

KAYITLAR İLE DEFTERLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULMASININ (DEFTER-BEYAN SİSTEMİ) MALİ MÜŞAVİRLER TARAFINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Oğuzhan ÇARIKÇI*

Makale Gönderim Tarihi : 20/01/2018 / Kabul Tarihi : 25/05/2018

ÖZ

Bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim, beraberinde hem özel sektörde hem de kamu sektöründe dönüşüm yapılmasını zorunluluk haline getirmiştir. Bu teknolojik değişim kamu hizmetlerinin sunumunda, elektronik devlet uygulamalarının kullanımını artırmakta ve bu uygulamalar bir devlet politikasına dönüşmektedir. Böylece bürokrasi azalmakta, kamu hizmetlerinin sunumu hızlanmakta, bununla birlikte vatandaşlara daha iyi ve kaliteli hizmet sunulurken devletin elektronik uygulamalar sayesinde tasarruf sağlaması da mümkün olmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından sunulan elektronik uygulamaların amacına ulaşması vatandaşların ilgili uygulamaları kabullenme derecesine bağlı olmaktadır. Bu çalışma Maliye Bakanlığının uygulamaya başladığı Defter-Beyan Sistemi'nin Isparta ve Burdur illerinde faaliyetlerini sürdüren mali müşavirler (meslek mensupları) tarafından değerlendirilmesi ve sistemle ilgili beklentilerinin, kaygılarının, önerilerinin ortaya çıkarılması amacıyla yönelik yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin olarak mali müşavirlik mesleğini icra edenlerin mesleki faaliyetleri ve sistem kapsamında yer alan işlemlerle ilgili önemli derecede kaygılarının olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali Müşavirler, Defter-Beyan Sistemi, E-maliye, Muhasebe Meslek Mensupları, Bilgi ve İletişim Teknolojileri.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, O33, O38

* Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

ABSTRACT

The rapid change in information technologies has made it necessary to transform both private and public sectors. This technological change increases the use of e-state applications in the delivery of public services, and these practices become a public policy. Thus, the bureaucracy is decreasing, delivery of public services are being accelerated, and with the provision of better and higher quality services to the citizens, it is also possible for the state to provide savings through electronic applications. Achievement of electronic applications offered by the Ministry of Finance depends on the degree of acceptance of citizens. This study was carried out for the purpose of evaluating the system of book-declaration that the Ministry of Finance started to implement by the certified public accountants (accounting profession) who continue their activities in Isparta and Burdur provinces and to find out their expectations, concerns and suggestions about the system. As a result of the analyzes made, it has been determined that there are considerable concerns about the professional activities of the financial consulting profession regarding the book-entry system and the transactions within the system.

Keywords: Certified Public Accountant, account book-declaration system, e-finance, accounting professionals, information and communication technologies.

JEL Classification: M40, M41, O33, O38

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihine bakıldığında, geçmişten günümüze kadar geçen süre içinde toplumun gelişme sürecinin dönemseller olarak farklı aşamalardan geçtiğini görmek mümkündür. Bu aşamalar kısaca ilkel toplum, tarım toplumu ve sanayi toplumu aşamaları olarak gerçekleşmiştir. Küresel düzeyde oluşan bu gelişim ve değişim aşamaları gruplandırıldığında; ekonomik değişim, sosyo-kültürel değişim, siyasal değişim, teknolojik değişim, çevreyle ilgili değişim, demografik değişim, organizasyonel değişim olarak ayrıştırılabılır. Bilgi işlem teknolojilerinin, söz konusu değişim dinamikleri incelendiğinde hem dönemlerin ortaya çıkmasında hem de sona ermesinde az veya çok etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Kısacası bilişim teknolojileri küresel değişimin etkileşiminde her zaman hızlandırıcı bir etki yapmış ve ilgili işbirliklerinin içinde bulunmuştur (Çukurçayır, Çelebi, 2009: 62).

Bilgi teknolojileri günümüz dünyasını şekillendirmekle birlikte geleceğin dünyasında da hangi ülkelerin uluslararası güç olacağını, ne kadar söz sahibi olacağını ve ayakta kalıp kalmayacağını belirlemede etki sahibidir (Güler, Döventaş, 2009, 26). Devletler teorik olarak vatandaşlarının çeşitli ve birbirinden farklı gereksinimlerine çözüm bulmak ve talep edenlerin ihtiyaçlarını gidermekle yükümlüdürler. Küreselleşmenin de etkisi ile devletlerin mevcut yönetim politikaları yetersiz hale gelmiş ve kendi kamu yönetim anlayışlarını çağın gerektirdiği değişime göre yapılandırmaları ise bir zorunluluk halini almıştır.

Klasik devlet anlayışında kamuya sunulan hizmetler değerlendirildiğinde vatandaşların aldıkları hizmete ilişkin süreçlerde fazlasıyla bürokratik işlemlerle karşılaştıkları görülmektedir. Bu işlemler hem hizmetin sağlanabilmesine ilişkin süreyi uzatmakta hem de gereğinden fazla personel çalıştırma gereksinimini ortaya çıkarmaktadır.

İçinde bulunduğumuz çağda bilgi teknolojilerinin, örgütlerin yapısını ve işleyişini değiştirmesinin yanı sıra, söz konusu değişim kurumların performanslarını ve verimliliklerini artırmalarına da neden olmaktadır. Devletler bu süreçte klasik devlet anlayışından kurtulup yerini “dijital devlet” olarak da adlandırılan e-devlet anlayışına bırakmaktadır (Demirel, 2006: 83-84). Devletin vatandaşlarına en üst seviyede hizmet sunabilmesinin sağlanmasına yönelik olarak ortaya çıkan bu sistemde kamu hizmetlerinin sunumu ve içeriği değişime uğramaktadır. Bu değişimde geleneksel devlet yaklaşımı yerini devletin yapısal ve zihinsel olarak dönüşümünü zorunlu hale getiren bir modele bırakmaktadır (Delibaş, Akgül, 2010: 107).

E-devlet uygulamalarına geçiş ile farklı alanlarda çok çeşitli işlevleri yerine getirerek hizmet sunan kamu kurumlarının görevleri bir nevi sona ermektedir. Genellikle yeni yapılanma ile kurumların hizmetlerinin sunulduğu platformların birleştirilmesi, güncelliğinin ve sürekliliğinin sağlanması amacıyla değişim göstermesi söz konusudur (Baştan, Gökbnar, 2004: 72-73). Bu değişim devletin sunduğu hizmetlerin hem alan olarak genişlemesine hem de önceden sunulan hizmetlerin kalite ve verimliliklerinin artırılmasına yöneliktir. Tüm alanlarda olduğu gibi yukarıda bahsedilen bilişim teknolojilerinin yarattığı değişimden ülkelerin mali idareleri de etkilenmiş ve yeniden yapılanma bir zorunluluk haline gelmiştir. Devletler, maliye politikasının amaçlarından olan ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesinde vergi politikası, harcama politikası ve borçlanma politikasından faydalanır. Günümüzde hâlâ devletlerin kamu harcamalarını finanse etmesinde vergi gelirleri en önemli kaynaklardan biridir (Demircan, 2003: 99). Dolayısıyla vergi gelirlerinin sağlıklı ve adil bir şekilde toplanabilmesi, ülkelerin iktisadi ve sosyal olarak gelişip refah seviyesine ulaşabilmelerinde ve iktisadi politikaların başarıya ulaşmasında önemli bir unsurdur. Devletlerin

maliye sistemlerini etkin bir şekilde sürdürebilmelerinde vergi politikalarının amacına uygun bir şekilde düzenlenmesi ve yürütülmesi önem arz etmektedir (Varcan, 1987: 2-5).

Türkiye’de de vergi uygulamalarındaki maliyet ve harcamaların düşürülmesi, denetim faaliyetlerinin daha kapsamlı ve verimli hale getirilmesi amacı ile teknolojik gelişmelerden bu alanda da faydalanılmış ve e-defter, e-beyanname, e-beyan gibi elektronik vergi uygulamalarına geçilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan bu ve benzeri projeler ile mükelleflerin vergi kapsamı ile ilgili işlemleri, hizmet kalitesini ve hızını artırırken maliyetlerin de azalmasını sağlamaktadır (Kocamış, Kekeç, 2017:276). Ancak sistemin işleyişini olumsuz etkileyebilecek faktörler de mevcuttur. Vergi politikalarının etkinliğinin sağlanamamasında ortaya çıkan en büyük problemlerden biri kayıt dışı ekonomi ve buna bağlı olumsuzluklardır. Bu bağlamda vergi dairelerinin standart bir yapıya getirilmesi ve işlemlerin elektronik ortama aktarılması kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yapılabilecek önemli adımlardandır (Yüzbaşıoğlu, 2010: 18-21).

2. ELEKTRONİK DEVLET (E-DEVLET) KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE E-DEVLET

Devlet, belirli bir coğrafya üzerinde aynı kültür ve tarihe sahip toplulukların siyasi ve hukuki olarak oluşturdukları kurumdur. Devletin kendisini ve siyasi yapısını diğerlerinden ayıran en önemli yönü ve özelliği soyut olma niteliği ile kurumsal bir varlık olmasıdır (Kukathas, 2008: 23). Devletlerin vatandaşlarına sağladığı kamusal hizmetlerin yapısı ve sunuş şekilleri bilişim teknolojilerinin yaygınlaşması ve hızla değişimi ile birlikte farklı yapılara bürünmüştür. Bu değişim devletlerin hizmet sunumunda elektronik devlet anlayışını benimsemesine neden olmakta, kamusal hizmetlerin sunumunun da daha yaygın ve eskisine göre daha hızlı,

daha az maliyetli, verimli vb. şekillerde olmasına imkân tanımaktadır (Kırçova, 2003: 15-18).

Geleneksel devlet anlayışında hizmet talep eden vatandaş istediği bilgiye ulaşabilmek için direkt olarak kamu kurumları ile irtibat kurmak durumunda iken elektronik devlet anlayışında ise talep edilen bilgiye doğrudan ulaşabilmekte, kısacası kamu kurumlarının aracılığına ihtiyaç duymadan arzulan hizmetleri sağlayabilmektedir. “Geleceğin devleti” olarak da tanımlanabilecek e-devlet, temel olarak kamunun hizmet verdiği alanlarda bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması yoluyla daha şeffaf, vatandaşa daha yakın, daha ucuz ve daha iyi çalışan bir idari yapı olarak tanımlanabilir (İnce, 2001: 21-22).

E-devlet uygulamaları ile hem vatandaş-devlet ilişkileri ağ ortamında yürütülebilmekte hem de devletin sunduğu hizmetler zaman, mekân ayrımı gözetmeksizin vatandaşlar, şirketler, kurumlar kısacası hizmet ihtiyacı oluşan tüm taraflarca talep edildiği anda hizmetin alınabileceği bir yapı kurulması imkânı sağlanmaktadır. E-devlet uygulamalarında dinamik bir yapı oluşmakta, vatandaşlar ürün ya da hizmet zincirinin basit bir halkası değil, yönetim sürecinin de ortağı haline gelmektedirler (Balcı, Nohutcu, vd, 2003: 267).

E-devlet ayrıca etkin bir kamu yönetimine ulaşmada da önemli bir araçtır. E-devlet uygulamalarının sonuçları değerlendirildiğinde yukarıda belirtilen faydalarının yanında şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanması, aynı işlemin sürekli tekrarının önüne geçilmesi, kırtasiye masraflarının en aza çekilmesi, malzeme kullanımının azaltılması, hızlı ve kolay erişim sağlanması gibi faydalarından da bahsetmek mümkündür. E-Devletin dört ana vurgusu şu şekildedir (Metin, 2012: 98-99).

- Bilişim teknolojilerinin stratejik kullanımı
- Kurumlara ve vatandaşlara yönelik olarak elektronik ortamda iletişim kurulması

- Verimliliğin, kalkınmanın ve şeffaflığın sağlanması

- Yeniden yapılanma

E-devlete geçiş süreci Türkiye’de 1990’lı yılların başlarında kamu kurumlarında kurumsal bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılması, kurumlarda bilgi işlem merkezlerinin kurulması, ülke genelinde bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması ile başlamıştır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2006: 24).

Bu süreçte gerçekleşen ilk büyük projelerden birisi Dünya Bankasının desteği ile 1993 yılında gerçekleştirilen “Türkiye Bilişim ve Ekonomik Modernizasyon” projesidir. Türkiye’de bilim ve teknoloji politikalarına ilişkin plan ve programların yapıldığı “Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu” tarafından 1997 yılında alınan kararlarla da e-devlet uygulamalarının geleceğine yönelik atılımların yapıldığı görülmektedir (Genç, Dinçer, 2016: 86-87).

Türkiye’de e-devlet uygulamasına ilişkin olarak 1998 yılında Başbakanlık tarafından yayımlanan raporda, kamu kurumlarının ürettikleri veriyi diğer kurumların kullanabilmesi, ihtiyaç duydukları verilerin de yine sistemden elde edilebilmesi amacıyla Ulusal Bilgi Sisteminden bahsedilmiştir. Sonraki süreçte ise “T.C. Başbakanlık Kamu-Net Üst Kurulu” kurulmuştur (Hepaksaz, Hayrullahoğlu, 2011: 112).

E-devlet uygulamalarının geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması amacıyla daha sonraki adım olan “Bilgi Toplumu Stratejisi 2006” raporunda Türkiye’nin 2010 yılına kadar olan süreci değerlendirmeye alınmıştır. Ayrıca TÜBİTAK tarafından yürütülen Vizyon 2023 çalışmaları ile Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu kararları ışığında bütünlük sağlanması için araştırma, geliştirme ve yenilikçilik stratejileri de uyumlaştırılmıştır (DPT, 2006-2010: 3-15).

Yine aynı dönemde mevcut e-devlet uygulamalarına destek nitelikli Dokuzuncu Kalkınma Planı ve Onuncu Kalkınma Planı ile elektronik olarak sunulan kamu hizmetlerinde en çok kullanılan, talep edilen ve getirisi en fazla olan kamusal hizmetlerin öncelikli olarak yapılandırılması üzerinde durulmuştur. Bu dönemde e-devlet uygulamalarının söz konusu hizmetleri talep eden tarafların e-Devlet portalı (e-devlet.gov.tr) üzerinden işlemlerini takip edebildiği bir uygulama ile daha hızlı hizmet sunumu gerçekleştirilmeye başlanmıştır (TÜBİTAK BİLGEM, 2017: 10-25). Ayrıca Türkiye'yi 2023 hedeflerine taşıyacak hedefler doğrultusunda katkı sağlayacak izlenmesi gereken politikalar planlanmıştır (Erdem, 2014: 738).

3. TÜRKİYE'DE E-MALİYE UYGULAMALARI VE E-BEYAN SİSTEMİ

Maliye Bakanlığı e-devlet projelerine ilk başlayan ve en etkili biçimde uygulamaları kullanan kurumlardan biridir. Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi Dairesi Tam Otomasyonu Projesi (VEDOP) ile birlikte vergi dairelerindeki bütün işlemlerin bilgisayar yardımı ile yapılabilmesini sağlayan entegre bir bilgi sistemi projesini uygulamaya geçirmiştir (Bilginli, 2011: 173-174).

3.1. VEDOP I Projesi

VEDOP I Maliye Bakanlığı'nın en önemli otomasyon projelerinden biridir. 1998 yılında uygulamaya geçirilen bu proje ile evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilât, muhasebe, borç sorgulama işlemleri, haciz işlemleri vb. vergi dairelerinde gerçekleştirilecek tüm işlemler bilgisayar ortamında takip edilebilecektir. Ayrıca bu kapsamda e-Beyanname, Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), Çağrı Merkezi, Veri Ambarı, Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi (EMKAS) gibi daha iyi hizmet sağlama

adına uygulamaya geçen başka projeler de görülmektedir (DPT, 2005: 86-87).

3.2. VEDOP II Projesi

VEDOP II projesi kurum çalışanları, vatandaşlar ve iş dünyası kapsamında 2004 yılında uygulamaya başlanmıştır. Proje kapsamında otomasyonlu vergi dairesi sayısı artırılmış ve e-beyanname uygulaması ile mükelleflerin beyannamelerinin internet ortamından alınmaya başlanması sağlanmıştır. Bu kapsamda ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Vergi Kimlik Numarası Sorgu, Gecikme Zammı Hesaplama gibi vergi dairesi işlemlerine ilişkin hizmetler internet ortamında verilmeye başlanmıştır (DPT, 2005: 86-87).

3.3. VEDOP III Projesi

2007 yılında uygulamaya geçen VEDOP III projesi ile Gelir İdaresinin etkinliğinin daha da artırılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda e-VDO (Elektronik-Vergi Dairesi Otomasyon) uygulamasının kapsamının yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar başlatılmış, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına dahil edilmesi ve mevcut durumun bu kapsamda güçlendirilmesi amacı üzerinde durulmuştur (Hepaksaz, Hayrullahoğlu, 2011: 113-114).

Vergi Dairesi otomasyonu ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip, iade vb. muhasebe işlemlerinin tümü bilgisayar ortamında yapılarak ve uygulama sayesinde işlemlerin sonuçları ile alınabilecek her türlü belge, rapor ve defterler bilgisayar yardımı ile alınabilecektir (Beşel, Çokgezer, 2015: 14). Maliye Bakanlığı tarafından vergi dairelerinin yeniden yapılandırılması ve e-maliye uygulamalarının geliştirilmesine yönelik olarak farklı alanlarda hayata geçirilen bazı projeler de aşağıda belirtilmiştir:

E-Haciz, Özelge Otomasyon Sistemi, Takdir Komisyonu Otomasyon (TAKKOM), Veri Ambarı (VERIA), E-Fatura Uygulaması, Elektronik Arşiv, Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK), E-Beyanname, E-Defter (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011: 8-12).

3.4. Defter-Beyan Sistemi

E-maliye uygulamaları kapsamında 17.12.2017 tarih, 30273 sayılı Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan tebliğ ile defter-beyan sistemi uygulamasına geçilmiştir. Bu sistem ile serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve basit usule tabi olan mükelleflerin defterlerinin tutulmasında söz konusu uygulamanın kullanılması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu sistemin uygulanmaya başlaması ile birlikte adı geçen mükelleflere ait kayıtlarının elektronik ortamda tutulması zorunlu hale gelecektir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından oluşan gelir vergisi mükellefleri ise bu sistemi kullanamayacaktır. Sistemin uygulamaya konmasındaki amaçlar ve sağlaması beklenen avantajlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

Amaçları;

- Vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması,
- Defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulması ve muhafaza edilmesi,
- Sistem vasıtasıyla bürokratik işlemlerin azaltılması ve dolayısıyla uyum maliyetlerinin en minimum seviyelere çekilmesi, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi,

- Vergiye gönüllü uyum seviyelerinin arttırılması gibi amaçlara ulaşmak olarak sayılmaktadır (Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2017).

Avantajları;

- Muhasebe programlarına ihtiyaç duyulmaksızın internet üzerinden vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortama aktarılabilmesi, kırtasiye işlemlerinin azaltılması,
- Yıl sonlarında yapılan defter tasdikine ihtiyacın ve defterlerin muhafazasına ilişkin maliyetlerin ortadan kalkması,
- Fatura, makbuz vb. belgelerin elektronik olarak düzenlenmesine imkân tanınması ve yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin azaltılması,
- Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede fayda sağlanması ve vergi yükümlüğünün mükellefler tarafından zamanında, tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesine katkı sağlanması olarak belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

4. LİTERATÜR TARAMASI

İlgili literatür incelendiğinde, e-maliye uygulamalarına yönelik olarak muhasebe meslek mensuplarıyla alakalı yapılmış fazla sayıda çalışma olmadığı görülmektedir. Turan ve Özgen (2009) yaptıkları çalışmada Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının e-beyanname uygulamasını benimsemelerinde davranışlarını etkileyen sosyo-psikolojik faktörlerin neler olduğunu araştırmışlardır. Sonuç olarak ise meslek mensuplarının teknoloji kullanımı konusunda niyetlerinin pozitif olduğuna ancak söz konusu teknolojilerin verimli ve istenilen düzeyde kullanılmadığına ilişkin sonuçlara ulaşmışlardır. Çimen (2017) çalışmasında, e-maliye uygulamalarının kullanım düzeylerini, uygulamaların vergilendirmede etkilerini araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının

Gelir İdaresi Başkanlığının bağlantı ihtiyaçlarının karşılanmasına ilişkin çok az farkla olumlu görüşe hakim oldukları görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları e-maliye uygulamalarının eski sisteme göre daha çok avantaj sağladıklarını ancak evrak başına birim kontör maliyetlerinin arttığını belirtmişlerdir. Ayrıca hata paylarının azaldığı, zaman ve maliyet açısından tasarruf sağladıklarını ve dolayısıyla performanslarının da arttığını belirtmişlerdir. Çarıkçı'nın (2009) yılında yaptığı çalışmada e-devlet uygulamalarının içinde en fazla kullanılan uygulama alanlarından birinin e-maliye uygulaması olduğu ve bu uygulamanın da sıklıkla mali müşavirler tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir. Çınar ve Güney (2012) çalışmalarında, e-devlet uygulamalarının en çok etkilendiği meslek gruplarından biri olan muhasebe meslek mensuplarının e-uygulamalara ilişkin olarak yaşadıkları sorunları tespit etmeye çalışmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre erişim kaynaklı gecikmelerin vergi daireleri tarafından dikkate alınmadığına ilişkin sorun olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının mevzuat değişikliklerinin zamanında sisteme uyarlanmaması, elektronik defter ve e-fatura sistemlerine geçilememesi, meslek mensuplarının muhasebe yazılımlarını bilme ve interneti kullanabilme düzeylerinin düşük olması diğer sorunlar olarak değerlendirilmiştir. Gönen ve Solak (2017) yapmış oldukları çalışmalarda, muhasebe meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı'nın e-dönüşümü sürecine ilişkin olarak yaşadıkları sorunlar, çözüm önerileri, iş yüklerine etkisi ve hizmet maliyetlerine etkisini saptamaya çalışmışlardır. Yapılan analizler sonucunda e-dönüşümde sistemsel hataların devam ettiği ve meslek mensuplarına ek maliyet getirmesine karşın Maliye Bakanlığı ile mükellefin işlem maliyetlerini düşürdükleri tespit edilmiştir. Son olarak Bayraktar (2017) yapmış

olduğu çalışmada ise e-maliye uygulamalarından elektronik belge sistemlerinin muhasebe meslek mensupları tarafından ne derecede kabullenildiğini araştırmış, yapılan incelemelerde e-belge sistemlerinin kabullenme durumunun kararsızım ile katılıyorrum arasında olduğunu tespit etmiştir.

5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

5.1. Ölçüm Aracı

Araştırmada ilk olarak e-devlet uygulamalarının Türkiye'deki mevcut durumu hakkında literatür taraması yapılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarını doğrudan ilgilendiren e-maliye uygulamalarının neler olduğu ve meslek mensuplarının söz konusu uygulamalar ile ilgili olarak görüşlerinin ortaya koyulduğu araştırmalar incelenmiştir. Araştırmanın konusu olan Defter-Beyan Sistemi ile ilgili olarak ilk etapta meslek mensuplarının görüşlerinin neler olduğunu tespit etmek amacıyla görüşmeler yapılmıştır. İlgili görüşmeler neticesinde Defter-Beyan Sistemi ile ilgili olarak mükellefler açısından, mesleki açıdan ve ülke ekonomisi açısından yansımalarına ilişkin değerlendirmelerde bulunabilecek ölçek ve anket soruları hazırlanmıştır¹. Yapılan çalışmalar sonucu hazırlanan ölçeğe ait ifadelerin Defter-Beyan Sistemine ve meslek mensuplarına uyumluluğu irdelenmiş ve bazı maddeler mali müşavirlerin görüşleri alınarak ölçekten çıkarılmış, gerekli düzenlemeler yapılarak ölçek son haline getirilmiştir. Yapılan değişikliklerden sonra anket 2 bölümden oluşturulmuştur. İlk bölümde meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin ve Defter-Beyan Sistemi'nin mali müşavirleri etkileme boyutunun tespitine ilişkin toplam 9 soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise Defter-Beyan Sistemi ile ilgili meslek mensuplarının düşüncelerini ölçmeye yönelik olarak

1 Araştırmanın yazarı Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odasına kayıtlıdır. Daha önce muhasebe mesleğinde aktif olarak çalışması araştırmanın sorularının ve ölçeğinin oluşturulmasında faydalı olmuştur.

22 soru bulunmaktadır. Meslek mensuplarının uygulanacak sisteme ilişkin algı ve tutumlarının belirlenmesine yönelik oluşturulan ifadeler toplam dereceleme ölçeği (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum) ile demografik özelliklerinin ve Defter-Beyan Sistemi'nin etki boyutunun tespitine yönelik ifadelerin bir kısmı açık uçlu, bir kısmı da kapalı uçlu olarak sorulmuştur.

Çalışmanın ikinci aşamasında, anketlerin dönütünü yapan meslek mensupları arasından bire bir görüşmeyi kabul eden 16 mali müşavir ile uygulamaya geçecek olan Defter-Beyan Sistemi'nin mesleki yansımalarının tespitinin yapılmasına ilişkin olarak yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Mali müşavirlere “defter-beyan sistemi ile ilgili ne düşünüyorsunuz ?” sorusu sorulmuş ve alınan cevaplardan elde edilen bulgular araştırma kapsamında bulunan sonuçlar ile karşılaştırılarak karma bir yöntem uygulanmıştır.

5.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bu çalışmanın evrenini Isparta ve Burdur illerinde aktif olarak faaliyetlerini sürdüren 494 serbest muhasebeci mali müşavir oluşturmaktadır. Hedef kitleye daha rahat ulaşılması ve meslek mensupları ile yüz yüze görüşülebilmesi açısından anketler sadece il merkezinde faaliyetlerini sürdüren mali müşavirlere uygulanmıştır. Evrenin tamamına ulaşılmasının mümkün olmaması sebebiyle, ör-

neklem alma yoluna gidilmiş, tesadüfi olmayan yöntemlerden kolayda örnekleme yöntemi uygulanmıştır. Araştırma kapsamında 237 mali müşavirden alınan anket sonuçları değerlendirmeye alınmıştır.

5.3. Verilerin Analizi

Çalışmaya katılan mali müşavirlerin vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda elde edilen veriler sosyal bilimler için geliştirilmiş olan IBM SPSS 22.0 istatistik paket programına girilmiştir. İstatistiksel olarak veriler tanımlayıcı ve çıkarımsal istatistik kapsamında ele alınmıştır. Çalışmada öncelikle katılımcıların demografik özelliklerinin belirlendiği frekans dağılımları yapılmış ve sonrasında verilerin güvenilirliği (Cronbach Alpha) test edilmiştir. Değişkenleri daha geçerli ve güvenli bir biçimde belirlemek amacıyla, Defter-Beyan Sistemi'nin sonuçlarının belirlenmesine yönelik görüşleri ile ilgili ifadelere faktör analizi uygulanmıştır. Elde edilen faktörler ile mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerine ilişkin bilgileri arasındaki farklılıkları belirlemeye yönelik t testi ve tek yönlü varyans analizleri gerçekleştirilmiştir.

6. BULGULAR

Araştırmaya katılanların demografik ve mesleki faaliyet bilgilerine ilişkin frekans dağılımları Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	N	%	Serbest Meslek Defter Sayısı	N	%
Erkek	179	75,5	1-5 arası	149	62,9
Kadın	56	23,6	6-10 arası	37	15,6
Cevapsız	2	0,8	11 ve üstü	23	9,7
Toplam	237	100	Cevapsız	28	11,8
			Toplam	237	100
Kıdem Yılı	N	%	İşletme Hesabı Esaslı D.S.	N	%
1-5 arası	36	15,2	1-10 arası	36	15,2
6-10 yıl	53	22,4	11-20 arası	50	21,1
11-15 yıl	56	23,6	21-30 arası	44	18,6
16-20 yıl	35	14,8	31 ve üstü	83	35,0
21 yıl ve üzeri	50	21,1	Cevapsız	24	10,1
Cevapsız	7	3,0	Toplam	237	100
Toplam	237	100			
Toplam Defter Sayısı	N	%	Basit Usul Defter Sayısı	N	%
1-50 arası	69	29,1	1-15 arası	72	30,4
51-100 arası	65	27,4	16 ve üzeri	38	16,0
101-150	37	15,6			
151-200	4	1,7	Cevapsız	127	53,6
201 ve üstü	1	0,4			
Cevapsız	61	25,7	Toplam	237	100
Toplam	237	100			
Defter Beyan Hakkında Bilgi Sahibi Misiniz?	N	%	E- Beyan Sistemi Gelirinizi Azaltır Mı?	N	%
Evet	217	91,6	Evet	126	53,2
Hayır	19	8,0	Hayır	107	45,1
Cevapsız	1	0,4	Cevapsız	4	1,7
Toplam	237	100	Toplam	237	100

Tablo 1, çalışmaya katılan katılımcıların çoğunluğunun (%75,5) erkeklerden oluştuğunu göstermektedir. Katılımcıların toplam %29,1'inin toplam defter sayısının (bilanço esaslı defteri dahil) 1-50 arasında olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu (91,6) defter beyan hakkında bilgiye sahiptir. Katılımcıların işletme hesabı esaslı defter sayısı incelendiğinde büyük bir çoğunluğunun (% 35) 31 ve üstü defter sayısına sahip olduğu görülmektedir. Defter-beyan sisteminin gelir üzerindeki etkisi incelendiğinde

ise, defter-beyan sisteminin katılımcıların gelirlerini azaltacağını düşünenler %53,2 iken, geliri azaltmayacağını düşünen katılımcılar ise %45,1 olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların yarıya yakınının mesleki tecrübelerinin 6 ile 15 yıl arasında olduğu görülmektedir. Katılımcıların demografik özellikleri değerlendirildiğinde büyük çoğunluğunun mesleki deneyime, yeterli defter sayısına ve uygulanacak yeni sistem bilgisine sahip oldukları söylenebilir.

Tablo 2. Anketin Ortalama Değerleri

İfadeler	N	Ort.	S.S.
Mükelleflerin kendisinin defter-beyanda bulunabileceğine inanmıyorum.	232	3,7974	1,31505
Uygulamada eksiklikler olduğunu düşünüyorum.	231	3,6537	1,07196
Defter-Beyan uygulaması dönem sonu defter tasdik ücretlerinde azalmaya neden olacaktır.	235	3,6426	1,33649
Söz konusu uygulamayı mali müşavirlerin lehine görüyorum.	237	3,6245	1,26487
Uygulamada muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılacak bir hatanın düzeltilmesi için yeterince zaman olduğunu düşünmüyorum (beyan süreleri).	237	3,5738	1,20021
Mükelleflerin uygulamada geçen muhasebe faaliyetlerini teknoloji kullanımı açısından değerlendirildiğinde yapabileceklerini düşünmüyorum.	235	3,5489	1,27800
Uygulama muhasebe mesleği ile ilgisi olmayan kişilerin muhasebe faaliyetlerinde bulunmasına neden olacaktır.	235	3,4638	1,46824
Defter-beyan uygulamasının güvenilir olduğunu düşünüyorum.	232	3,4483	1,10759
Sisteme geçişin erken olduğunu düşünüyorum.	236	3,4237	1,39547
Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin geliri olumsuz olarak etkilenecektir.	236	3,3941	1,36265
Uygulama denetim açısından değerlendirildiğinde vergi kaybına karşı başarı sağlayabileceğini düşünüyorum.	235	3,3872	1,18351
Uygulamanın kırtasiye maliyetleri, noter defter tasdik ücretleri, büro maliyetleri vb. giderleri azaltacağını düşünüyorum.	236	3,3729	1,37946

Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin mükellef sayısında azalma olacağını düşünüyorum.	237	3,3080	1,34749
Mali sisteme olumlu katkısı olacağını düşünüyorum.	236	3,3008	1,19153
Uygulamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olumlu yansımaları olacağını düşünüyorum.	236	3,2585	1,25687
Uygulama ile birlikte muhasebe bürolarında çalışan stajyer sayısında azalma olacaktır.	235	3,1404	1,32104
Uygulamanın mali müşavirlik mesleğinin geleceğini olumsuz etkileyeceğini düşünüyorum.	237	3,1308	1,40058
Sistemi işlevsel olarak görmüyorum.	236	3,1229	1,20537
Söz konusu uygulamayı mükelleflerin lehine görüyorum.	237	3,1013	1,37405
Defter-beyan sisteminin diğer muhasebe faaliyetlerinde de (bilanço esaslı gibi defterler) kullanılması uygun olacaktır.	235	2,8979	1,41353
Sistemi güvenilir bulmuyorum.	234	2,7607	1,23712
Uygulamanın meslek mensuplarının (muhasebeci) iş yükünü azaltacağını düşünüyorum.	237	2,6076	1,36000
Genel ortalama	210	3,23	,462

1: Kesinlikle Katılıyorum 5: Kesinlikle katılmıyorum

Cronbach Alpha: ,641

Katılımcıların defter-beyan sistemine yönelik algılarını tespit etmek için ifadelerin ortalama değerleri incelenmiş ve sonuçlar Tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2 incelendiğinde en yüksek ortalamalara, “mükelleflerin kendisinin defter-beyanda bulunabileceğine inanmıyorum”, “uygulamada eksiklikler olduğunu düşünüyorum” ve “defter-beyan uygulaması dönem sonu defter tasdik ücretlerinde azalmaya neden olacaktır” ifadelerine ait olduğu görülmektedir. En düşük ortalamalara ise “defter-beyan sisteminin diğer muhasebe faaliyetlerinde de (bilanço esaslı gibi defterler) kullanılması uygun olacaktır”, “sistemi güvenilir bulmuyorum” ve “uygulamanın meslek mensuplarının (muhasebeci) iş yükünü azaltacağını düşünüyorum” ifadelerine aittir. Genel ortalama değerine bakıldığında mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi’ni tam

olarak benimsemediği söylenebilir. Ölçeğin güvenilirliği Cronbach Alpha (,641) değeri ile sağlanmıştır. Katılımcıların ilgili uygulamayı tam olarak benimsemediklerini ifade etmelerinin nedeni Defter-Beyan Sistemi’ne kendi ifadeleriyle çok hızlı bir şekilde geçildiği, sisteme ilişkin kendilerinden ön görüş alınmadığı ve sisteme ilişkin yeterince bilgilendirme yapılmadığı gibi eleştirilerden kaynaklanabilir. Bu ifadeler katılımcılarla yapılan yüz yüze görüşmeler neticesinde belirlenmiş ve çalışmanın “6.1. Mali Müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi İle İlgili Görüşleri” bölümünde anlatılmıştır.

Katılımcıların Defter-Beyan Sistemi’ne yönelik algılarının boyutlu yapısını tespit etmek amacı ile açıklayıcı faktör analizinden faydalanılmış ve sonuçlar Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Defter-Beyan Sistemi'nin Algılanmasına Yönelik İfadelerin Faktör Analiz Sonuçları

İfadeler	Faktör yükü	Faktör ve ortalama	Özdeğer	Varyans Açıklama Oranı (%)	Güvenirlilik
Uygulamanın mali müşavirlik mesleğinin geleceğini olumsuz etkileyeceğini düşünüyorum.	,754	Faktör 1: Mesleki Açıdan (3,38) Olumsuzluk	4,61	17,67	,786
Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin mükellef sayısında azalma olacağını düşünüyorum	,734				
Uygulama ile birlikte mali müşavirlerin geliri olumsuz olarak etkilenecektir.	,710				
Söz konusu uygulamayı mali müşavirlerin aleyhine görüyorum	,666				
Sisteme geçişin erken olduğunu düşünüyorum.	,566				
Uygulamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olumlu yansımaları olacağını düşünüyorum	,840	Faktör 2: Vergi Gelirlerine (3,35) Olumlu Etkisi	2,12	16,59	,767
Uygulama denetim açısından değerlendirildiğinde vergi kaybına karşı başarı getirecektir	,827				
Defter-beyan uygulamasının güvenilir olduğunu düşünüyorum	,645				
Mali sisteme olumlu katkısı olacağını düşünüyorum	,644				
Defter-beyan uygulaması dönem sonu defter tasdik ücretlerinde azalmaya neden olacaktır	,661	Faktör 3: Uygulamanın (3,46) Olumsuz Yönleri	1,52	12,61	,590
Uygulamada eksiklikler olduğunu düşünüyorum	,646				
Uygulama muhasebe mesleği ile ilgisi olmayan kişilerin muhasebe faaliyetlerinde bulunmasına neden olacaktır.	,628				
Sistemi işlevsel olarak görmüyorum.	,514				
Mükelleflerin kendisinin defter-beyanda bulunabileceğine inanmıyorum	,720	Faktör 4: Mükellefler İçin (3,64) Olumsuz Yönleri	1,01	11,09	,583
Uygulamada muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılacak bir hatanın düzeltilmesi için yeterince zaman olduğunu düşünmüyorum (beyan süreleri)	,695				
Mükelleflerin uygulamada geçen muhasebe faaliyetlerini teknoloji kullanımı açısından değerlendirildiğinde yapabileceklerini düşünmüyorum.	,661				
KMO = ,812 ; Bartlett's Küresellik Testi= 1037,524 (p= ,000) ; Toplam Varyans Açıklama % 57,97					

Gerçekleştirilen faktör analiz sonucunda, toplam varyansın %57,97'sini açıklayan ve özdeğeri 1'in üstünde olan dört boyut elde edilmiştir. Bu faktörler mesleki açıdan olumsuzluk, vergi gelirlerine olumlu etkisi, uygulamanın olumsuz yönleri ve mükellefler için olumsuz yönleri olarak isimlendirilmiştir. Her bir faktörün güvenilirliği elde edilen Cronbach Alfa Katsayısı değerleri ile sağlanmıştır. Elde edilen boyutların ortalama değerlerine bakıldığında; mükellefler için olumsuz yönleri boyutunun en yüksek, vergi gelirlerine olumlu etkisi boyutunun ise en düşük değere sahip olduğu görülmektedir.

Birinci faktör toplam varyansın %17,67'sini açıklamakta olup "Mesleki Açıdan Olumsuzluk" olarak isimlendirilmiş ve beş ifadeden oluşmuştur. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise defter-beyan sisteminin mesleğin geleceğini olumsuz etkileyeceği, mükellef sayısında azalma olacağı, meslek mensuplarının gelirinde azalmaya neden olacağı, sisteme geçişin erken olacağı ve meslek mensuplarının aleyhine olacağı ifadeleridir. İkinci faktör toplam varyansın %16,59'unu açıklamakta olup "Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi" olarak adlandırılmıştır ve dört ifadeden oluşmaktadır. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise uygulamanın kayıt dışı ekonomi ile mücadelede olumlu olacağı, vergi kaybında azalmaya neden olacağı, sistemin güvenilir olacağı ve mali sisteme olumlu katkılar yapacağı yönündeki ifadelerdir. Üçüncü faktör toplam varyansın %12,61'ini açıklamakta olup "Uygulama-

nın Olumsuz Yönleri" olarak adlandırılmıştır ve dört ifadeden oluşmaktadır. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise defter tasdik ücretlerinde azalma olacağı, uygulamada eksikler olduğu, meslek mensubu olmayan kişilerin muhasebe faaliyetlerinde bulunacağı ve sistemin işlevsel olmadığı yönünde ifadelerdir. Dördüncü faktör toplam varyansın %11,09'unu açıklamakta olup "Mükellefler İçin Olumsuz Yönleri" olarak adlandırılmıştır ve üç ifadeden oluşmaktadır. Bu faktörü oluşturan ifadeler ise mükelleflerin defter-beyan yapabileceğinin düşünülmemesi, uygulamada ortaya çıkan hataların düzeltilmesi için yeteri kadar süre verilmeyeceği ve uygulamanın teknoloji bakımından kullanımının mükellefler tarafından yapılamayacağı yönündedir.

Tablo incelendiğinde en yüksek ortalamaya Defter-Beyan Sistemi'nin "Mükellefler İçin Olumsuz Yönleri" faktörünün sahip olduğu görülmektedir. Her ne kadar ilgili uygulama için belirtilmiş, vatandaşların işlerini hızlı, tam-eksiksiz, güvenilir vb. şekilde yapabilmelerine ilişkin avantajlarından bahsedilse de katılımcıların (3,64) tam olarak aynı görüşte olmadıkları, kısmen vatandaşlar açısından olumsuz görüşe daha yakın oldukları söylenebilir.

Çalışmanın bundan sonraki aşamasında katılımcıların demografik özellikleri ile elde edilen faktör boyutları arasındaki farklılıkları tespit etmek için T Testi ve Tek Yönlü Varyans analizlerinden faydalanılmıştır. Analiz sonuçları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 4. Basit Usul Defter Sayısı ve Faktör Boyutları Arasındaki T Testi

	Basit Usul Defter Sayısı	Levene's Test		wN	Ort	Ss	t	p
		F	Sig.					
Mesleki Açından Olumsuzluk	1-15 arası	0,709	0,402	71	3,4225	0,943	0,278	0,781
	16 ve üzeri			38	3,3684	1,011		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-15 arası	0,547	0,461	72	3,3576	0,887	1,095	0,276
	16 ve üzeri			37	3,1554	0,959		
Uygulamanın Olumsuz Etkisi	1-15 arası	0,003	0,954	67	3,5224	0,895	0,005	0,996
	16 ve üzeri			35	3,5214	0,873		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-15 arası	0,017	0,896	68	3,7451	0,923	1,155	0,251
	16 ve üzeri			37	3,5225	0,979		

Basit usul defter sayısı ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla t testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 4'te gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde elde edilen p değerlerine göre tüm boyutlar ile basit usul defter sayısı değişkeni arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmamaktadır. Buna göre katılımcıların basit usul defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan sistemi hakkında algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

Tablo 5. Uygulama Hakkında Bilgi Sahip Olma Ve Faktör Boyutları Arasında T Testi

	Defter Beyan Hakkında Bilgi Sahibi Misiniz?	Levene's Test		N	Ort	Ss	t	p
		F	Sig.					
Mesleki Açından Olumsuzluk	Evet	6,472	0,012	215	3,3656	1,018	-1,438	0,162
	Hayır			19	3,6000	0,642		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	Evet	0,197	0,658	208	3,3894	0,904	1,611	0,109
	Hayır			19	3,0395	0,925		
Uygulamanın Olumsuz Etkisi	Evet	1,858	0,174	206	3,4466	0,871	1,281	0,201
	Hayır			19	3,7105	0,703		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	Evet	0,312	0,577	211	3,6588	0,946	0,688	0,492
	Hayır			18	3,5000	0,842		

Uygulama hakkında bilgi sahibi olma durumu ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla t testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 5'te gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde tüm boyutlar ile Defter-Beyan Sistemi uygulaması hakkında bilgi sahibi olma değişkeni arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 6. Kıdem Yılı Ve Faktör Boyutlar Arasında Anova Analizi

	Kıdem Yılı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açıdan Olumsuzluk	1-5 yıl	35	3,2514	1,017	0,402	0,807
	6-10 yıl	52	3,4192	0,959		
	11-15 yıl	56	3,2893	0,980		
	16-20 yıl	35	3,4800	1,084		
	21 ve Üstü	50	3,4360	1,004		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-5 yıl	35	3,2929	0,999	0,752	0,558
	6-10 yıl	49	3,4541	0,861		
	11-15 yıl	55	3,3455	0,761		
	16-20 yıl	34	3,1544	1,028		
	21 ve Üstü	48	3,4583	0,966		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	1-5 yıl	36	3,4514	0,968	0,441	0,779
	6-10 yıl	49	3,5000	0,739		
	11-15 yıl	53	3,3396	0,790		
	16-20 yıl	33	3,5076	0,977		
	21 ve Üstü	48	3,5521	0,903		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-5 yıl	36	3,7685	0,800	2,906	0,023*
	6-10 yıl	50	3,5600	0,999		
	11-15 yıl	54	3,3272	0,852		
	16-20 yıl	35	3,7143	0,929		
	21 ve Üstü	48	3,9028	0,952		

*p<0,05

Katılımcıların kıdem yılı ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 6'da gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde mükellefler açısından olumsuz yönleri boyutunda istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunurken, diğer boyutlarda istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık yoktur. Anlamlı farklılık tespit edilen boyutta farklılığın hangi alt gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla ileri düzey Sheffe Analizi uygulanmış, buna göre ise; kıdem yılı 21 yıldan fazla olanların algısının kıdem yılı 11-15 yıl arası olanlara göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Tablo 7. Toplam Defter Sayısı Ve Faktör Boyutları Arasında Anova Analizi

	Defter Sayısı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açından Olumsuzluk	0-50 arası	68	3,4735	0,991	1,645	0,196
	51-100 arası	65	3,4585	0,917		
	101 ve üzeri	42	3,1524	1,047		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	0-50 arası	68	3,3419	0,985	2,053	0,132
	51-100 arası	60	3,3458	0,802		
	101 ve üzeri	40	3,6625	0,739		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	0-50 arası	67	3,5970	0,776	1,273	0,283
	51-100 arası	63	3,5238	0,889		
	101 ve üzeri	39	3,3333	0,801		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	0-50 arası	67	3,7164	0,800	2,227	0,111
	51-100 arası	62	3,6129	0,954		
	101 ve üzeri	41	3,3333	1,056		

Katılımcıların toplam defter sayıları ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 7'de gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde istatistikî açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmektedir. Katılımcıların toplam defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan Sistemi uygulamasına ilişkin algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

Tablo 8. Serbest Meslek Defter Sayısı ve Faktör Boyutları Arasında Anova Analizi

	Serbest Meslek Defter Sayısı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açından Olumsuzluk	1-5 arası	148	3,4716	0,985	1,611	0,202
	6-10 arası	37	3,1459	1,085		
	11 ve üzeri	22	3,4727	0,951		

Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-5 arası	144	3,4288	0,866	1,376	0,255
	6-10 arası	36	3,2500	1,005		
	11 ve üzeri	23	3,1413	0,903		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	1-5 arası	143	3,5717	0,794	1,707	0,184
	6-10 arası	35	3,2857	0,891		
	11 ve üzeri	21	3,4524	0,992		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-5 arası	146	3,7146	0,923	1,148	0,319
	6-10 arası	34	3,5980	0,912		
	11 ve üzeri	23	3,4058	1,118		

Katılımcıların serbest meslek defter sayıları ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 8’de gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde istatistiki açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmektedir. Buna göre katılımcıların serbest meslek defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan sistemi hakkında algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

Tablo 9. İşletme Hesabı Esası Defter Sayısı ve Faktör Boyutları Arasında Anova Analizi

	Kıdem Yılı	N	Ort	Ss	F	p
Mesleki Açıdan Olumsuzluk	1-10 arası	36	3,2500	0,923	0,420	0,739
	11-20 arası	48	3,4542	1,065		
	21-30 arası	44	3,4682	1,001		
	31 ve üstü	83	3,4410	0,964		
Vergi Gelirlerine Olumlu Etkisi	1-10 arası	36	3,3889	0,955	0,040	0,989
	11-20 arası	49	3,3571	0,882		
	21-30 arası	43	3,3314	0,894		
	31 ve üstü	79	3,3829	0,893		
Uygulamanın Olumsuz Yönleri	1-10 arası	35	3,3714	0,875	1,168	0,323
	11-20 arası	48	3,3906	0,876		
	21-30 arası	42	3,6548	0,917		
	31 ve üstü	78	3,5609	0,736		
Mükellefler Açısından Olumsuz Yönleri	1-10 arası	35	3,5238	0,997	0,286	0,835
	11-20 arası	48	3,6111	0,834		
	21-30 arası	43	3,7054	0,879		
	31 ve üstü	80	3,6708	1,022		

Katılımcıların işletme defter sayıları ile faktör boyutları arasındaki farklılığı tespit etmek amacıyla Tek Yönlü Varyans analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 9’da gösterilmiştir. Tablo incelendiğinde istatistikî açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmektedir. Katılımcıların işletme hesabı esaslı defter sayısına sahip olma durumuna göre Defter-Beyan Sistemi uygulamasına ilişkin algı farklılıklarının olmadığı söylenebilir.

6.1. Mali Müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi ile İlgili Görüşleri

Bu bölümde yüz yüze görüşmeyi kabul eden katılımcılara, Defter-Beyan Sistemi hakkında ne düşündükleri sorulmuş, katılımcıların Defter-Beyan Sistemi’ne dair görüşleri Mali Müşavirler, Defter-Beyan Sistemi, Ülke Ekonomisi, Mükellefler ve TÜRMOB açısından olmak üzere 5 ana başlık altında toplanmıştır.

Mali Müşavirler Açısından: Defter-Beyan Sistemi, mali müşavirlik mesleğinin geleceğini tehlikeye atacak bir uygulama olarak görülmektedir. Uygulama ile birlikte defter tutma hakkını elinde bulundurmayanların mesleki faaliyetlerde bulunacağı sıklıkla dile getirilmiştir. Meslek mensuplarının iş yükünün artacağı düşünülmekte olup bilgi teknolojilerine hâkim olmayan mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerde zorlanacağı da belirtilmiştir.

Defter-Beyan Sistemi Açısından: Defter-Beyan Sistemi’nin basında yeterince detaylı anlatılmadığı, sistemin hem mükellefler hem de mali müşavirler tarafından işlevsel bulunmadığı, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın alt yapısının yeterli olmayaacağı, uygulamaya çok hızlı geçildiği gibi görüşler bulunmakla birlikte uygulamanın çok az katılımcı tarafından pratik ve kolay olduğu da düşünülmektedir. Sistem şifrelerini kullanma yetkisinin sadece meslek mensuplarında olması gerektiğinin üzerinde oldukça fazla durulmuştur.

Ülke Ekonomisi Açısından: Bu sistemin uygulanmasıyla kayıt dışı ekonominin azalacağına dair görüşler olmakla birlikte aksine mükelleflerin beyandan kaçınacağı bu yüzden ekonomik açıdan beklentilerin altında kalınacağı da belirtilmektedir. Ayrıca vergi cezalarının ve idari para cezalarının artacağına dair görüşler de bulunmaktadır.

Mükellefler Açısından: Uygulamadan mükelleflerin yeterince haberdar edilmediği, ilgili uygulamanın belirtilenin aksine mükelleflerin maliyetlerini artıracığı, özellikle bilgi teknolojilerine aşina olmayan mükelleflerin işlem yapmakta ve beyanda bulunmakta zorlanacağı görüşleri bulunmaktadır.

TÜRMOB Açısından: Uygulama konusunda oluşacak sıkıntıların giderilmesinde kurumdan beklentiler bulunmaktadır. Uygulanmaya başlanacak olan defter-beyan ve diğer sistemlerin hem mali müşavirlere hem de mükelleflere anlatılacağı eğitim programlarının düzenlenmesi talepleri ifade edilmiştir.

7. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

E-devlet modeli, devletlerin vatandaşlarına talep ettikleri kamusal hizmetleri hızlı, güvenilir, kaliteli ve tüm bunları ekonomik olarak sunmanın sağlanabilmesine ilişkin olarak yapılandırılan bir sistemdir. Bu anlayışta devlet ve vatandaşlar arasındaki iletişim, araçların ortadan kalktığı, etkileşimin en üst seviyelerde gerçekleştiği bir ortamda sağlanmaktadır. E-devlet uygulamalarının başarılı olması bir anlamda bilişim teknolojilerinin ülkelerde kullanım düzeyleri ile ilişkilidir. Türkiye İstatistik Kurumu (2017) verilerine göre 2004-2017 yılları arasında bilgisayar kullanımı ve internet erişimi “girişimlerde” %97,2 ve %95,9; hanelerde ise bilgisayar kullanımı %56,6 ve internet kullanımını %66,8 olarak hesaplanmıştır. Bu oranların bilişim altyapılarının geliştirilerek artırılması ile e-devlet uygulamalarının başarı düzeyleri daha üst

seviyelere çıkarılabilecek ve sunulan e-hizmetlerin de kapsamlarının genişlemesi sağlanabilecektir. E-devlet uygulamalarının amaçlarında da belirtildiği gibi e-maliye uygulamaları da ülkemizde hem bu alanda sunulan hizmetin daha kaliteli ve verilebilmesinin sağlanması hem de e-uygulamalar vasıtasıyla ülkenin ekonomik açıdan kayıplarının azaltılmasını sağlamaya yönelik olarak uygulanmaktadır. Bu bağlamda özellikle e-uygulamalar vergi kayıplarının en önde gelen nedenlerinden biri olan kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından çok değerlidir. Kayıt dışı ekonominin nedenleri irdelendiğinde birçok sebep olmakla birlikte mükelleflerin vergiye karşı tepkileri, vergi dairelerinin yetersiz oluşu, cezaların-denetimlerin etkisizliği, bürokrasi ve regülasyonlar (Bakkal, 2007: 35-81) gibi nedenlerle ortaya çıkabilecek vergi kayıplarının e-maliye uygulamalarının etkin bir şekilde uygulanması ile azaltılabileceği söylenebilir. Ancak e-maliye uygulamalarının çıkabilecek bu ve benzeri sorunları azaltabilmesi için vergi dairelerinin yeniden yapılandırılması, teknolojik bir altyapıya sahip olması, vergi dairelerinde çalışan personelin iş yükünün azaltılması, sistematik çalışma imkânları sağlanması gerekmektedir (Aydemir, 1995). Bu teknolojik yapılandırma denetim faaliyetlerinin de hızlı ve maliyeti düşük bir şekilde yapılabilmesini sağlayacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verilerine göre e-maliye uygulamalarının sisteme geçirilmesi ile birlikte birçok maliyet unsurunun ortadan kaldırıldığı, kayıt dışı ekonominin azaltılmasında katkı sağladığı belirtilmektedir.

Çalışmada e-maliye uygulamalarından olan Defter-Beyan Sistemi'nin uygulamaya koyulmasına ilişkin olarak mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi ile ilgili neler düşündüğü, mesleklerine ve ülke ekonomisine nasıl etki yapacağına ilişkin görüşleri ve sistemi mükellefler açısından değerlendirmeleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Gerçekleş-

tirilen analiz sonuçlarına göre; mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi'ni tam olarak benimsemediğini söylemek mümkündür. Meslek mensupları uygulamanın yürütülmesi sürecinde mükelleflerin sistemi kullanmada problem yaşayacağını ve defter-beyanda (sistem üzerinden yapılacak tüm bildirimler) bulunamayacaklarını düşünmektedirler. Mali müşavirler uygulamanın genel olarak değerlendirildiğinde sürece ilişkin bazı eksiklikler olduğunun üzerinde durmuş, uygulama ile birlikte dönem sonlarında yapılan defter tasdik işlemi için alınan ücretlerde de azalma olacağını belirtmişlerdir.

Mali müşavirlerin Defter-Beyan Sistemi'ne yönelik algılarının boyutlu yapısını tespit etmek amacı ile gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizi sonucunda; "Defter-Beyan Sistemi'nin mesleki faaliyetlerini olumsuz etkileyeceğine" dair, "Defter-Beyan Sistemi'nin ülke ekonomisine katkı sağlayacağı ve vergi gelirlerini artıracığına" ilişkin, "Defter-Beyan Sistemi'nin başlaması ve sürdürülmesi esnasında karşılaşılabilecek olası olumsuzluklar", "Defter-Beyan Sistemi'nde mükellefler açısından meydana gelebilecek olumsuzluklar" olarak görüşlerinin gruplandığı boyutlar görülmektedir. Elde edilen boyutlar arasında "mükellefler için olumsuz yönleri" boyutunun en yüksek ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre meslek mensupları mükelleflerin Defter-Beyan Sistemi'ni uygularken yapacakları işlemleri kendilerinin yürütebileceğini düşünmediğini ve süreç içerisinde çıkabilecek hataların düzeltilmesinde sıkıntılarla karşılaşabileceklerini düşündüklerini belirtmektedirler.

Genel olarak elde edilen faktör boyutlarıyla mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerine ilişkin bilgileri içeren değişkenler arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmamıştır. Sadece mükellefler açısından olumsuz yönleri ile kıdem yılı arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Kıdem yılı faz-

la olanların, kıdem yılı düşük olanlara göre Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin mükelleflere olumsuz geri dönüşleri olacağı görüşü daha yüksek olduğu söylenebilir.

Demografik bilgilere bakıldığında %91,6 Defter-Beyan Sistemi hakkında bilgi sahibi olduğunu beyan etmiştir. Çalışmanın anketinin 2017 yılının Aralık ayı içerisinde yapıldığı ve Defter-Beyan Sistemi'ne de geçilmesine çok az bir süre kaldığı düşünüldüğünde mali müşavirlerin mesleklerine ilişkin olarak oluşturulan bu düzenlemeyi yakından takip ettiklerini söylemek mümkündür. Yine demografik veriler incelendiğinde Defter-Beyan Sistemi'nin ana konusunu oluşturan maddelerden olan serbest meslek defterleri, işletme hesabı esaslı defteri ve basit usul defteri sayılarının mali müşavirler tarafından genel olarak verilmek is-

tenmediği de görülmektedir. Ayrıca Defter-Beyan Sistemi'nin mali müşavirlerin gelirlerine yapacağı etkinin nasıl olacağı sorusu için de net bir görüş ortaya koyulmadığı, cevapların anlamlı bir farklılık ortaya koyacak kadar birbirlerinden ayrılmadığı söylenebilir.

Araştırmanın ikinci kısmında mali müşavirlerle yapılan bire bir görüşmelerden elde edilen bilgilerle yukarıda bahsedilen sonuçların birbirleri ile örtüştüğü, mali müşavirlerin genel olarak Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin farklı boyutlarda kaygılarının olduğu söylenebilir. Bu çalışmanın sonuçları ileride Defter-Beyan Sistemi'nin taraflarından olan mükelleflere yönelik olarak yapılacak çalışmalarla karşılaştırıldığında ilgili e-uygulamanın başarı düzeyleri ve yansımaları hakkında bilgi sağlamak mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Aydemir, Şinasi, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul, 1995.

Bakkal, Ufuk, Kayıt Dışı Ekonomi, Derin Yayınları. İstanbul, 2007.

Balcı, Asım, Ahmet Nohutçu, N. Kemal Öztürk ve Bayram Coşkun, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar, Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları, Seçkin Yayıncılık. Ankara, 2003.

Baştan, Serhat ve Ramazan Gökbunar, “Kamu Hizmetlerinin Sunumunda E-Devletle İlgili Yeni Gelişmeler: Tümlleşik E-Devlet Sistemlerine Doğru”, D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 2004, Cilt 19, Sayı 1, s. 71-89.

Bayraktar, Cihan ve Murat Yıldırım, “E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin İncelenmesi: Karabük İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2017, Sayı 75, s. 95-114.

Beşel, Furkan ve Cemal Çokgezer, “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği”, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2015, Cilt 1, Sayı 1, s.13-23.

Çarıkcı, Oğuzhan, “Bir E-Devlet Hizmeti Olarak E-Maliye Uygulamalarının Algılanması: Isparta İli Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009/1, Sayı 9, s. 1-28.

Çınar, Orhan ve Selami Güney, “Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Sorunları Hakkındaki Görüşleri: Erzurum Örneği”, Ekev Akademi Dergisi, Kış/2012, Cilt 16, Sayı 50, s. 259-272.

Çimen, Gamze, “E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, International Journal of Public Finance, 2017, Cilt 2, Sayı 1, s. 93-108.

Çukurçayır, M. Akif ve Esra Çelebi, “Bilgi Toplumu ve E-Devletleşme Sürecinde Türkiye”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2009, Cilt 5, Sayı 9, s. 59-82.

Delibaş, Kayhan ve Ali Erdem Akgül, “Dünyada ve Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları: Türkiye’de E-Demokrasi ve E-Katılım Potansiyellerinin Harekete Geçirilmesi”, Sosyoloji Araştırmaları Dergisi, Bahar 2010, Cilt 13, Sayı 1, s. 100-144.

Demirel, Demokaan, “E-Devlet ve Dünya Örnekleri”, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2006, Sayı 61, s. 83-118.

DPT, Bilgi Toplumu Stratejisi (2006-2010), Mayıs 2006, http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/BT_Strateji/Diger/060500_BilgiToplumuStratejisi.pdf, erişim tarihi: 22.05.2018.

DPT, e-Devlet Proje ve Uygulamaları, Eylül 2005, http://www.bilgitoplumu.gov.tr/wp-content/uploads/2014/04/e-Devlet_Proje_ve_Uygulamaları_2005.pdf, erişim tarihi: 22.05.2018.

Erdem, Emrah, “E-Devlet Uygulamaları Açısından Türkiye İncelemesi ve Bir Model Önerisi”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2014, Cilt 7, Sayı 33, s.734-746.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Defter Beyan Sistemi, <https://www.defterbeyan.gov.tr/avantajlari-neler.html>, erişim tarihi: 22.05.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2010, Ankara, 2011.

Genç, F. Neval ve A. Erhan Diçer, “Milli Eğitimde E-Devlet Uygulamaları: Aydın İlinde Fatih Projesi Örneği”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 2016, Cilt 6, Sayı 2, s. 78-116.

Gökçen, Gürbüz ve Mustafa Özdemir, “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Temmuz 2016, Cilt 12, Sayı 46, s. 137-154.

Gönen, Seçkin ve Bilal Solak, “Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2017, Sayı 76, s. 63-80.

Güler, Mahmut ve Ebru Döventaş, “Elektronik Devletten (E-Devlet) Mobil Devlete (M-Devlet) Geçişte Türkiye’de Yerel Yönetim Uygulamaları”, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Haziran 2009, Cilt 1, Sayı 2, s. 25-49.

Hepaksaz, Engin ve Betül Hayrulloğlu, “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2011, Cilt 3, Sayı 2, s. 109-120.

İnce, Murat, Elektronik Devlet Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkânlar, Devlet Planlama Teşkilatı, Mayıs 2001.

Kırçova, İbrahim, E-Devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri, İstanbul Ticaret Odası. İstanbul, 2003.

Kibar Bilginli, Nilüfer, “Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)”, Dış Denetim, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011, s. 173-182.

Kukathas, Chandran, “A Definition of the State”, Presented at a Conference on Dominations and Powers: The Nature of the State, University of Wisconsin, Madison, March 29, 2008.

Metin, Abdullah, “Türkiye’de E-Devlet Uygulaması ve E-Devletin Bürokrasiye Etkisi”, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Nisan 2012, Sayı 7, s. 97-108.

Sivrekli Demircan, Esra, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz-Aralık 2003, Sayı 21, s. 97-116.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler, Performans Denetimi Raporu, Ankara, Haziran 2006.

Tektüfekçi Şenççek, Fatma, “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe”, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 2013, Cilt 5, Sayı 2, s. 89-102.

Turan, A. Hamit ve F. Başgan Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2009, Cilt 10, Sayı 1, s. 134-147.

TÜBİTAK BİLGEM, Türkiye’de E-Devlet: Genel Görünüm Dijital Dönüşüm Araştırmaları Serisi 1, Ocak 2017.

Türkiye İstatistik Kurumu, Temel İstatistikler, <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>, erişim tarihi: 24.12.2017.

Uzun Kocamış, Tuğçe ve H. Muhammet Kekeç, “Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, International Conference on Eurasian Economies, 2017, s.276-281.

Varcan, Nezih, Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu, Anadolu Üniversitesi Yayınları. Eskişehir, 1987.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 486, 17 Aralık 2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete.

Yüzbaşıoğlu, Nuray, Kayıt Dışı Ekonomi ve İstihdam Üzerindeki Etkileri, Türkiye Kamu-Sen. Ankara, 2010.