için etkili bir süreç yürütmeleri kaçınılmazdır. Söz konusu süreç, vergi yönetim süreci şeklinde adlandırılmaktadır. Bu süreç, bir dizi aşamayı içeren sistematik faaliyetlerden oluşmaktadır. Yapılan açıklamalar ışığında işletmelerin yapmış oldukları vergi yönetimi sürecini şekil yardımıyla görelim.

Şekil 2: İşletmelerde Vergi Yönetim Süreci



Kaynak: PHYMM, 2016.

Şekil 2'den de görüldüğü üzere vergi yönetimi bir dizi aşamalara sahip sistematik bir süreci ifade etmektedir. İşletmelerin vergi yönetimi yapabilmeleri için öncelikle vergilendirmeyi anlamaları, amaç ve stratejilerini belirlemeye yönelik farkındalık oluşturmaları gerekmektedir. Ardından uygulama ve değerlendirme yapmaya yönelik vergi risk yönetimi, vergi kontrolü, vergi muhasebesi ve raporlama yöntemleri devreye girmektedir. Uygulama sürecinin sonuç ve güvenlerinin değerlendirilmesi aşaması olarak da ifade edilen ve vergi yönetiminin en son aşaması ise finansal tablo analiz ve yorumlamaları ile bir denetim/kontrol sürecidir. Söz konusu bu süreçte, iç kontrol ve iç denetim yöntemleriyle, risklerin minimize edilmesi için vergi kontrol çerçevesi kurularak yönetim süreci işletilmektedir. Özetle, sistematik süreçler bütünü olan vergi yönetimi bünyesinde birden fazla uygulamayı barındırmaktadır. Bu uygulamalardan birkaçını, iç kontrol, iç denetim ve vergi riski yönetimi şeklinde saymak mümkündür.

Kurumsal yönetim, etkin bir kontrol fonksiyonunu iç kontrol sistemi kurarak sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin de etkin bir şekilde işlemesi için iç denetim faaliyetleri yerine getirilmektedir. İşletmelerin kontrol fonksiyonunda oluşan zayıflıklar iç disiplini bozarak önemli bilgilerin akışında aksamalara neden olmaktadır. Bu bağlamda iş dünyasında iç kontrol özel sektörden kamu sektörüne kadar oldukça geniş alana yayılmış bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 343).

İşletmelerde kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için oluşturulmuş kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşurlar ve tüm faaliyetler iç kontrol bünyesinde yer almaktadır. Bu kapsamda iç kontrol, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini, finansal raporların güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanmasını amaçlayan ve işletme faaliyetlerinde kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir (Sabuncu, 2017, s. 166).

İç denetim ise, bir örgütte olması gereken, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, işletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi, dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politikalara uyulması, yeterli standartlara uygunluk, kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı, örgütsel amaçların etkin bir şekilde başarılması unsurlarının olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyet ve kontrollerin sistematik olarak değerlendirilme sürecidir (Sağlar ve Tuan, 2009, s. 344).

Vergi yönetiminin bünyesinde barındırdığı bir diğer uygulama da vergi riski yönetimidir. Vergi riski yönetimi, işletmelerin vergi yönetim yapılarını etkileyen bir unsurdur. Vergileme açısından risk yönetimi, vergilemenin belirsiz ve karmaşık yapısına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Söz konusu belirsizlikte işletmeler açısından her zaman bir risk mevcuttur ve bu risklerin vergi yönetimi ile bağları oldukça kuvvetlidir. İşletmeler vergi risklerini azaltmak amacıyla, iş çevresi ve iş ilişkileri iyi anlaşılmalı, uluslararası gelişmeler konusunda bilgi sahibi olunması gerekmektedir. Özetle, vergi riski yönetimi; işletmelerin vergilemeye yönelik risklerini kontrol etme, tanımlama ve vergi risklerini zamanında tanımlama ve bunları etkili ve mümkün olduğunca bilinçli olarak yönetme sürecidir (Gerçek ve Türegün, 2018, s. 310, 311).

Her işletme kendi hedeflerini belirlemeli ve bunları başarmak için araçları doğru bir şekilde seçmelidir. Ayrıca, karşılaşılabilecekleri riskleri önceden anlayabilmelidir. Bu sebeple vergi risk yönetiminde etkili olan birçok unsur vardır. Bu unsurlar, vergi mevzuatı, vergi uyumu, işletmelerin vergi yönetim yeteneği şeklinde sıralanabilir (Cozmei ve Serban, 2014, s. 1601). Bu noktada, işletmeler kaynak kullanımında etkinlik ve verimliliği arttırmak, hedeflere ulaşmak, vergi uyumunu sağlamak için vergilemeye yönelik stratejiler oluşturarak, şeffaflık, uygun kontroller ve hesap verme sorumluluğu, denetime açık olma amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergi muhasebesi ve raporlamalar yoluyla etkili bir risk yönetimi yapmak zorundadır. Ayrıca işletmelerin gelecekte karşılaştıkları vergi uyumsuzluklarının, vergi incelemelerinin yönetiminde vergi danışmanlık hizmetlerini de stratejilerine eklemeleri gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, vergi süreç yönetimi işletme politikalarında yerini almalıdır. Bahsi geçen unsurlar sayesinde, işletmeler, hesap ve kayıtlarını verimli şekilde yönetebildikleri, planlarını, hedeflerini rasyonel gerçekleştirebildikleri için vergi bilinci, vergiye gönüllü uyum için de uygun ortam sağlanmış olur.

Şekil 3: Vergi Yönetimini Oluşturan Temel Unsurlar



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur..

Etkili ve anlaşılır bir vergi yönetimi sayesinde, vergi stratejileri yoluyla vergi riskleri belirlenerek etkili bir yönetim süreci işlemektedir. Bu noktada işletmelerin vergi yönetim sürecini iyi yürütmeleri gerekmektedir. Ayrıca, vergi muhasebesi ve raporlama yoluyla şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri kapsamında vergi kontrol çerçevesi oluşturulabilir.

İşletmelere vergi incelemeleri geldiği zaman vergi suçları, vergi riskleriyle karşılaşmaları halinde nasıl bir yönetim stratejisi izleneceği önemli bir husustur. Çünkü, işletmeler vergi incelemeleriyle karşı karşıya kaldıklarında sürecin nasıl işleyeceğini bilmemeleri, ne yapmaları gerektiği hakkında bilgi sahibi olmamaları gibi unsurlar sebebiyle telafisi güç zararlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu noktada vergi inceleme sürecinde öngörülemez, olumsuz durumların, yüksek maliyetli cezaların engellenmesi için işletmeler tarafından vergi danışmanlık hizmetlerinin de işletme yönetimi bünyesine alındığı vergi süreç yönetimi yürütülmelidir. Ayrıca vergi süreç yönetimi içerisinde işletmelerin telafisi güç zararlarla karşılaşmalarını, fazladan vergi vermelerini engellemeye ve işletme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olanların çıkarlarını korumaya yönelik de politikalar geliştirilmelidir. Buna yönelik yapacakları vergi riski karşılığı ayırmaları ile vergi riski sonucu ortaya çıkan vergi kayıtlardan düşebilir. Söz konusu düşüşler nazım hesaplarda gösterilerek, mevcut vergi veya çıkacak hata ve eksikliklerin önceden görülmesine, tahmin edilmesine yardımcı olunabilir. Bu durum bir nevi sigorta gibi düşünülebilir. İşletmelerin vergi yönetim süreçlerine dahil edecekleri vergi riski sigortası uygulaması ile gelecekte işletme değerlerinde bir değişime neden olacak işlemlerin öngörülebilirliği sağlanabilir ve böylece işletme ile ilişkisi olan herkesin çıkarları da gözetilebilir.

İşletmeler, vergi süreç yönetimini iyi işletmemeleri halinde vergi uyumsuzluk riskleriyle de karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumu da göz önünde bulundurarak, tarhiyat öncesi, sonrası

uzlaşma limitlerinin belirlenmesi, uyumsuzluk sürecinin etkin ayarlanarak menfaatleri ölçüsünde kazanmaları açısından vergi uyumsuzluk yönetimi de işletmelerin yönetim şemsiyesi altında yer almalıdır.

İşletmelerin sahip oldukları kontrol sistemleri ve tanımlamaları ile stratejileri ve yönetim süreç şemsiyesi sayesinde işletmelerde vergi bilincinin oluşması sağlanarak, vergi yönetiminin esas işlevi olan vergi uyumunun gerçekleşmesi mümkün olabilir. Bu bağlamda vergi yönetim süreci, vergi risk yönetimi, iç denetim, iç kontrol, vergi muhasebesi ve raporlama uygulamaları, vergi planlaması, vergi süreç yönetimi, vergi uyumsuzluk yönetimi ile bir bütün teşkil eden sistematik bir süreçtir ve kurumsal yönetimden ayrı düşünülemez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. İşletmelerde Vergi Yönetiminin Uluslararası Alandaki Durumu

İşletmelerde vergi yönetimi gelir idareleri iş birliği kapsamında dünya genelinde yayılan bir olgu haline gelmektedir. Söz konusu bu iş birliği, gelir idarelerinin temel fonksiyonlarının yanında uygulamış oldukları vergi yönetimi alanında, mükellefleri iş birliğine yönlendirerek, güveni teşvik etmektedir. Bu noktada gelir idareleri vergi uyumunu artırıcı ve koruyucu politikaları da sürdürerek etkin bir vergi yönetimi aracı işlevi görmektedir. Ancak vergi yönetiminde, gelir idareleri birtakım risklerle karşı karşıya kalabilmektedir. Gelir idarelerinin karşılaştığı en önemli risk ise, vergi uyum riskidir (Bakar Türegün, 2017, s. 97).

Vergi uyumu riski vergilerin kendileri kadar eskidir. Vergi uyumsuzluğunu açıklayan ve ver-gilemeyi minimize etmenin yollarını bulmak, dünyanın dört bir yanındaki ülkeler için bariz bir öneme sahiptir (Andreoni ve Erardi, 1998, s. 818). Ayrıca vergi uyum riski, mükelleflerin ödevle-rini yerine getirirken karşılaşmış oldukları yargısal süreçler, mevzuatlardaki boşluklar, iş dünya-sında yaşanan problemler gibi sebeplerle başarısız olmalarını da ifade etmektedir. Vergi uyum riskine sebep olan en büyük etken ise vergi yönetiminden kaynaklanan sorunlardır. Dünya gene-line bakıldığında, gelir idarelerinde kullanılan bilgi işlem teknolojileri aracılığıyla, vergi uyumu-nu sağlamaya yönelik çalışmalar yapılarak mükelleflerin teşvik edildiği görülmektedir (Bakar Türegün, 2017, s. 97).

O halde vergi yönetimi ile iç içe bir kavram olan vergi riski kavramını incelemekte yarar vardır. Risk yönetimi kavramı yeni bir kavram değildir, ancak özel yönetim yaklaşımları ile hala gelişmektedir. Son birkaç yılda, yeni ürünlere, ileri teknolojilere ve küresel pazar rekabetine maruz kalma riskini azaltmalarına yardımcı olmak ve kıt kaynaklarını mümkün olduğunca ve-rimli ve etkili bir şekilde tahsis etmelerini ve kullanmalarını sağlamak için kuruluşlar tarafından giderek daha fazla tercih edilmektedir. Risk yönetimi terimi biraz yanıltıcı olabilir, çünkü yön-etim olayları etkileme veya kontrol etme yeteneğini ifade etmektedir ancak bu durum her zaman böyle işlemeyebilir. Aslında, risk yönetimi resmi bir süreçtir, belirli bir durum için risk faktörleri sistematik olarak tanımlar, analiz eder, değerlendirir. Makro veya mikro düzeyde bir gelir riski yönetimi, bu konuda uygun vergi mükellefi uyumluluğunu sağlamaya çalışmak olarak kabul edi-lebilir. Yapılan açıklamalar ışığında, risk yönetimi kavramının iki faktörü olduğu söylenebilir (OECD, 1997, s. 4-8):

- Vergi mükellefiyetinin tam ve doğru saptanması
- Vergi miktarı ve zamanının tam ve doğru miktarda hesaplanması

Bu konulara yönelik OECD tarafından 2001 yılında “Uyum Ölçümü” raporu yayınlanmıştır. Söz konusu raporda vergi mükelleflerinin uyumluluğunu ölçmek için yapılan çalışmaların kısa bir özeti yer almaktadır. Raporda, büyük mükellef kategorisindeki işletmelerin uyum veya uyum-suzluk davranışlarını ölçmeye yönelik çalışmaların teşviki amaçlanmıştır (OECD, 2008, s. 6).

2002’de bir dizi OECD ülkesinden vergi yetkilileri, Vergi İdaresi’nin Uyum Alt Grubu Forumu olarak Londra’da, uyum riski yönetimi alanında deneyim alışverişinde bulunmak ve bu önemli konuyla ilgili rehberliği belgelemek için bir strateji belirleyerek hangi önlemlerin alınabileceğini araştırmak amacıyla toplanmışlardır. Uyum Alt Grubu’nun üzerinde durduğu konular, vergi uyumluluğunu yönetme ve arttırma, uyum araştırma projeleri kataloğu, uyum stratejileri kataloğu, denetim vaka seçim sistemleri, rassal seçim programlarının kullanımı (OECD, 2004, s. 5) şeklinde sıralanmaktadır.

OECD’nin yayınladığı bir diğer rapor ise, 2004’te yayınlanan “Uyum Riski Yönetimi: Vergi Uyumunu Yönetmek ve Arttırmak” modelidir. Bu raporda, uyum riski yönetimi ile ilgili bir model mevcuttur. Söz konusu modelde, riskleri belirleme, vergiye uyum davranışlarının analizi, stratejiler belirleme aşamaları mevcuttur (OECD, 2004, s. 9).

OECD tarafından sistematik şekilde düzenlenen risk yönetim modelinde mükellef davranışlarını etkileyen faktörlerin anlaşılması ve belirlenmesi temelinde oluşturulan ve birbirlerini tamamlayan bir döngü içerisinde kurgulanmış çeşitli aşamalar mevcuttur. Bu aşamalar, uyum risklerinin belirlenmesi, risk etki değerlemelerinin yapıp risklerin önceliklendirilmesi, vergi uyumu davranışının analizi, risk önleme stratejilerinin belirlenmesi ve risk yönetimine ilişkin plan ve uygulama stratejilerinin geliştirilmesi şeklindedir. Ayrıca aşamalar uyum çıktılarının değerlendirilmesi ve model performansın izlenmesi aşamaları ile desteklenmektedir (Benk, 2015, s. 50).

Gelir idareleri vergi yönetimi sürecinde, mükelleflere dair birçok bilgiyi toplamaya çalışmakta ve bu sayede karşılaştırma yapma ve sonuçlara ulaşma imkânı elde etmektedir. Ancak bazen mükelleflere dair yeterli bilgilere ulaşamamaktadırlar. Bu durumda gelir idareleri birtakım risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Vergi yönetiminde gelir idarelerinin tespit ettiği önemli risk ve stratejilerin açıklanması sayesinde mükelleflerin hangi alanda, hangi durumlarda nasıl risklerin olduğu açıklanabilir. Ayrıca uyum riski yönetiminde mükelleflerle iş birliğine dayalı uyum modellerinin uygulanması da etkin bir vergi yönetiminde işletmelerin vergi risklerini yönetmeleri açısından önemlidir. Bu sebeple idarede risk yönetimi işletmelerin kurumsal yönetim sürecini ve vergi riski yönetimini teşvik edici nitelikte olduğunu söylemek mümkündür (Bakar Türegün, 2017, s. 100).

Kurumsal yönetim bir işletmenin değerini uzun dönemde arttırmak amacıyla çalışanlar ile kurum arasındaki çıkar çatışmalarını uzlaşmaya dayalı çözümünü sağlayan bir süreçtir. Söz konusu yönetim ile işletmeler stratejik hedefler belirler, yöneticilerin ve çalışanların verimli çalışmalarını sağlayacak tedbirler alırlar. Ayrıca iç ve dış denetimde etkinlik sağlayarak işletmelerin risklerini minimize etmelerine de yardımcı olurlar (Dağlı, Ayaydın ve Eyüboğlu, 2010, s. 19). Kurumsal yönetim gereksinimleri ve uygulamaları genellikle birden fazla faktörden etkilenmekle birlikte bu faktörlerin başlıcaları; şirketler hukuku, menkul kıymetler yönetmeliği, muhasebe ve denetim standartları, iflas hukuku, sözleşme hukuku, iş hukuku ve vergi hukuku şeklinde sıralanabilir (OECD, 2004, s. 31).

İyi kurumsal yönetim kendi başına bir amaç değildir. Uzun dönemli yatırım için öz sermayeye erişime ihtiyaç duyan işletmeler için gerekli olan piyasa güveninin ve iş dürüstlüğüünün yaratılması için bir araçtır. OECD bu amaca yönelik birtakım ilkeler geliştirmiştir. Söz konusu ilkeler, etkin kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması, pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri; kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar; menfaat sahiplerinin rolü, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık; yönetim kurulunun sorumluluklarıdır. Kurumsal yönetim çerçevesi şeffaflık ve adil bir yönetim sistemine sahip olmak kaydıyla kaynakların etkin bir şekilde dağılımını teşvik etmelidir. Ayrıca etkin bir kurumsal yönetim, hukukun üstünlüğü ile uyumlu olmalı ve etkin denetim ve yaptırımını desteklemelidir. Bu noktada vergiye yönelik sonuçlar doğurduğu söylenebilir (OECD, 2015, s. 5-13).

İşletmelerin sahip oldukları iyi işleyen kurumsal yönetim mekanizmaları, rasyonel faaliyet göstermelerine, sermayeye daha kolay ulaşmalarına, riskleri azaltmalarına ve yönetim hatalarından korunmalarına yardımcı olur. Bu kapsamda, vergi yönetim sürecinde karşılaşılan vergi riskleri, vergilemeye dair mevzuat ve onun karmaşık yapısından etkilendiği gibi o ülkenin işletmelere yönelik kurumsal yönetim, muhasebe ve raporlama sürecinden de etkilenmektedir. Kurumsal yönetim ile işletmeler, sorumluluklarının bilincinde, yapmış oldukları işlemlerde hesap verebilir ve şeffaf bir hale gelmektedir (Karğın, Aktaş ve Arıcı, 2015, s. 505). Özetle, işletmelerin genel işleyişinin vergileme süreciyle yakından ilişkili olması sebebiyle vergi yönetimi çerçevesinde kurumsal yönetim ve vergi riski yönetimi uluslararası alanda üzerinde önemle durulan bir konu olmuştur. Bu konuya yönelik örnekler vermek yerinde olacaktır.

Amerika'da meydana gelen muhasebe skandalları sonrasında birtakım reform çalışmaları yapılmıştır. Bahsi geçen işletmelerdeki skandallar sebebiyle kamuya duyulan güvenin azalması sonucu piyasalar güven bunalımı yaşamıştır. Bu bağlamda, Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) vasıtasıyla bir reform çalışması yürütülmüştür (Özkul, 2003, s. 2-8).

SOX ile, iç denetim, iç kontrol, şirket etiği ve bağımsız denetim (Simkova, 2005, s. 92) gibi uygulamalar kapsamında kurumsal şeffaflığı sağlama yoluyla kurumsal yönetimin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca işletmelerin vergi riski yönetimi de bu sürecin önemli bir parçasını oluşturması sağlanmaya çalışılmıştır.

Dünya genelinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına göre yürütülen muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak, muhasebe yöntem ve usullerinde uyumlu ve tutarlı uygulamalar oluşturmak, işletmede ve işletmeler arasında karşılaştırılabilir bilgi, veri, tablo ve raporların üretilmesine olanak sağlamak gibi amaçlarla skandalların önüne geçilmek amaçlanmıştır (Bakar Türeğün, 2017, s. 103). Bu kapsamda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından ilk muhasebe standardı yayınlanmıştır. Ayrıca profesyonel meslek mensupları arasındaki uluslararası iş birliği, muhasebe standartlarının dünya genelinde uygulanması doğrultusunda devam etmiştir 1977 Yılında Almanya'da 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi gerçekleştirilmiştir. Kongrenin gerçekleşmesi sırasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) kurulmuştur. Ardından Avrupa Muhasebe Federasyonu (European Accounting Federation-FEE) tarafından uluslararası iş birliği kurma çalışmaları süreklilik arz eden bir örgütün desteğini alarak, söz konusu örgüt Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yürütülen uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına destek vermeyi benimsemiştir. Avrupa Muhasebe Federasyonu tarafından atılan bu adım, UFRS'nin küreselleşmesi açısından büyük bir aşama olmuştur. Bu bağlamda, küresel muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, finansal raporlamada şeffaf ve karşılaştırmalı bilgiyi gerekli kılan standart oluşturulması amaçlanmıştır (Aysan, 2007, s. 53). Muhasebe standartları ve finansal raporlamanın uluslararası alanda bir standarda sahip olması vergi yönetimini de etkilediği göz önünde bulundurulduğunda, vergi yönetim olgusunun işletmeler açısından uluslararası alanda birden çok unsuru kapsadığı açıktır.

Küreselleşme ile birlikte ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına ve vergi kayıpları yaşamasına bağlı olarak uluslararası vergi sistemindeki etkin vergi iş birliğinin oluşmaması da büyük sorunlar meydana getirmektedir. Bahsi geçen sorunlar, Matrah Aşındırması ve Kar Kaydırma (BEPS) olarak ifade edilmektedir ve bu sorunlar vergi adaletini ve rekabet ortamını olumsuz etkilemektedir. Devletler de bu noktada vergilendirme sürecinde yaşamış oldukları sorunları, iş birliği, uyum, yakınlaşma ve etkileşimler kurarak çözmeye çalışmaktadırlar (Kara ve Öz, 2016, s. 173).

OECD bu amaca yönelik olarak, “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı” adıyla anılan küresel vergi yönetiminin kapsamlı bir şekilde yeniden değerlendirilmesi projesini başlatmıştır. Raporda 15 Eylem Planı yer almaktadır ve bu eylem planları uluslararası vergi mevzuatlarında ve anlaşmalarında önemli yapılandırmalar öngören, vergi yönetiminin güçlenmesine yardımcı niteliktedir. Bu kapsamda BEPS, vergileme alanındaki en kapsamlı, küresel bir uyumlaştırma çabasıdır (Birinci ve Eser, 2017, s. 451). BEPS eylem planlarıyla vergilemede adaletin sağlanması, vergi cennetlerini kullanan çok uluslu şirketlerin neden olduğu uyumsuzluğun etkisini ortadan amaçlanmıştır. Eylem planları bahsi geçen bu hedeflere ulaşabilmek için uyum, özen önceliği ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şekillenmiştir. Bu ilkeler aşağıdaki gibi gösterilebilir (Birinci ve Eser, 2017, s. 452).

Tablo 3: BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler

Uyum	Özen önceliği	Şeffaflık
Hibrit uyumsuzluklar	Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi	BEPS ölçümünün takip edilmesi
Kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesi	Transfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	Zorunlu beyan kuralları
Faiz indirimleri sınırlaması	Yapay iş yeri uygulamalarından kaçınma	Transfer fiyatlandırması ve ülke bazında raporlama
Zararlı vergi uygulamalarıyla mücadele		Uyumsuzlukların çözümü

Kaynak: Diclehan, 2016, s. 153.

Avustralya’da ise 1988 yılında bazı sektörlerde bilgi toplamak ve vergiye uyum davranışlarını öğrenmek için denetime dayalı projeler geliştirilmiştir. 1990’lı yıllardan itibaren idare, mükellefleri tür ve boyutlarına göre kademelere ayırmış ve her kademeye göre; hizmet sunumu, denetim, sistem ve tahsilata yönelik uygun yaklaşımı tespit etmeye çalışmıştır (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 53). 2003 yılında uygulanan vergi uyum modeli ise işletmelerde vergi yönetimini teşvik etmek için Büyük Mükellefler ve Vergi Uyumu programıyla devam etmiştir. Söz konusu programla Australian Taxation Office (ATO), işletmeleri vergi riski yönetiminin önemini anlamak ve kendilerine özgü yönetim sistemlerini oluşturmak için teşvik eden niteliktedir (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 155). ATO’nun uyum modeli, büyük işletmeler için, güçlü bir denetimden çok vergi risklerini yöneterek işletmelere belirlilik ve kaynak yönetimine elverişli bir uyum stratejisi oluşturulmasına dayanmaktadır. Gönüllü mükellefler arasında uygulanan Yıllık Uyum Düzenlenmesi, büyük işletmelerin iyi bir vergi yönetim sürecine sahip olması ve vergi risklerinin tam ve doğru şekilde açıklanmasını sağlayarak açık ve şeffaf bir ilişki içinde faaliyet gösterme imkânı sağlamaktadır (OECD, 2013, s. 26). ABD’de yer alan vergi uyum yetkilileri ise gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını inceler. Cezaî soruşturma birimi ise hileli vergi suçlarını soruşturmaya yetkili birimdir (Çavdar, 2019, s. 135).

Birleşik Krallık’ta ticari faaliyetlerin sektörel standartlarla karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farklılıkları tespit etmek için ticari sektör danışmanlarıyla görüşmeler yapılmaktadır. Bunun yanında yer alan Risk İstihbarat Servisi; üçüncü kişilerden, uluslararası kaynaklardan, gizli, açık ve ticari bilgilerden, gönüllü verilen ya da yönetim bilgilerinden yola çıkarak; işletmelerin sektör özelliklerine göre eğilimleri izlemekte ve davranışları tahmin eden bir yapı arz etmektedir (Bakar ve Gerçek, 2016, s. 176).

Avrupa Birliği'nde de vergi, denetim ve muhasebe alanına ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalar, vergi ve muhasebeye yönelik şeffaflık ilkesi kapsamında, standartlaşma, iyi yönetim kurallarını içermektedir. Üye ülkelerin ekonomik, mali ve hukuki yapılarının uyumlaştırılması amacıyla AB bünyesinde kullanılan araçlardan en önemlisi direktiflerdir ve bu direktifler, üye ülkeler için yol gösterici niteliktedir. Üye ülkeler direktifler ile iç hukuk kapsamındaki mevzuatlarını uyumlu hale getirmekle yükümlüdürler. Uyum sürecinde en temel düzenlemeler, muhasebe düzenlemeleridir. Muhasebe kapsamında işletmelerin yıllık hesaplarına ilişkin 1978 tarihli Dördüncü Direktif, 1986 tarihli Bankacılık Hesapları Direktifi ve 1991 tarihli Sigorta Hesapları Direktifi olmak üzere dört temel direktif mevcuttur (Aksoy, 2005, s. 93).

Avrupa Birliği'nde EUROFISC adı verilen bir yapı da mevcuttur. Bu yapı, üye devletlerin organize KDV sahtekarlığı ile mücadelede idari iş birliğini geliştirmeleri için sağlanan ve hileli faaliyetlerle ilgili tüm üye devletler arasında hızlı ve hedefli bilgi paylaşımına izin veren bir mekanizmadır (European Commission Taxation and Customs Union, 2011). Ayrıca AB ülkeleri vergi denetimlerinin uluslararası standartlarda yapılması ve karşılıklı bilgi alışverişinde uyum sağlanması amacıyla "Standart Denetim Dosyası" oluşturmuşlardır (Bakar Türegün, 2017, s. 122).

AB'de uyumlaştırılmış kuralların yokluğunda, Avrupa Adalet Divanı, üye devletlerin doğrudan vergi konularının düzenlenmesinde, AB'de gerçek ve tüzel kişilerin çıkarlarıyla dengelenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Üye devletlerin ulusal vergi rejimleri ile olan bu etkileşim, işletmelerde kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermaye, kaçınmayı önleme, çifte vergileme anlaşmalarının kötüye kullanımını önleme ve stopaj vergisi hükümlerine nüfuz eder (O'Shea, 2010, s. 78).

Özellikle çok uluslu şirketlerin, daha az vergi ödemek için vergi planlamasını kötüye kullandıkları ve agresif vergi planlaması olarak ifade edilen durumda vergi kanunlarının kötüye kullanımını riski ortaya çıkmaktadır. Bu durumda işletmelerin yapmış oldukları belirsiz faaliyetleri sonucu oluşan riskler etkin bir şekilde yönetilmeli, vergi uyum stratejileri geliştirilmelidir. Bu amaca yönelik etkin denetim mekanizmaları, vergi idaresi, vergi mevzuatı ülkelerarası bilgi değişiminin sağlanması ve vergi planlamasını kötüye kullanan işletmeler için oluşturulacak birimler kurulması sağlanmalıdır (Peker Kılıçer, 2017, s. 114,116). Uluslararası alanda da bu amaçlara yönelik çalışmalara oldukça önem verildiği görülmektedir.

Özetle, etkin ve iyi işleyen bir vergi yönetim süreci ile işletmelerin ortaya çıkması muhtemel riskleri belirlenebilir, kontrol edilebilir, iyi bir vergi planlaması yapmalarını sağlayabilir. Böylece işletmelerin geleceğe güvenle bakabilmeleri, etkili ve etkin planlar yapabilmeleri sağlanabilir. Vergi yönetiminin ülkelerdeki genel görünümü incelendiğinde, vergi riski yönetimi, vergi uyumu, kurumsal yönetim, iş birliği ve uyum çerçevesinde odak noktası yaptıkları görülmektedir.

4. Vergi Yönetiminin Türkiye'deki Görünümü Üzerine Genel Değerlendirme

İşletmeler, vergi yüklerini azaltmak amacıyla, birtakım vergisel boşluklardan yararlanarak vergi planlaması yaparak vergisel işlemlerini yönetmektedirler ve işletmelerin yapmış oldukları planlamalar kanunların öngördüğü sınırlar içinde olmakta dolayısıyla kanuna aykırı bir durum teşkil etmemektedir (Yıldız, 2019, s. 29). İşletmeler vergisel işlemlerini planlarken yönetim stratejilerine uygunluğu konusuna önem vermekteler ve kendilerine en yüksek çıkarı sağlayan çözümler üretmektedirler (Bahçe ve Gümüş, 2017, s. 3-4). Ancak bazen söz konusu planlamalar, ülkelerin vergi kayıplarına sebep olduğu zaman büyük bir sorun meydana getirmektedirler. İşletmelerin vergi yüklerini minimize etmelerine yönelik stratejiler ile yaptıkları vergi optimizasyon yönetimi olan planlama sürecinde amaçlardan sapılması halinde agresif vergi planlaması meydana gelmektedir (Yıldız, 2019, s. 29).

Vergi zararlarına neden olan agresif vergi planlamasının tespiti için ülkeler tarafından veri analizleri ile iç ve dış vergi idaresi ve verilerinden yararlanmaya yönelik stratejiler kullanılmaktadır (Yıldız, 2019, s. 33). Buna yönelik OECD, AB üyesi gibi ülkeler, agresif vergi planlaması yapan şirketleri vergi karlarından yoksun bırakmak, mükellef davranışlarını etkilemeye yönelik stratejiler geliştirmek şeklinde uygulamalar yapmaktadırlar. Avustralya vergi idaresi bu konuda risk içeren düzenlemelere uygun olarak görev yapan vergi mükelleflerine yönelik uyarılarını agresif vergi planlamalarının dikkatle izlendiğini göstermek amacıyla yayınlamaktadır. Yeni Zelanda İç Gelir İdaresi de agresif vergi planlaması hakkında bilgi sağlayan gelir uyarıları yayınlamaktadır. Birleşik Krallık'ta ise Spotlight uyarıları ile, vergi planlamalarına yönelik zararlı unsurların araştırılmasının mümkün olduğunu gösteren göstergeler yayınlamaktadır (Yıldız, 2019, s. 36).

İşletmelerin faaliyetlerini elektronik ortamda yerine getirmelerinin yaygınlaşmasıyla birlikte zararlı unsurların araştırılması ön plana çıkmıştır. Söz konusu zararlı unsurlar sonucu vergi kayıpları oldukça artmıştır. Elektronik ortamın kanunların dışında kalması ile tüm işletmeler vergi planlamaları ile matrahlarını vergi cennetlerine kaydırarak vergisel işlemlerini yönetmektedirler. İngiltere, Avustralya ve İspanya'da uygulanan Google Vergisi ile, internet ortamında yapılan faaliyetlerin vergisiz alana kaydırılması sonucu matrahların vergi kapsamına alınması amaçlanmıştır (Coşkun ve Karadağ, 2019, s. 76, 81). Bahsi geçen uygulamaların yanında İngiltere'de kurulan Vergi Basitleştirme Ofisi ile vergilerin basitleştirilmesi, vergilemede netliğin sağlanması odak noktası yapılmıştır. Vergi karmaşıklığı projesiyle, vergi sisteminin tümü dikkate alınarak uzunluk, dil, çeşitlilik gibi birçok konu gözden geçirilmiştir (Üyümez, 2016, s. 86). Ülke örneklerinden de anlaşılacağı üzere, vergi şeffaflığının sağlanmasına ve bu sayede vergiye uyumun gelişmesine önem verildiği ve bu amaçla ulusal ve uluslararası alanda oldukça geniş çaplı çalışmaların yapıldığını söylemek mümkündür.

Türkiye'de vergi yönetimi çerçevesinde vergi şeffaflığı konusundaki gelişmeler ise uluslararası vergi hukukundaki gelişmelere paralel olmuştur. Uluslararası vergi şeffaflığı kavramı ise, bilgi değişimi ile bağlantılı bir konudur. Bu kapsamda, çeşitli ülkelerde çifte vergilemenin önlenmesi, işletmelerin agresif vergi planlamasının sonuçlarıyla mücadele konusunda önemli iş birlikleri yapılmaktadır. Ayrıca teknolojik ilerleme, veri toplama, işleme, depolama konusundaki gelişmeler de görülmektedir. Yapılan açıklamalar ışığında Türkiye'de vergi şeffaflığına ilişkin uluslararası alanda 2015 yılında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması'nı imzalaması örnek verilebilir (Başaran Yavaşlar ve Canyaş, 2018, s. 10). Bu noktada ülkemizin bilgi değişimi ve uyum anlaşmalarına diğer ülkelere nazaran geç katıldığını söylemek mümkündür.

Vergi uyumsuzluk yönetimi olgusu da ülkemiz açısından değerlendirilmesi gereken bir husustur. Çeşitli sebeplere bağlı olarak ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarının yönetim süreci, ülkemizde vergi idaresi ve mükellefler arasında oldukça sert geçen bir süreci ifade etmektedir. Ancak bazı barışçıl yöntemlerle söz konusu sert süreç yumuşatılmaya çalışılmaktadır. Örneğin, uyumsuzluk yönetiminde en çok tercih edilen idari yol olan uzlaşma ile mükellef ve vergi idaresinin ortak bir noktada buluşturulması amaçlanmıştır. Söz konusu yöntemin mevzuatla ilişkisi kurulduğunda, başvuruların nedenleri arasında kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe unsuru göze çarpmaktadır. Unsurdan da anlaşılacağı üzere, Türkiye'de vergi mevzuatının basit, açık, anlaşılır, şeffaf olmadığı açıktır (Üyümez, 2016, s. 89). Ülkemizde işletmelerin tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma kararının alınması, işletmelere uygun uzlaşma limitlerinin belirlenmesi konusunda vergi danışmanlık hizmetlerini kullanabilmeleri vergi uyumsuzluk yönetimi açısından önemli bir konu olmakla birlikte Türkiye'deki işletmeler açısından göz ardı edilmektedir. O halde, işletmelerin vergi yönetimini bütünüyle başarıyla işletebilmesi için, işletmelerin mevzuata

uyumluluklarını belirlemeleri, ileride ortaya çıkması muhtemel vergi uyuşmazlıklarının yönetimini de göz ardı etmeden yönetim süreçlerini devam ettirmeleri gerekmektedir.

Türkiye’de vergi yönetimi olgusunun değerlendirilmesine yönelik bir diğer konu ise vergi aflarıdır. Devletlerin çeşitli sebeplere bağlı olarak başvurmuş oldukları vergi afları da mükellef açısından vergi bilincinin, vergi ahlakının zedelenmesine sebep olmakta ve vergilemenin kanuniliği ilkesini de zedelemektedir (Buyrukoğlu, 2016, s. 163). Ülkemizde de oldukça sık uygulanan vergi afları sebebiyle uzun vadede vergiye gönüllü uyumun zedeleniği söylenebilir (Çetin, 2007, s. 171). Söz konusu afların vergilemede adalet ilkesini zedelemekle birlikte ortaya çıkan vergi risklerini de zedeleyeceği açıktır.

Ülkemizde mevzuatın açık, anlaşılır, şeffaf olmasına yardımcı olacak uygulamaların etkinliği konusu da vergi yönetimi açısından önemlidir. Bu konuya yönelik, 6102 Sayılı TTK ile AB uyum sürecinde önemli adımlar atılmış ve işletmeler için çeşitli reformlar barındırmaktadır. TTK’de şeffaflık ve denetim odak noktası yapılmıştır. TTK ile işletmelerin kurumsallaşması, güvenin oluşması, şeffaflık, finansal raporlamada belirli standartların oluşmasına önem verilmiştir (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012, s. 12). Söz konusu kanun incelendiğinde, uluslararası standartlar ve muhasebe ilkelerine yönelik düzenlemelerin mevcut olduğu görülmektedir.

Şeffaflık ve denetimin odak noktası yapıldığı düzenlemelerden yola çıkarak, Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin mevzuat incelendiğinde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetime ilişkin ölçütlerin düşürülmesi, bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin sayılarının artması göz önüne alındığında bağımsız denetimin kapsamının genişletildiği görülmektedir (Hacıköylü, 2017, s. 6).

Bağımsız Denetim Standardı ile, denetçinin işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak amacıyla, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerini belirleme sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amacının, işletmenin finansal tablo ve yönetiminde hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve ortadan kaldırmak olduğu (Bağımsız Denetim Standardı 250, 2013, s. 5) ve denetçinin vergi yönetiminde sorumlu birim olarak rol oynadığı söylenebilir.

Bağımsız denetçinin denetim faaliyet sürecinde uyması gereken bir diğer denetim standardı ise BDS250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması standardıdır. Söz konusu standartta, mevzuat hükümleri finansal tablolardaki tutarlarla yakından ilişkilidir (Konukçu, 2017). Bu noktada tabloların işletmelerin mevcut durumlarına ve gelecekteki konularına dair güncel bilgiler sunmaları sebebiyle, işletmelerin finansal tablolar aracılığıyla şeffaflığı sağlamaları etkin bir vergi yönetiminde önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de vergi yönetimi kapsamında mesleki sorumluluk sigortasının uygulanabilirliği de incelenmesi gereken bir konudur. Ülkemizde vergi sigortasından farklı bir durumu ifade eden meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin mesleki sorumluluk sigortası tazmini mevcuttur. Ancak ABD ve İngiltere gibi ülkelerde uygulanan vergi sigortasından farklılıkları mevcuttur ve ülkemizdeki uygulaması tartışmaya açıktır. Ayrıca ülkemizde iş birliğine dayalı uyum çalışmalarının ve vergi yönetimine ilişkin belirsiz durumlara yönelik düzenlemelerin eksikliği de göze çarpmaktadır (Yaltı, 2012, s. 129).

Modern bir vergi sisteminde gönüllü uyum, uzmanlık, eşitlik ve adalet, vergi yönetimi kavramları bir bütünü arz etmektedir. Tüm organizasyonlar için önemli bir olgu olan veri, işletmeler için avantaj ve fırsat sunmaktadır. Dış kaynaklardan elde edilen veriler sayesinde analizler yapılmakta, yeni bilgiler üretilmekte ve üretilen bilgiler kurumsal yönetim sürecinde işlenmek-

tedir. Büyük veri, saklama, yönetme, işleme kapasitelerini de bünyesine alan bir kavramdır. Bu kapsamda, yönetilen veriyi ve onu depolayıp işlemeyi ifade eder (Doğan ve Arslantekin, 2016, s. 21-22). O halde, verginin de yönetilmesi gereken bir veri olduğunu söylemek mümkündür.

İşletmeler büyük verileri, üretim, hizmet süreçlerinde etkinliği sağlamak gibi amaçlarla kullanmaktadırlar Foreign Accounts Tax Compliance Act (FATCA) ile ABD ve Türkiye arasında otomatik bilgi değişiminin alt yapısı oluşmaya başlamıştır ve bu sayede vergi alanında da büyük veri oluşmasına yardımcı olmuştur. Vergi verisi, vergi düzenlemelerine uyum ve vergi yönetiminde stratejik analiz açısından önem arz etmektedir. Özetle, işletmelerdeki e fatura, e-defter gibi uygulamalar kapsamında vergi yönetiminde veri oldukça önemli bir konudur (Kahraman, 2017, s. 109).

İşletmelerin uluslararası alana açılmaları sonucu, ödenen vergilerin miktarı artış gösterdiği için vergi yönetimi kavramı ön plana çıkması gereken bir olgu haline gelmiştir. Bu noktada, vergi yöneticileri, verginin etkin yönetimi, raporlama ve mevzuata uyum verilerinin işletmelere faydalı görüşler sunacak şekilde kullanılması için iş birliği ve uyum çalışmaları yapılması gereklilik halini almıştır (KPMG, 2017, s. 6). OECD tarafından oluşturulan vergi kontrol çerçevesi isimli çalışmada, işletmelerin vergilemeye yönelik işlerini kendi iç denetim sistemleri kapsamında ayrı bir modüle sürekli izlenebilmektedir (Aykın, 2017). Bir başka ifadeyle, işletmelerin hesaplarını gözden geçirdikleri, uygulama ve riskleri belirledikleri bir çerçeveyi ifade etmektedir. Ancak ülkemizde iş birliğine dayalı uyum modellerinin eksikliği göz önüne alındığında ülkemizde işletmeler vergi kontrol çerçevesinde bir süreç gerçekleştirememektedirler. Bu bağlamda, Türkiye’de vergi karmaşıklığı, vergi cennetlerine, transfer fiyatlarına yönelik uygulamalar, finansal raporlama düzenlemeleri mevcut olsa da işletmelerin belirsiz vergisel işlemlerinin açıklanamaması, agresif vergi planlaması yapmalarını engelleyici, kontrol edici düzenlemeler ile iş birliği ve uyum çalışmalarının olmaması, vergi yönetim kavramının göz ardı edilmesi büyük bir eksikliklerdir. Muhasebe ve raporlama faaliyetlerine ilişkin mevzuatlar, standartlar belirlenmiş olsa da söz konusu uygulamaların etkin kullanımı konusu da tartışmalıdır. Ayrıca ülke kanunlarının karışık olması ile agresif vergi planlamasının doğrudan ilişkili olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, ülkemiz açısından etkin bir vergi yönetim sürecinin olmadığını da söylemek mümkündür.

5. Tartışma ve Sonuç

İşletmeler birtakım verilerden hareketle planlama yapmakta ve bu planlar çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Planlamanın en önemli unsurlarından biri de verinin toplanması ve değerlendirilmesidir. Tüm organizasyonlar için önemli bir olgu olan veri, işletmeler için avantaj ve fırsatlar sunmaktadır. İşletmeler söz konusu verileri işleyerek yönetim süreçlerine dahil etmekte ve işlenmiş veriler sayesinde kendilerine bir yol haritası çizebilmektedirler. İşletmeler açısından işlenmesi gereken verilerden birisi de vergi olgusudur. Bu noktada vergi verisi olgusu işletilerek hedef ve kontroller yoluyla vergi kontrol çerçevesi oluşturulmaktadır ve bu sayede işletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri sağlanabilmektedir.

Verginin işletmeler açısından yönetilmesini zorunlu kılan bir diğer unsur ise kanunların karışık ve belirsiz yapısı ile istisna ve muafiyetlerin çok sayıda olmasıdır. Vergi kanunlarının karışık olması, geniş çaplı istisna ve muafiyetlere yer vermesi nedeniyle şeffaflıktan uzaklaşması, hesap verilebilirlik, iyi yönetim gibi faktörlerin rasyonel göz ardı edilmiş olması, vergi yönetilmesi gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerde vergi yönetimi, vergi stratejileri, vergi uyumsuzluk yönetimi, vergi süreç yönetimi, vergi risk yönetimi, vergi planlaması, vergi muhasebesi ve raporlama faaliyetlerinin bir bütün halinde ilerlediği sistematik bir süreci ifade etmektedir.

Vergileme süreci özel ekonomiden kamu ekonomisine bir kaynak transferiyle sonuçlanmaktadır. Bu sürecin doğal sonucu olarak devlet, temel finansman kaynağı olan vergiyi tahsil ederken bir nevi işletmenin kazancına ortak olmaktadır. Bu durum işletme için bir yük ya da maliyet unsuru oluşturmaktadır. Bu yükün yarattığı tazyik işletmeyi vergi kaçırılmaya yöneltebilmektedir. Bu durum vergi uyumsuzluğu ya da vergi uyuşmazlıkları şeklinde kendini göstermekte ve işletmeler ile mali idare arasında ilişkilerin zedelenmesine neden olup, vergi tahsilatının düşmesi sonucu doğurmaktadır. Bu olumsuzluğun önüne geçebilmek ve vergi yükünü taşınabilir kılmak için vergi yönetimi işletmeler için bir zorunluluk haline gelmiştir.

Diğer taraftan işletmelerin yanlış ya da eksik faaliyetleri sebebiyle, işletmeye ait muhasebe kayıt ve hesaplarında birtakım hata ve eksiklikler ortaya çıkabilmektedir. Bazı zamanlar söz konusu dikkatsizlikler yasa dışı uygulamalara da yol açabilmektedir. Vergi yönetimi ile meydana gelen eksik ve hatalı faaliyetlerin tespit edilmesi, düzeltilmesi, gelecekte ortaya çıkması muhtemel risklerin engellenmesi, işletme bünyesinde gerçekleşen vergilemeye yönelik eylemlerin yönetilmesi, yürütülmesi, risklerin minimize edilmesi, vergi süreç ve uyuşmazlık yönetiminin yapılması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin vergi yönetimi sistemi kurmaları ve etkinlik kazandırmaları gittikçe önem kazanmaktadır. Zira, vergi olgusu bir süreçtir ve vergi süreç yönetimi etkin bir işletme yönetiminin en önemli unsurlarından biridir.

Vergi yönetiminin bir alt kavramı da vergi risk yönetimidir. İş hayatında yüksek risklerle karşı karşıya kalmak olağan bir durumdur. Bu sürecin ise en az zararlı yönetilmesi gerekmektedir. O halde vergi riski yönetimi ile risklerin minimize edilmesi, vergi stratejilerinin oluşması, riskli mükellef grubuna girilmemesi, uyum ve iş birliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi riski süreci yönetilirken, incelemeye alınan işletmeler bilgi eksikliği sebebiyle oldukça yüksek masraflarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu bağlamda, vergi danışmanlık hizmetlerinin yönetim kapsamına alınması da gereken bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi uyuşmazlık yönetimi de vergi yönetimi dahilinde ilerlemelidir.

Vergi yönetiminin uluslararası alandaki durumu incelendiğinde, OECD, AB tarafından bu kapsamda uyum, iş birliği, risk analizleri kapsamında çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bu durum ülkemiz açısından incelendiğinde sınırlı ve yetersiz kaldığını söylemek mümkündür. Dijitalleşen dünya düzeninde ülkemizde işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri, geleceğe güvenle bakabilmeleri için yönetim şemsiyesinin etkili bir biçimde kullanılması gerekmektedir. Vergi yönetimi kapsamında vergisel işlemlerin yönetilmesi, işletmelerin mali nitelikte olan veya olmayan bilgileri için güçlü bir temelin oluşturulması, sıkı analizlerin yapılabilmesi ve iletişim ve raporlama sürecinin şekillenmesini sağlayabilecektir. Bu noktada dijital uygulamaların da yönetim kapsamına alınması gerekmektedir. İşletme yönetimi kapsamında dijital uygulamalar (Blockchain uygulamaları gibi) ile anlık mutabakat sağlanabilir, veri gizliliği dahilinde muhasebe kayıtları karşılaştırılıp yönetilebilir. Bu sayede vergi yönetiminde hata, hile, yolsuzluk riskleri engellenebilir, işlevsel sadeleşme sağlanabilir. İşletme yönetiminin dijital uygulamaları bünyesine almasıyla, tüm muhasebe kayıtları eş zamanlı olarak incelenebilir, gerçek zamanlı finansal tablolar izlenebilir. İşletmeler arasındaki mikro işlemlerin daha görünür hale gelmeleri, şeffaflığı, hesap verilebilirliğinin sağlanmasına da yardımcı olunabilir. Ayrıca uzlaşma temelli çalışan dijital uygulamalar çerçevesinde vergi uyuşmazlık yönetimine de yeni bir soluk getirilmesi mümkün olabilir. Bu bağlamda, vergi yönetimi, vergi süreç yönetimi, vergi uyuşmazlık yönetimi, risk yönetimi, vergi riski sigortası, kurumsal yönetim ilkeleri çeşitli standartlar dahilinde bir bütünü arz etmesi, bir başka ifadeyle etkili bir vergi kontrol çerçevesi kurulması işletmeler açısından gereklilik halini almaktadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarımı - M.Y., D.K.; Veri Toplama - D.K.; Veri Analizi/Yorumlama - M.Y., D.K.; Yazı Taslağı - M.Y., D.K.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi - M.Y.; Son Onay ve Sorumluluk - M.Y., D.Ş.; Süpervizyon - M.Y.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of study - M.Y., D.K.; Data Acquisition - D.K.; Data Analysis/Interpretation - M.Y., D.K.; Drafting Manuscript - M.Y., D.K.; Critical Revision of Manuscript - M.Y.; Final Approval and Accountability - M.Y., D.Ş.; Supervision - M.Y.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Aksoy, T. (2005). Müzakere süreci ışığında AB muhasebe hukukundaki düzenlemeler. *Mevzuat Dergisi*, 93. Erişim adresi: https://www.mevzuatdergisi.com/2005/09a/02.htm#_edn51
- Altuncu Akan, P. (2016). Bağımsız denetim muhasebe ve finansal raporlama standartları ve vergi yönetimi üzerine. Erişim adresi: <https://www.phymm.com.tr/wp-content/uploads/2016/08/Bagimsizdenetimvevergi.pdf>
- Andreoni, J., & Erardi, B. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Arikboğa, Ü. (2015). Türkiye’de yerel vergi yönetimi. *Maliye Dergisi*, 68, 1-19.
- Aykın, H. (2017). Büyük mükelleflere yönelik vergi denetiminde ülke örneklerinde trend ne yönde? Erişim adresi: <https://vergidosyasi.com/2017/04/20/buyuk-mukelleflere-yonelik-vergi-denetiminde-ulke-orneklerinde-trend-ne-yonde/>
- Aysan, M. (2007). Uluslararası finansal raporlama standartları ve küresel uyum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 34, 51-56.
- Bağımsız Denetim Standardı 250, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması, Türkiye Denetim Standartları. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_250.pdf
- Bahçe, B. A. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi planlaması temelinde kamu yararı: kurumlar vergisi üzerine teorik bir yaklaşım. *Yönetim ve Ekonomi*, 24(1), 1-20.
- Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Vergi denetiminde risk analizinin yeri: bazı ülke uygulamaları ve Türkiye için bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 1(2), 47-72.
- Bala Kumar, S. (2007). Tax planning in business: Bangladesh perspective. *Social Science Research Network Working Paper*, 1-21.
- Benk, S. ve Kartalçı, K. (2015). Gelir idarelerinde risk yönetimi: OECD risk yönetim modeline yönelik bir değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(1), 43-59.
- Bird, M. R. (2004). Administrative dimensions of tax reform. *Asia Pacific Tax Bulletin, International Bureau Fiscal of Documentation*, 134-150.
- Birinci, N. ve Eser, L. Y. (2017). Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede Beps eylem planı ve değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3), 447-459.
- Budak, T. James, S. ve Benk, S. (2017). *Vergi sisteminin basitleştirilmesi*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Buyrukoğlu, S. (2016). Vergi bilincinin zedelenmesinde devlet faktörü. *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(331), 161-171.
- Cansızlar, D. (2004). Kurumsal yönetim ve vergilendirme. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 45.
- Cozmei, C., & Serban, E.-C. (2014). Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk. *Procedia Economics and Finance*, 1594-1602.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki vergi denetimi uygulamalarının karşılaştırılması. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 21, 127-140.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.

- Çetinkaya, O. (2008). Şirket yöneticileri için vergi uyumsuzlukları rehberi. Erişim adresi: <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9e8e09-8e3c-4a22-a1b8-108009bed8d6.pdf>
- Dağlı, H., Ayaydın, H. ve Eyüboğlu, K. (2010). Kurumsal yönetim endeksi performans değerlendirilmesi: Türkiye örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48, 18-31.
- Diclehan, B. (2016). Matrah aşındırma yoluyla kâr aktarımı ve Türkiye uygulamaları. B. Koçer (Ed.), *Sorumlu Vergicilik* kitabı içinde (s. 151-158). Erişim adresi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-basak-diclehan.pdf>
- Diñç, E. ve Abdioğlu H. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184.
- Doğan, Korcan, Arslantekin S. (2016). Büyük veri: önemi, yapısı ve günümüzdeki durum. *DTCF Dergisi*, 15-36.
- Erdem, B. M. (1978). *Vergi yönetimi ve örgütlenmesi*. (Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Erdem, B. (1981). *Vergi yönetimi ve örgütlenmesi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar vergisinde vergi planlaması*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erol, M. (2005). Muhasebe skandalları ve kurumsal yönetim. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 20.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde yaşanan yolsuzluklara (hata ve hileler) karşı denetimden beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
- European Commission Taxation and Customs Union (2011). Taxation: Anti-fraud network EUROFISC starts operational work. Retrieved from: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F. ve Güzel, S. (2015). *Mükellef hakları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerçek, A. ve Bakar Türegün, F. (2018). Şirketlerde vergi risk algısı ve vergi riski yönetimi üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(3), 307-332.
- Hacıköylü, C. (2017, Ocak). *Bağımsız denetim ve vergi hukuku*. EconWorld2017@Roma Proceedings, 25-27 January, Rome.
- İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009). "Vergiye gönüllü uyum" konusunda Çanakkale iline yönelik ampirik bir çalışma. *Yönetim ve Ekonomi*, 16(1), 173-190.
- Jensen, J. ve Wöhlbier F. (2012). *Improving tax governance in eu member states: criteria for successful policies*. Occasional Papers 114, Brussels: European Commission.
- Kahraman, A. (2017). Neden büyük veri? *KPMG Gündem*. Erişim adresi: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2017/03/gundem-28.pdf>
- Karadağ Coşkun, N. (2019). İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergilendirilmesi. *Vergi Raporu*, 236, 74-89.
- Kara, C. M. ve Öz, E. (2016). Bir küresel vergi uyumu projesi: BEPS. *Vergi Dünyası*, 414, 172-181.
- Karğın, M., Aktaş, R. ve Demirel Arıcı, N. (2015). Kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesindeki rolü: Borsa İstanbul üzerine karşılaştırmalı bir uygulama. *Yönetim ve Ekonomi*, 22(2), 501-519.
- Kılıçer, P. İ. (2017). Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımını Önleyici Bir Etken Olarak İşletmelerde Vergi Uyumunun Sağlanmasına Yönelik Politikalar. *Mali Çözüm Dergisi*, 144, 109-124.
- Konukçu, Ö. (2017). Bağımsız denetim sonucu elde edilen makul güvencenin vergi incelemesi karşısında yeterliliği. Erişim adresi: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/omerkonukcu/001/>
- KPMG (2017). 2016 Küresel vergi araştırması özet rapor: şirketlerin vergi bölümlerinin bugünü ve geleceğine bakış: dönüşüm beklentileri. Erişim adresi: <https://www.kpmgvergi.com/PDF/2017-yay%C4%B1nlar/kuresel-vergi-arastirmasi.pdf>
- OECD (1997). Risk management - practice note. Retrieved from: <http://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf>
- OECD (2008). Monitoring taxpayers compliance: A practical guide based on revenue body experience. Retrieved from: <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>

- OECD (2004). Compliance risk management: Managing and improving tax compliance. Retrieved from: <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>
- OECD (2004). *Principles of corporate governance*. Paris: Oecd Publishing. Retrieved from: <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>
- OECD (2015). G20/Oecd kurumsal yönetim ilkeleri. Retrieved from: <https://www.oecd.org/daf/ca/CorporateGovernance-Principles-TUR.pdf>
- OECD (2013). *Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance*. Oecd Publishing. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>
- Oktar, C. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Okur, E. M. (2006). Kurumsal saygınlık ve yönetimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(26), 143-146.
- O'shea, T. (2010). Tax avoidance and abuse of EU law. *The EC Tax Journal*, 11, 77-115.
- Ömercioğlu, A. (2018). Vergi etiği yaklaşımı. *TAAD*, 36, 35-51.
- Özkul, L. (2003). *ABD sermaye piyasalarında yaşanan son gelişmelerin ve ABD'de yürürlüğe giren 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk sermaye piyasası açısından değerlendirilmesi*. İstanbul: SPK Yeterlilik Etüdü.
- PHYMM, (2016). İşletmelerde vergi yönetimi. Erişim adresi: <https://www.phymm.com.tr/wp-content/uploads/2016/02/PhVergiYonetimi.pdf>
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Saygın, Ö., Sandalci, U. ve Sandalci, İ. (2019). Vergi sistemi karmaşıklığının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik bir araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 42(366), 144-162.
- Silvani, C. ve Baer, K. (1997). *Designing a tax administration reform strategy: Experiences and guidelines*. International Monetary Fund.
- Simkova, E. (2005). Impact of the Sarbanes-Oxley Act on the system of internal controls and IS audit. *Systemova Integrace*, 3, 91-111.
- Türegün Bakar, F. (2017). *Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi: Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirme*. (Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Ulusan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 11-34.
- Üyümez, E. M. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.
- Yaltı, B. (2012). Vergi Sigortası. *Vergi Sorunları Dergisi*, 35(284), 112-134.
- Yancey, W. F., & Cravens, K. S. (1998). A framework for international tax planning for manager. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 251-272.
- Yavaşlar Başaran, F. ve Canyaş O. (2018). Türkiye'de vergi şeffaflığı. *Vergi Dünyası*, 443, 6-24.
- Yıldız, B. (2019). Agresif vergi planlamasının teorik çerçevesi: çift İrlanda-Hollanda sandviç yöntemi. *Vergi Raporu*, 241, 28-45.