

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDEKİ ROLÜ: DOĞU KARADENİZ BÖLGESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Abdulkerim DAŞTAN^(*)

Özet: Beyan esasına dayalı vergileme anlayışında mükellef beyanının gerçekleri yansıtabilmesi, etkin bir vergi denetimi yanında kaliteli muhasebe hizmet sunumunu gerekli kılmaktadır. Muhasebe mesleği açısından bu gereklilik, mesleğin, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında köprü görevi görmesinden ileri gelmektedir. Kuşkusuz muhasebe mesleğinin ifa ettiği görev vergileme ile sınırlı olmayıp, işletme ile ilgili finansal bilgilerin tamamını kapsayıcı niteliktedir. Tam, doğru, tarafsız, zamanlı ve kaliteli muhasebe bilgisi, işletme çıkar grupları açısından son derece önemlidir. Bu çalışmanın amacı; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde muhasebe mesleğinin rolünü meslek mensuplarının muhasebe eğitiminden beklentileri eşliğinde araştırmaktır. Doğu Karadeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan araştırma sonucu, kaliteli muhasebe eğitimi, hizmeti ve bilgisi ile etkin işletme kararı yanında doğru bilgiye dayalı gerçek ve adil vergileme ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesinin mümkün olabileceğini ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler Vergi kayıp ve kaçağı, kayıtdışılık, muhasebe mesleği ve eğitimi.

Abstract: In contemporary tax system which is based on statement, it is necessary to ensure both an effective tax audit and a high quality accounting service presentation for the tax-payer to reflect the truth diametrically. In terms of accounting profession, this necessity stems from acting as a bridge between the tax-payer and the tax administration. Doubtless, the duty of the accounting profession is not only limited to performing the taxation task, it also includes all the financial accounting information about the business. Accounting information which is correct, full, impartial and in high quality is critically important in terms of all interest groups. The aim of this study is to research the expectations of the employed accountants about accountancy training by revealing the importance of the accounting profession in preventing tax loss and tax exile. The research surveyed by accounting profession in The Eastern Black Sea Region. In accordance with their expectations it can be conclude preventing tax loss and tax exile can be possible with a high quality accounting education, experienced and proficient, a sufficient accounting knowledge and an equitable taxation procedure based on correct information.

Key Words: Tax loss and exile, informality, accounting profession and education.

I.Giriş

“Üniversite öğrencilik yıllarında (1994-1998), öğrencilik yanında, bir muhasebe bürosunda* yardımcı eleman olarak çalışırken defterlerini tutmakla

^(*)Yrd. Doç. Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

* Sözkonusu yıllarda, Trabzon’da, bürosunda çalıştığım, Sayın SMMM Şevket SOLEY’e maddi ve manevi her türlü desteğinden ötürü teşekkürü bir borç bilirim.

sorumlu olduğum mükelleflerden birisi ile ilgili geçmiş yıllara ait vergi incelemesinde stok hareketlerine dayalı matrah farkları bulunmuş, buna dayalı olarak vergi ve cezalar kesilmişti. Stok kalemleri bazında vergi denetim elemanı tarafından kayıtlar üzerinde yapılan envanter sonucunun doğru olmadığı gerekçesinden hareketle ilgili mahkeme aracılığıyla dava açılmış ve dava mükellefin lehine sonuçlanmıştı. Sonrasında, incelemede matrah farkı ortaya çıkaran vergi denetim elemanı ile karşılaştığımda, denetim elemanının bakışı ve değerlendirmeleri, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede kendisiyle aynı noktada olmadığımız izlenimini vermekteydi. Daha sonra sözkonusu dava vergi idaresince Danıştay'a taşınmış, Danıştay'ın kararı da yerel mahkeme paralelinde mükellefin lehinde sonuçlanmıştı.

Aslında sözkonusu incelemeye tabi tutulan mükellef, defterlerini tutmakla sorumlu olduğum yaklaşık yirmi mükellef içerisinde muhasebe disiplini iyi ve vergi bilinci en yüksek mükellef olup, yıllık bazda en çok vergi ödemede ikinci sırada yer almaktaydı. Vergi incelemesine ve inceleme zihniyetine bakışı etkileyen bu durum, kuşkusuz kayıtdışılığın önlenmesi ile vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede güç birliği yapması gereken vergi denetim elemanları ile muhasebe meslek mensuplarının iş birliği halinde olmadıkları sonucunu doğurmaktaydı.”

Münferiden yaşanan, genelleme yapılması amaçlanmayan bu örnek kapsamında, 1990'lı yılların ikinci yarısından 2011'e zihniyet değişiminin olup olmadığı, muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri eşliğinde, bu çalışmada ele alınmaktadır.

Bilindiği üzere kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergi, modern çağda, muhasebe bilgi sisteminin finansal bilgi üretim sürecinde ortaya çıkardığı matrahtan kamu otoritesince alınan paydır. İstenilen kalitede kamu hizmeti sunumu, vergilerin yeterliliği ve sürekliliği ile doğrudan ilişkilidir. Günümüzde vergileme, vergilemede adalet ilkesini gerçekleştirilebileceği düşüncesiyle mükellefin beyanına dayanmaktadır. Mükellefçe beyan edilen vergi matrahının gerçekleri yansıtabilmesi ise etkin bir vergi denetimini gerekli kılmaktadır. Vergi denetimi, ülke vergi gelirlerinin istenilen düzeye çıkarılması, vergi potansiyelinden azami ölçüde yararlanılması ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi açısından son derece önemlidir. Ülkelerin ekonomik, sosyal, siyasi vb. tüm yapılarında ciddi sorunların yaşanmasına sebep olabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi; vergi gelirlerini artırmak, vergilemede adaleti sağlamak, vergi tabanını genişleterek kayıtdışılığı önlemek gibi bir takım yararlar sağlayacaktır. Sözkonusu yararları elde etmek amacıyla idarenin ortaya koyduğu vergi denetimine ilişkin irade zaman zaman yetersiz kalabilmektedir.

Bir toplumda kayıtdışılık yanında vergi kayıp ve kaçaklarının seviyesi ile toplumda geçerli muhasebe hizmeti sunum kalitesi/kalitesizliğinin ilişkisi tartışılabilir. Türkiye'de muhasebe hizmeti, işletme içinde bağımlı çalışan veya bağımsız bir şekilde faaliyette bulunan, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'yla kendilerine yetki verilmiş, muhasebe meslek mensupları aracılığıyla yerine getirilmektedir. Beyan esasına dayalı modern çağın vergileme anlayışında muhasebe meslek mensupları, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında köprü görevi görmektedir. Kuşkusuz meslek mensubunun ifa ettiği görev sadece vergileme ile sınırlı olmayıp, işletme ile ilgili finansal bilgilerin tamamını kapsayıcı niteliktedir. Tam, doğru, tarafsız, zamanlı ve kaliteli bir şekilde oluşturulmuş, raporlanmış ve sunulmuş bir muhasebe bilgisi, işletme ve tüm çıkar grupları açısından son derece önem arz etmektedir. Bu önem, kayıtdışılıkla mücadele yanında vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için de geçerlidir.

Muhasebe meslek mensuplarınca istenilen kalitede bilgi üretiminin gerçekleştirilmesi şüphesiz, kişisel özellikler yanında alınan eğitimle doğrudan ilişkilidir. Muhasebe eğitimi içerisinde yer alan geleceğin muhasebe meslek mensubu adaylarının mesleki bilgi ve yeteneklerinin geliştirilmesi bu açıdan önemli hale gelmektedir. Bu bağlamda muhasebe eğitiminin kalitesi, geleceğin muhasebe meslek mensupları kalitesinin temel belirleyicisi konumundadır. Kaliteli muhasebe eğitimi, kaliteli muhasebe meslek mensubu, kaliteli muhasebe bilgisi ve etkin işletme kararı yanında doğru bilgiye dayalı gerçek ve adil vergileme ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi mümkün olabilir.

Bu genelleme çerçevesinde ele alınan çalışmanın amacı; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının rolünü meslek mensuplarının muhasebe eğitiminden beklentileri eşliğinde araştırmaktır. Söz konusu amaca ulaşabilmek için çalışmanın teorik kısmında vergi kayıp ve kaçığı, kayıtdışılık ve vergi ahlakı kavramları yanında muhasebe mesleğinin ve eğitiminin mevcut durumu konularına değinilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolü ve muhasebe eğitiminden beklentileri ise Doğu Karadeniz Bölgesi'ne yönelik anket çalışması ile araştırılmıştır.

II. Temel Kavramlar

Gerek vergi ve vergileme, gerekse hesaplaşma, kayıt ve muhasebe insanlık tarihi kadar eski ve birbirleriyle ilişkili olgulardır. Vergi kaçığının, vergiler kadar eski olduğu (Saruç, 2003a: 156) görüşünden esinlenerek kayıtdışılık, muhasebe dışılığı, tarihinin kayıtlı durum kadar, hatta daha eski olduğu ifade edilebilir. Tarihi kökleri derinlerde olmakla birlikte, başta vergi kayıp ve kaçıkları olmak üzere konuya yönelik akademisyenlerce yaşanan eğilim son yarım asırlık süreçte ortaya çıkmıştır.

Vergi kayıp ve kaçıkları ile muhasebe mesleği ve eğitimi çerçevesinde ele alınan bu çalışmada konuyla doğrudan ilgili; vergi kayıp ve kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi ahlakı, vergi denetimi ve kayıtdışılık kavramları özet olarak ele alınmıştır.

A.Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı

Vergi kaybı, vergi uygulamaları yoluyla elde edilmesi beklenen hasılat ile fiilen elde edilen hasılat arasındaki farktır (Aydın, 2003: 19). Vergi kaybı, vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı toplamından meydana gelmektedir.

Bireylerin vergi yükümlülüklerini kanunlara uygun olarak azaltmaları *vergiden kaçınma*, vergi kanunlarına aykırı faaliyette bulunmak suretiyle vergi matrahını azaltmaları, dolayısıyla vergi kaybına sebep olmaları ise *vergi kaçakçılığı* olarak nitelenir (Tunçer, 2003: 96 - Aydın, 2003: 20).

Vergiden kaçınma bir suç teşkil etmediği için cezai yaptırımını yoktur. Vergiden kaçınmaya, daha yüksek vergi oranından kaçınmak için kalkınmada öncelikli yörelerde yatırım yapan işletmeler örnek verilebilir. Kanunların oluşturulması sırasında boşluk bırakılabilmesi, güncel değişmelere yasal ayak uydurmada gecikilebilmesi istenmeyen vergiden kaçınmaya sebep gösterilebilir. Vergiden kaçınmada birey kanuna riayet ettiğini düşünmekte veya yasa ihlali sözkonusu olduğunda da vergi otoritelerinin yasa ihlalini ispat edemeyeceğini ummaktadır (Gürbüz, 2008: 257).

Vergi kaçakçılığında haksız ve kanun dışı fayda sağlamak kastı sözkonusu olup, fiilin sonucunu vergi ziyanının varlığı tayin etmektedir. Vergi kaçırma, kasten hileli bir şekilde vergi yükünü azaltmayı kapsadığı gibi, vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannamede yapılan hatalar veya mükellef ihmali dolayısıyla vergi matrahının düşük gösterilmesi gibi durumları da kapsar (Bayraktar-Saruç-Sağbaş, 2004:205). Temelinde “vergiye karşı koymak” kastı bulunan vergi kaçakçılığı fiilinde vergi ziyanının varlığını aramak, vergi hukukunun temel ilkelerinden biri olarak belirtilmektedir (Aydın, 2003: 21 – Saygılıoğlu, 1990: www.hud.org.tr). Vergi Usul Kanunu’nda *vergi ziyanı*, “yükümlü veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” (Md. 341) şeklinde tanımlanmaktadır.

Yasal olmayan faaliyetlerde bulunma (*ekonomik faaliyet*; kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, izinsiz kumar oynatma ve tefecilik, *ekonomik olmayan faaliyet*; dolandırıcılık, sahtekarlık, hırsızlık, rüşvet, kalpazanlık vb.), muhasebede meydana gelen hatalar ve muhasebe hilelerine başvurma, (gelirleri gizleme, giderleri şişirme, kur farkı, vade farkı, faiz, repo gibi olağandışı gelir kalemlerini vs. gizleme), vergi idaresine bildirmsiz faaliyette bulunma gibi tutum ve davranışlar vergi kayıp ve kaçaklarını ortaya çıkaran faaliyetler olarak sayılabilir.

Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karakoç, 2004: 91-104; Kızılot-Çomaklı, 2004: 129).

- Hukuki düzenlemelerden kaynaklanan etkenler (karmaşıklık, sayıca çokluk, istisna ve muafiyetlerle oluşan kanuni boşluklar, vergi oranlarının yüksekliği, vergi cezalarının rasyonel olmaması ve etkin biçimde uygulanmaması, idarenin denetleme zihniyeti, vb.)

- Sosyal ve idari nedenler (vergi idaresi ve yargısının etkinliği, kayıtdışılık, toplumsal yapı vb.)
- Ekonomik nedenler (vergi karşılıksız ödeme olduğu için bireysel çapta karşılığını somut görme isteği, gelir düşüklüğü, şirketleşememe-kurumsallaşamama vb.)
- Psikolojik nedenler (genel ahlak ve eğitim düzeyi, mali konularla ilgili eğitim düzeyi, vergi bilinci, diğer bireylerin davranış biçimi varsayımı vb.)

Vergi kaçırma mükellef kararını; toplumsal yapı, ahlak ve alışkanlıklar veri iken vergi kaçırmanın çekiciliği ve vergi kaçırma riski unsurlarını göz önünde tutarak verir. Vergi kaçakçılığının toplumca kınanan bir olay olması, vergi kaçırma mükellefleri baskı altına alacağı ve kaçakçılık eğilimlerini azaltacağı, buna karşın mükelleflerin mensup oldukları referans grubunda (özellikle mesleki) kaçakçılık eğiliminin yaygın olması durumunda ise bireysel olarak mükellefin vergi verme isteğinin kırılacağı ifade edilmektedir (Batrel, 1996-www.hud.org.tr).

B. Vergi Ahlakı (Etiği)

“Vergi yükümlülerinin davranışı, herşeyden önce toplumun sahip olduğu vergi zihniyeti ve vergi ahlakı tarafından belirlenir” (G. SCHMÖLDERS’e atfen Tunçer, 2003: 103). Vergi zihniyeti, vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır; vergi ahlakı (etiği) ise vatandaşların mükellef olarak devletle aralarında ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak belirtilebilir (Saruç, 2003b: 160).

Mükellefiyetten kaynaklanan ödev ve yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmesini esas alan vergi ahlâkı, verginin niçin alındığı, işlevleri, vergi alınmaması durumunda karşılaşılabilecek sorunlar gibi konularda mükellefin bilgi sahibi olması anlamına gelen ve eğitimle kazanılabilecek vergi bilincine bağlıdır. Bu nedenle vergi bilinci ve şuuru da vergi ahlâkı olarak adlandırılabilir (Karabulut, 1996: 70).

Vergi bilincinin yerleşmesi ve vergi ahlâkının oluşmasında toplumun gelişmişlik düzeyi ve genel kültür seviyesi doğrudan etkilidir. Toplumda vergi adaletinin sağlanamaması, insanların ödedikleri vergilerin kamu otoritelerince savurganca kullanıldığı kanaati ve bu vergilerin herhangi bir şekilde birilerine transfer edileceği inancının yaygınlaşması genel anlamda insanların vergi bilincinden ve vergi ahlâkından uzaklaşmasına neden olmaktadır. Vergi ahlâkı, sadece vergi mükelleflerini kapsamayıp aynı zamanda vergi ve benzeri nitelikteki kalemleri tahsil eden otoriteyi de bağlamaktadır. Mükellef açısından ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmek nasıl vergi ahlâkına uygun bir davranış ise tahsil edilen vergileri yerinde ve etkili bir biçimde harcamak kamu

otoritesinin vergi ahlâkına uygun davranışını ortaya koymaktadır (Daştan, 2001: 18).

C. Vergi Denetimi

Vergi denetimi; ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla, vergi idaresinin yetkili elemanlarınca mükelleflerin vergi kanunlarından doğan ödevlerini yapip yapmadıklarının araştırılmasıdır (Pehlivan, 1986: 34).

Vergi denetiminin içeriğini “vergi incelemesi” ve “kontrol” oluşturur. Vergi incelemesi, mükellefin işlem ve hesaplarının muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür.

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve ödenmesini sağlamaktır. Buna göre; vergi incelemesi hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri her koşulda vergi inceleme yetkisine sahiptir.

“Kontrol” ise mükelleflerin cari yıl içindeki işlemlerinin doğrudan doğruya denetlenmesine yöneliktir. Kontrol, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek olarak V.U.K.’nda tanımını bulmaktadır. Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir. Bu nedenle kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir. 3568 sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda yeminli mali müşavirlere de mali denetim yetkisi verilmiştir.

Günümüz vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Bu çerçevede verginin beyanı ve tarhi mükelleflerce idareye verilen beyanname aracılığıyla gerçekleşmektedir. Bu bağlamda beyannameye dayalı bildirim gerçeği yansıtmaması büyük önem taşımakta ve bu durum etkin bir vergi denetimi gerektirmektedir. Ancak mükelleflerin geçmiş dönemlerine yönelik işlemlerinin incelenmesi, vergi kaybına yol açan işlemlerin anında tespit edilememesi sonucunu doğurmakta bu da genel manada etkin ve yeterli olmayan bir vergi denetim yapısını ortaya çıkarmaktadır. Çünkü sonradan defterler ve belgeler üzerinden yapılan denetimlerde geçmişe yönelik aksaklık ve eksiklerin saptanması oldukça güçleşmektedir.

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede etkin bir uygulama aracıdır. Denetim; etkinlik, caydırıcılık ve eğiticilik fonksiyonlarını yerine getirdiği ölçüde anlamlı sonuçlar doğuracaktır. Bunun için toplumun her zaman denetlenmeye hazır ve açık olması gerekmektedir (Tekin, 2003: 67).

D.Kayıtdışılık

Kayıtdışılık*; gayrisafi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılan istatistik yöntemler ile kapsanamayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür. Vergisel bağlamda kayıtdışılık ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünüdür (Altuğ, 1994: 15; Gücenme, 2004: 23).

Kayıtdışılık, gerçekte var olan, fiilen gerçekleşen ve değer yaratan fakat ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletten ve diğer ilgililerden tamamen veya kısmen gizlenmesi suretiyle gerçekleştirilir (Aslanoğlu, 2008: 200; Işık-Acar, 2003: s. 118).

Ülkenin gelişmişlik düzeyi, yolsuzluklar, etkin ve güçlü olmayan devlet yapısı, yaşanan enflasyonist ortam, adil olmayan ve ağır vergi yükü, vergi mevzuatındaki karışıklık, etkin olmayan vergi denetimi vb. kayıtdışılık nedenleri olarak sayılabilir. Türkiye özelinde kayıtdışılık nedenleri olarak (Güngör, 2003: 114); büyüyen ekonomiye paralel olmayan girişimci sosyo-kültürel altyapısı, iktidar mensuplarının çoğu zaman bu kitlelere dayanması (vergi alma borç al, vergi verme oy ver ilişkisi), vergi kanunlarının yeterince işletilmemesi, vergi ceza sisteminin caydırıcı olmaması, denetimde koordinasyon eksikliği ve vergi denetim elemanlarının nitelik ve nicelik olarak yeterli seviyede olmamaları, sıkça başvurulmuş vergi afları, istihdama yönelik vergi ve diğer kesintilerin yüksekliği ile yeterince bilgilendirici ve yönlendirici olmayan muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri sayılabilir.

Kayıtdışılığın beraberinde getirdiği sonuçlardan birisi kuşkusuz vergi kayıp ve kaçığıdır. Çoğu zaman kayıtdışılık ve vergi kaçığı aynı şeyi ifade etmek için kullanılmakta, vergi kaçığı kayıtdışı ekonominin hem nedeni hem de sonucu olarak algılanmaktadır. Kayıtdışılık ve vergi birbirini besleyen ve güçlendiren süreçlerdir. Vergi, sistemi kayıtdışısına iterken, kayıtdışı kesimlerin genişlemesi de vergilerin ağırlaşmasına yol açmaktadır (Önder, 2001: 251; Erkuş-Karagöz, 2009: 128). Vergi gelirlerini azaltan kayıtdışılık, bütçe açıklarına neden olmakta, sözkonusu açıkların kapatılması için başvurulmuş finansman yöntemi ise ekonomik ve sosyal açıdan ilave maliyetler oluşturmaktadır. Vergi ödeyen dürüst vatandaşın yükü haksız bir şekilde artarken, aynı zamanda vergilendirilmeyen kazanç nedeniyle piyasa rekabeti bozulmaktadır.

* Yer altı ekonomisi, gizli ekonomi, kayıp ekonomi, gözlenemeyen ekonomi, paralel ekonomi, enformel ekonomi, vergi dışı ekonomi gibi adlarla benzer anlamlara gelecek şekilde anılan kayıtdışılık konusunda çok sayıda çalışma yapılmış ve birbirinden değerli eserler meydana getirilmiştir. Bu denli öneme sahip bir konuya yeteri ölçüde değinebilmek bu çalışmanın sınırlarını aşacaktır. Bu nedenle bu çalışmada kayıtdışılık kavramsal düzeyde ele alınmış, ayrıntıya girilmemiştir.

Sayılan olumsuzluklara karşılık; ekonomik kriz dönemlerinde piyasayı stabilize etmesi, istihdam oluşturması, sosyo-ekonomik sistemin güvencesi olması gibi hususlar kayıtdışılığın faydaları olarak belirtilmektedir.

Doğası gereği, kayıtdışı ekonominin gerçek boyutunu tahmin etmek mümkün değildir. Bu nedenle varsayıma dayalı tahminle ölçüm yapılmaktadır. Ölçümlerde kullanılan metot ve yaklaşımlar olarak, anket metodu, vergi denetim ve inceleme metotları, iş gücü katılım oranı yaklaşımı, ekonometrik yaklaşım, emisyon hacmi yaklaşımı, GSMH yaklaşımı, MIMIC (çoklu gösterge-çoklu neden) yaklaşımı vb. sayılabilir (Savaşan, 2004: 55-59). Bu doğrultuda yapılmış çalışmaların özeti bağlamında Türkiye’de kayıtdışı ekonominin GSYH’ye oranının % 1,82 ile % 86,73 arasında değiştiği belirtilmektedir (Ayrıntı için Bknz. Erkuş – Karagöz, 2009: 133-139).

III. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevcut Durumu

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının boyutu hakkında bilgi verebilecek sayısal veriler, her ne kadar mutlak manada gerçeği ifade edemeyecek olsalar dahi, vergi denetim elemanlarınca ortaya konan vergi inceleme rakamlarıdır. Bilindiği üzere Türkiye’de vergi incelemesi, teftiş kurulu başkanlığı, hesap uzmanları kurulu başkanlığı, gelirler kontrolörlüğü daire başkanlığı, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürlükleri aracılığıyla yerine getirilmektedir. Söz konusu birimler tarafından yapılmış çalışmalarda yer alan rakamlar Türkiye’deki vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunu ortaya koyacak niteliktedir. İlgili birimlerce geçmiş yıllara ilişkin verilerin özeti niteliğinde aşağıda tablolar yer almaktadır.

Tablo 1: Tüm Denetim Birimlerince Yapılan İncelemelerin Sonuçları (2009/TL)

Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi
Teftiş Kur. Bşk.	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635
Hesap Uzm. Kur. Bşk.	1312	2542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619
Gelir Kontr. D.B.	455	1336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729
Vergi Denetmenleri	26952	67105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094
Vergi Dairesi Müd.	18914	21499	9.390.126.082	1.979.508.994	113.759.151
<i>Toplam</i>	<i>47787</i>	<i>92752</i>	<i>125.603.952.419</i>	<i>97.972.236.206</i>	<i>7.532.176.228</i>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı – 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010; 61

Tablo 1’den görüleceği üzere 2009 yılında tüm denetim birimlerince yapılan incelemelerde toplam 97.972.236.206,-TL matrah farkı bulunmuştur. Rakamın mükelleflerce beyan edilen matraha ilave edilmesi teorik olarak mükellef toplam matrahını ortaya koyar. Bu durumda 2009 yılında incelenen mükellefler açısından beyan edilmeme oranının % 44; beyan edilen matraha oranının ise % 78 düzeyinde olduğunu ortaya koymaktadır. Tüm denetim

birimlerince yapılan incelemelerin son 5 yıla ilişkin genel görünümü ise Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: *Tüm Denetim Birimlerince Yapılan İnceleme Sonuçları (Milyon TL)*

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

Kaynak: Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı-2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010; 61-62.

Tablo 2’de görüleceği üzere son 5 yılda incelenen mükellefler açısından beyan edilmeme oranı ortalama % 55,1; beyan edilen matraha oranı ise % 122,6 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Türkiye’de 31.12.2009 tarihi itibarıyla faal mükellef sayısı 4103588’dir (GİB, 2010: 140). 2009 yılında incelenen mükellef sayısı ise Tablo 1’den görüleceği üzere 47787’dir. Bu durum mevcut faal mükelleflerin % 1,2’sinin incelemeye tabi tutulduğunu göstermektedir. Son 5 yıllık incelemeler açısından tutulan rapor sayısı ve toplam faal mükellef sayıları ile inceleme oranına Tablo 3’te yer verilmiştir. Tablodan görüleceği üzere ortalama % 3 düzeyine inceleme gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu oranın yükseltilmesi veya daha etkin inceleme yapısıyla doğru mükellef tercihi kapsamında oranının düşük kalmasının normal olabileceği tartışması yazında sürdürülmektedir. Bu kapsamda, Amerikan Gelir İdaresi’nin inceleme oranının ortalama % 1- 2 düzeyinde gerçekleştiği, buna karşın denetimde etkinliğin sağlandığı dile getirilmektedir (Gürbüz, 2008:265). Bu bağlamda denetim tekniği, teknolojik imkanlardan yararlanma gibi faktörlerle denetim etkinliğinin artırılmasının uygun olacağı belirtilebilir.

Tablo 3: *Son 5 Yıllık Vergi İncelemesi ve Toplam Faal Mükellef Sayıları*

Yıllar	2005	2006	2007	2008	2009	Toplam
Rapor Sayısı	104578	110442	135847	113078	92752	559697
Toplam Faal Mükellef	3876305	3937878	4027665	4035013	4103588	19980449
İnceleme Oranı	2,7	2,8	3,4	2,8	2,3	2,8

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı – 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010; 148.

Öteyandan 2010 yılında vergi türleri açısından yapılan inceleme sonuçları ise tablo 4’te yer almaktadır. Tablo 4’te görüleceği üzere, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu’nca yapılan 2010 yılı vergi denetimleri sonucu, incelenen mükellefler açısından elde edilen gelirin % 82,5’i beyan edilmemiş, beyan edilen gelirin toplam gelire oranı ise % 17,5 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 4: Vergi İnceleme Sonuçları (2010/TL)

Vergi Türü	Beyan Edilen Gelir	Beyan Edilmeven	Tarhi Öngörülen	Kesilen Ceza Tutarı
Gelir Vergisi	537.111.952	1.261.877.280	194.863.326	228.400.978
Kurumlar Vergisi	4.694.224.947	6.840.193.621	780.424.012	914.607.059
Katma Değer Vergisi	26.865.294.569	3.593.895.383	762.517.199	919.358.483
Özel Tüketim Vergisi	341.509.277	41.661.642	45.318.864	24.715.847
Banka ve Sigorta	29.640.698	7.409.246	370.458	527.180
Veraset ve İntikal Vergisi	-	25.390	2.538	2.538
Damga Vergisi	2.805.318.372	158.250.613.540	80.752.717	84.230.175
Geçici Vergi	1.760.084.711	4.487.240.850	588.986.934	796.938.757
Diğerleri	14.779.099	63.456.707	951.849	3.101.328
Toplam	37.047.963.625	174.546.348.294	2.452.864.377	2.971.353.157

Kaynak: <http://www.aa.com.tr/tr/vergide-buyuk-kacak-3.html>(02.02.2011).

IV. Muhasebe Mesleği ve Eğitiminin Türkiye'deki Mevcut Durumu

Muhasebe mesleği, güvenilir bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırması, anlamlı bir şekilde özetlenerek yorumlanması ve işletme ile ilgili çıkar gruplarının amaçlarına uygun bir şekilde sunulmasına ilişkin eylemlerin yerine getirilmesi suretiyle muhasebe ilminin uygulanmasıdır. Mali tabloların hazırlanması, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, planlama, müşavirlik, denetim ve tasdik mesleğinin faaliyet alanlarını oluşturmaktadır.

Yasal statüye kavuşturulma mücadelesi Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarına kadar götürülebilecek (Daştan, 2001: 37) muhasebe mesleği, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile düzenlenmiştir. İsminden de anlaşılacağı üzere meslek mensupları Serbest Muhasebeci(SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir(YMM) olmak üzere üç gruba ayrılmış ve faaliyet alanları şu şekilde belirtilmişti. Buna göre, SM'ler muhasebe ve vergilendirmeye hazırlık sürecinde mali tabloları ve vergi beyannamelerini hazırlayacak, SMMM'ler mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması yanında, planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetini yerine getirecek, YMM'ler ise defter tutma, mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması ve diğer belgelerin düzenlenmesi dışında kalan planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi yanında tasdik faaliyetini de icra edebileceklerdir.

1.5.2008 tarihinde kabul edilen 5760 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile değiştirilen ve yeni adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak belirlenen kanunda ise Türkiye'de muhasebe mesleği "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" olmak üzere iki unvan altında

sürdürülmektedir. Değişikle birlikte daha önce var olan “Serbest Muhasebeci” unvanı kaldırılmış, halihazırda bu unvanla mesleki faaliyette bulunanların ise zamanla sınavlardan başarılı olmaları koşuluyla “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” olmaları yasal olarak düzenlenmiştir.

Türkiye’de muhasebe mesleğinin birlik olarak tek çatı altında toplandığı merkez Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’dir. TÜRMOB verileri ışığında Türkiye’de muhasebe mesleğinin sayısal görünümü aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Görünümü (2010)

	Bağımlı	Serbest	Toplam
Serbest Muhasebeci	8957	8217	17174
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	26964	32254	62218
Yeminli Mali Müşavir	1694	2159	3853
Toplam	37615	45630	83245

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

Muhasebe eğitimi; işletme kararlarına yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, doğruluğunun denetlenmesi, raporlar halinde özetlenmesi ve raporlanan bilgilerin karar alma aşamalarında nasıl kullanılacağı konusunda öğrencilerin bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin uygulanması konusunda öğrenci yeteneğinin geliştirilmesi sürecidir (Aysan, 1979: 254).

Gerek teorik olarak muhasebe temel kavram, ilke ve standartlarının gerekse yöntem ve uygulamalarının öğrenciye kazandırılması, öğrencilerce bilginin oluşturulması, ölçülmesi ve en önemlisi analiz edilerek karar almada kullanılmasının sağlanması muhasebe eğitiminin temel amacını oluşturur (Zaif, 2004: 55).

İşletme ile ilgili finansal nitelikteki bilgilerin tam, doğru, tarafsız ve kaliteli bir şekilde sunulmasını sağlayabilecek muhasebe elemanlarına duyulan ihtiyacın gün geçtikçe arttığı bir ortamda muhasebe öğrencilerinin mesleki bilgi ve yeteneklerinin geliştirilmesi önemli hale gelmektedir. Kuşkusuz bu noktada öğrencilerin aldıkları muhasebe eğitiminin kalitesi temel belirleyici konumdadır. Bu çerçevede kaliteli eğitim, kaliteli muhasebeci, kaliteli muhasebe bilgisi ve etkin işletme kararı muhasebe eğitiminin önemi olarak ortaya çıkmaktadır (Daştan, 2008: 37).

Gelinen noktada Türkiye’de 104 Devlet ve 54 Vakıf olmak üzere toplam 158 üniversitede, farklı fakülte isimleri ile İşletme, Maliye, İktisat başta olmak üzere Ekonometri, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri ile Kamu Yönetimi gibi çeşitli bölümlerde muhasebe öğretimi verilmektedir. ÖSYM’nin 2009-2010 yılı verileriyle yaklaşık 750 (lisans ve önlisans toplamı) öğretim elemanının yürüttüğü muhasebe öğretim programının (finans dahil) etkilediği muhasebe eğitimi alan öğrencilerin sayısal görünümü yaklaşık 1271000 kişi şeklindedir (www.osym.gov.tr – 24.02.2011)

V.Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Mesleğinin Rolü

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin önemli bir bölümü mükelleflerin beyanı ve vergi idaresinin denetimi esasına dayanır. Bu durum, 2010 bütçe gerçekleştirmeleri üzerine düzenlenen basın toplantısında ortaya konulan rakamlardan kolaylıkla görülebilir. Tablo 6'da 2010 yılı bütçe gerçekleştirmeleri ve vergi gelirleri içeriği, Tablo 7'de ise türleri itibariyle vergi mükellefi sayıları yer almaktadır.

Tablo 6: 2010 Yılı Bütçe Gerçekleşmeleri ve Vergi Gelirleri (Milyon TL)

Bütçe gerçekleştirmeleri;		Vergi Gelirleri İçeriği;	
Merkezi yönetim bütçe giderleri	293.628	Gelir vergisi	40.392
Faiz hariç bütçe giderleri	245.332	Kurumlar vergisi	20.925
Merkezi yönetim bütçe gelirleri	254.028	Motorlu taşıtlar vergisi	5.033
<i>Genel bütçe vergi gelirleri</i>	<i>210.532</i>	Dâhilde alınan KDV	26.325
Bütçe açığı	39.600	Özel tüketim vergisi	57.285
Faiz Dışı fazla	8.697	İthalatta alınan KDV	36.208
		Damga vergisi	5.083
		Harçlar	7.007
		Diğer vergiler	12.274
		<i>Toplam</i>	<i>210.53</i>

Kaynak: Şimşek, 17 Ocak 2011

Tablo 7: Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları (31.12.2009)

Mükellef Türü	Faal
Gerçek Kişi	3292988
Limited Şirket	555294
Adi Ortaklık	41416
Anonim Şirket	79934
Diğer	86250
Kooperatif	44422
Kollektif Şirket	3025
Adi Komandit Şirket	239
Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket	1
Toplam	4103569

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı – 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010; 145.

Tablo 6 ve 7 birlikte değerlendirildiğinde; 2010 yılı genel bütçe gelirlerinin yaklaşık % 83'ü vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Faal 4103569 mükellef tarafından gerçekleştirilen bu vergi gelirlerinin büyük bir kısmı ise gelir, kurumlar ve katma değer vergisinde görüleceği üzere beyan esaslı sonuca oluşmaktadır. Ancak, beyan esaslı, vergi kaçakçılığı açısından bir risk teşkil ettiği gerekçesi ile vergi kayıp ve kaçaklarının başlıca nedeni olarak görülmektedir. Mükellefler açısından vergi bilinci eksikliği ve vergiye karşı duyarsızlık; idari anlamda vergi denetiminin örgütsel sorunları, vergi inceleme

kapasitesinin yetersizliği, vergi sisteminin güncel ekonomik hareketliliği kavramadaki yavaş tutumu vb. sorunlar vergiyi doğuran olayların kayıtdışı izlenmesine neden olmakta, bu da vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açmaktadır (Gücenme, 2004: 25).

Bu noktada muhasebe meslek mensuplarının etkin faaliyetleri sorunun çözümünde önemli rol oynayabilir. Çünkü vergi idaresi ile mükellef arasında yer alan ve bir anlamda köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları, faaliyetleri ile kayıtdışılığın ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin rol oynayabilirler. Tablo 7’de görüleceği üzere 4103569 mükellefin vergisel beyanı muhasebe meslek mensubunun faaliyetleri arasında yer almakta ve kuşkusuz bu faaliyet mükellefin vergiye karşı tutumunu doğrudan etkilemektedir. Etkin bir müşavirlik hizmeti ile mükellefler üzerinde yönlendirici konumda olabilecek muhasebe meslek mensupları, vergiye karşı duyarsızlık ve vergi bilinci eksikliğini gidermede yardımcı olabilirler. Ekonomik faaliyetlerin her aşamasına katkıda bulunabilecek muhasebe meslek mensuplarının, devletin en önemli ve sağlıklı finansman kaynağı vergilerin elde edilmesinde ve bir bütün olarak vergileme sisteminde, sağlayacağı katkıları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Fırat, 2001: 84).

- Vergi denetim elemanlarına yardımcı olma ve onların işlerini kolaylaştırma,
- Beyana dayalı sistemde beyan edilen bilgi ve belgenin doğruluğunu artırma,
- Vergi idaresinin yükünü hafifletme ve denetim yetersizliğini gidermede yardımcı olma,
- Türk vergi sisteminde yozlaşmayı önleyerek, muhasebecilik, vergicilik ve işletmecilik alanlarında güven ve ahlak unsurunun geliştirilmesine katkı sağlama,
- Vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların asgari düzeye çekilmesi suretiyle, yargıya gitmeden uzlaşma yolu ile birçok sorunun çözüme kavuşmasını sağlama,
- Vergi gelirinin artmasına katkıda bulunmadır.

Sözkonusu katkıların düzeyi, olabilirliği kuşkusuz muhasebe, müşavirlik ve denetim hizmetlerini ifa eden muhasebe meslek mensuplarının niteliksel olarak kalifiye olmaları ile doğrudan ilişkilidir. Muhasebe meslek mensupları mükellefle vergi, sigorta ve diğer idareler arasında köprü vazifesi görmektedir. Özellikle sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinde veya temininde, kayıtdışı işçi çalıştırılmasında ya da çalışanların ücretlerinin bir kısmının kayıtdışı bırakılmasında muhasebe meslek mensuplarının caydırıcı etkilerinin olması gerekmektedir. Toplumsal genel beklentinin bu yönde olduğu belirtilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde mükelleflerle ilgili vergilemeye dayalı sorumluluklarını ise 4 Sıra Nr’lı Vergi Beyannamelerinin

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'den hareketle aşağıdaki gibi değerlendirmek mümkündür:

- Mükellefçe ibraz edilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği uyarınca uygun olarak süresi içinde kanuni defterlere aktarılmasından,
- Beyannamele eklenen mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine göre belirlenen dönem kâr – zararının doğruluğundan,
- Bilerek kullandıkları veya harici bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı oldukları anlaşılabilen belgelerden,
- Miktar veya tutar itibariyle işletmelerin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerden,
- Hataen dahi olsa yanlış hesaplamalar veya yanlış kayıtlar yapılarak vergi ziyana sebebiyet verilmesinden sorumludurlar.

VI.Araştırma

A.Araştırmanın Amacı

Araştırma, Doğu Karadeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları, nedenleri, önlenmesi yanında vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleği ilişkisi konularına yaklaşımlarını ortaya koyarak, muhasebe eğitiminde meslek mensuplarının bu yöndeki beklentilerini incelemek amacıyla ele alınmıştır.

B.Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada Doğu Karadeniz Bölgesinde (Trabzon, Ordu, Rize, Giresun, Gümüşhane ve Artvin) faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları hedef kitle seçilmiş, veri toplamada “anket tekniği” kullanılmıştır. Bölgede bulunan faal meslek mensuplarının sayısal görünümü merkez ve ilçeler dahil; Trabzon 181 (SM), 344 (SMMM); Ordu 105, 237; Rize 71, 136; Giresun 71, 127; Gümüşhane 25, 38 ve Artvin 26, 57 şeklindedir(www.turmob.org.tr).

Araştırmada veri toplama aracı olarak düzenlenen anket formu 3 adımda oluşturulmaya ve incelenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede *birinci adımda* meslek mensuplarının kişisel bilgileri, *ikinci adımda* müşteri işletmelerden vergisel konularda bir telkinde bulunulup bulunulmadığı ve muhasebe meslek mensubunun vergi kayıp ve kaçaklarına yaklaşımı, (genel yargılara katılma, nedenlerin tespiti, önlenmesi vb.) ve *üçüncü adımda* ise muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde muhasebe eğitiminden beklentileri ele alınmıştır.

İkinci adımda yer alan muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarına yaklaşımı, (genel yargılara katılma, nedenlerin tespiti, önlenmesi

vb.) ile ilgili yargıları değerlendirmek için 5’li likert ölçeği kullanılmıştır (1.Kesinlikle Katılmıyorum, 2.Katılmıyorum, 3.Kararsızım, 4.Katılıyorum, 5.Kesinlikle Katılıyorum). Anket sonuçlarının değerlemesinde, cevaplara yönelik frekans tabloları oluşturulmuş ve genel eğilim tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, genel özelliklerle ikinci adımda yer alan yargılar arasındaki farklılıklar istatistiki olarak tekyönlü varyans analizi (ANOVA) ve t-testi analizi aracılığıyla belirlenmeye çalışılmıştır.

C. Araştırmanın Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Yüz yüze görüşme ve e-mail aracılığıyla elde edilen anket formlarından* değerlendirmeye alınanların sayısı 144 olup değerlendirmede SPSS 16 (Statistic Program For Social Sciences- Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı)’dan yararlanılmıştır. Ankete katılanların genel özelliklerine ilişkin frekans dağılımları ve yüzdeleri Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8: Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Özellikleri

	İl	Trabzon	Rize	Ordu	Giresun	Gümüşhane	Artvin	Toplam	
								Frekans	%
Unvan	SM	21	4	3	4	1		33	23
	SMMM	45	23	20	9	5	5	107	74
	YMM	3		1				4	3
	Toplam	69	27	24	13	6	5	144	100
Cinsiyet	Erkek	63	25	19	11	6	4	128	89
	Kadın	6	2	5	2		1	16	11
	Toplam	69	27	24	13	6	5	144	100
Eğitim	Lise	14	1	1	1	2	1	20	14
	Önlisans	8	3	3	1	1		16	11
	Lisans	46	23	20	11	3	4	107	74
	Lisansüstü	1						1	1
	Toplam	69	27	24	13	6	5	144	100
Deneyim	5 Yıldan az	8	3	2	1			14	10
	5- 10 yıl arası	8	5	5	4	2	1	25	17
	10-15 yıl arası	10	8	8	2		1	29	20
	15 yıldan fazla	43	11	9	6	4	3	76	53
	Toplam	69	27	24	13	6	5	144	100

* Anket formu ekte sunulmuştur. Verilerin elde edilmesinde katkıları bulunan muhasebe meslek mensuplarına ve anketin yapılmasında büyük katkıları bulunan bütün arkadaşlara teşekkür ederim. Bununla birlikte, anket isminde yer alan “vergi kayıp ve kaçığı” ifadesinin, birçok muhasebe meslek mensubunun anketi yanıtlamaktan kaçınmasına neden olduğu izlenimini doğurmuştur. Bu durum, diğer birçok çalışmada olabilecek çeşitli çalışma kısıtı çerçevesinde, bu çalışmanın kısıtı olarak belirtilebilir.

Tablo 8'den görüleceği üzere, ankete katılanların % 23'ü SM, % 74'ü SMMM ve % 3'ü YMM'dir. Ankete katılımın en fazla olduğu il Trabzon'dur. Cinsiyet açısından bakıldığında bay meslek mensuplarının ağırlığı (% 89) görülmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının % 53'ü 15 yıldan fazla deneyime sahip olup, meslek mensuplarının % 75'i lisans ve lisansüstü mezundur.

Tablo 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergisel Konularda Baskı ya da Telkin Alıp Almadıkları Durumu

İl	Trabzon	Rize	Ordu	Giresun	Gümüşhane	Artvin	Toplam	
							Frekans	%
Evet	38	18	12	11	3	3	85	59
Hayır	31	9	12	2	3	2	59	41
Toplam	69	27	24	13	6	5	144	100

Tablo 9'dan görüleceği üzere, ankete katılanların % 59'u müşteri işletmelerinden özellikle vergisel konularda baskı ya da telkin aldığını, % 41'i ise böyle bir durumla karşılaşmadığını beyan etmiştir. Tablo 10'da muhasebe meslek mensuplarının konu ile ilgili genel yargıları (vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri, önlenmesi ve meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadeledeki yeri) frekans analizi kapsamında verilmiş, ardından müşteri işletmelerden baskı ya da telkin aldıklarını belirten meslek mensupları ile böyle bir durumla karşılaşmadıklarını ifade eden meslek mensupları arasında anlamlı farkın olup olmadığı t testi aracılığıyla analiz edilmiştir.

Tablo 10: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçakları Konusunda Genel Yargıları

A.Vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili yargılara ilişkin düşünce yapısı	N	Ort.	Std. Sap.
A1.Vergi yasalarındaki boşluklardan ötürü mükelleften yasalara tam uyumu beklenmemelidir.	144	2,86	1,26
A2.Ekonomik koşullar ve vergi yükü göz önünde bulundurulduğunda vergi kaçırın suçlanmamalıdır.	144	2,35	1,30
A3.Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	144	2,40	1,30
A4.Vergi sistemi adaletsiz olduğu için vergi kaçırın ahlaki bir sorun değildir.	144	2,31	1,22
A5.Mükellefin eğitim düzeyi yükseldikçe vergi kaçırın eğilimi azalmaktadır.	144	2,88	1,37
A6.Türkiye'de vergi kaçırın birinin yakalandığı zaman ödeyeceği ceza çok yüksektir.	144	2,69	1,24
A7.Türkiye'de vergi kaçırın birinin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalini yüksek bulmuyorum.	144	3,29	1,26
B.Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan durumlara ilişkin düşünce yapısı			
B1.Etkin olmayan vergi denetimi ve adil olmayan vergileme zihniyeti,	144	3,74	1,22
B2.Vergi yasalarının çok karışık olması ve çok sık değişiklik yapılması,	144	3,51	1,27
B3.Cezaların düşük olması ve vergi aflarına sıkça başvurulması,	144	3,49	1,30
B4.Vergi oranlarının yüksek olması,	144	3,67	1,25
B5.Gelir dağılımının adil olmaması ve mükellef gelir düzeyinin düşük olması,	144	3,68	1,19
B6.Ekonomik dalgalanma ve krizler,	144	3,49	1,10
B7.Alınan vergilerin hizmet olarak geri dönmeyeceği inancı,	144	3,44	1,23

Tablo 10: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçakları Konusunda Genel Yargıları (Devam)

B8. Toplumsal ve vergiye ilişkin ahlaki seviyenin düşük olması,	144	3,63	1,23
B9. Toplumdaki yolsuzluk düzeyi ve yaygın rüşvet ağı.	144	3,53	1,19
C. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine ilişkin düşünce yapısı			
C1. Yasal müeyyideler (hapis cezası),	144	3,36	1,39
C2. Toplumsal etki, "suçluluk hissi ve utanma" duygusunun yaşatılması,	144	3,50	1,29
C3. Vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi sayısının azaltılması yanında etkin vergi denetimi,	144	3,97	1,14
C4. Konu ile ilgili ele alınacak bilimsel yayınlar,	144	3,45	1,15
C5. İşletmelerde her türlü giderlerin kanuni defterlere yazılması ve bunların vergi matrahından düşülmesi,	144	3,83	1,17
C6. Muhasebe meslek mensuplarının konuya eğilmeleri/faaliyetlerindeki etkinlik,	144	3,63	1,15
C7. Muhasebe meslek mensubunun tuttuğu defterler açısından mükellefle birlikte sorumlu tutulması.	144	3,16	1,34
D. Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele ve muhasebe mesleği ilişkisine bakış			
D1. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresince yürütülen vergi denetimleri yetersiz kalmaktadır.	144	3,74	1,14
D2. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	144	3,28	1,23
D3. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	144	2,56	1,23
D4. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.	144	2,69	1,32
D5. Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele görevleri vardır.	144	3,63	1,18
D6. Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	144	3,67	1,18
D7. Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılığın önlenmesi muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracaktır.	144	3,91	1,32
E. Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede muhasebe eğitiminden beklentiler			
E1. Üniversite muhasebe eğitiminde, öğrencilerin vergi kayıp ve kaçakları konusunda yeterli eğitim aldıkları söylenebilir.	144	2,45	1,21
E2. Muhasebe mesleğini tercih eden üniversite mezunları, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin önemini bilincindedirler.	144	2,85	1,21
E3. Muhasebe mesleğini tercih eden üniversite mezunları, muhasebe ve vergi konularına vakıftırlar.	144	2,62	1,10
E4. Muhasebe eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.	144	3,98	1,21
E5. Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede sosyal medya ağları etkin biçimde kullanılmalıdır.	144	4,17	1,10

Tablo 10'dan görüleceği üzere, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili genel yargılara (A1; A7) ortalama düzeyde katılmakla birlikte ağırlıklı olarak, vergi kaçırınların vergi idaresince yakalanma ihtimallerinin düşük oluşu (3,29), mükellef eğitim düzeyinin yükselmesi durumunda vergi kaçırma eğiliminde düşüklük yaşanacağı (2,88) ve yasalardaki boşluklar nedeniyle mükellef uyumunun beklenmemesi gerektiği (2,86) görüşlerine ağırlıklı katıldıkları ortaya çıkmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında sayılan durumlara (B1; B9) meslek mensuplarının katılımı genelde yüksek olmakla birlikte, etkin olmayan vergi denetimi ve adil olmayan vergileme zihniyeti (3,74) ilk sırada yer almaktadır.

Benzer şekilde, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde sayılan değişkenlere (C1; C7) katılımın genelde yüksek düzeyde gerçekleştiği, ancak vergi oranlarının düşürülmesi, vergi sayısının azaltılması ile etkin vergi denetimi (3,97) ile işletmelerde meydana gelen giderlerin tamamının deftere yazılması ve kanunen kabul edilir niteliğe kavuşturulması (3,83) daha önemli görülmektedir. Mükellefle birlikte meslek mensubunun sorumlu tutulması (3,16) ve yasal müeyyide (hapis cezası) (3,36) yargılarına katılım, diğer yargılara göre düşük düzeyde gerçekleşmiştir.

Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleği ilişkisinde (D1; D7), kayıtdışı ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinin mesleğin saygınlığını artıracacağı (3,91), vergi idaresince yürütülen vergi denetimlerine (3,74) meslek mensuplarınca yardım edilmesi gerektiği görüşü ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe eğitiminden beklentiler açısından (E1; E5) ise vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede sosyal medya ağlarından etkin biçimde yararlanılması gerektiği (4,17) yüksek bir oranda vurgulanmakta, idare, meslek mensubu ve eğitim kurumları arasında koordinasyon gerekli görülmektedir (3,98). Ayrıca üniversite muhasebe eğitiminde vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele konusunda öğrencilerin yeterli eğitim alamadıkları (2,45) ve konunun bilincinde yeterince olmadıkları (2,85) kanaati ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yer alan genel yargılar, il, unvan, eğitim ve deneyim düzeyi ile vergisel konularda mükelleflerce baskı ya da telkinde bulunulup bulunulmadığına yönelik verilen cevaplar doğrultusunda incelenmiş, Tablo 11 ve 12'de sunulmuştur. Anlamlı farklılık olduğu görülen değerlerden 3 ve daha fazla seçeneğe olanlar için tek yönlü varyans testi (ANOVA), 2 seçeneğe olanlar için ise bağımsız t-testi kullanılmıştır.

Tablo 11: Genel Özellikler Bağlamında Değişkenlere İlişkin ANOVA Sonuçları

İl, Unvan, Eğitim ve Deneyim Düzeyi		Kareler Toplamı	Sd.	Ort.	F.	P.	
İl	A1.Vergi yasalarındaki boşluklardan ötürü mükelleften yasalara tam uyumu beklenmemelidir.	29,093	5	5,819	4,053	0,002	***
	A2. Ekonomik koşullar ve vergi yükü göz önünde bulundurulduğunda vergi kaçırın suçlanmamalıdır.	28,580	5	5,716	3,715	0,003	***
	A3. Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	24,643	5	4,929	3,149	0,010	**
	A6. Türkiye’de vergi kaçırın birinin yakalandığı zaman ödeyeceği ceza çok yüksektir.	41,466	5	8,293	6,463	0,000	***
	A7. Türkiye’de vergi kaçırın birinin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalini yüksek bulmuyorum.	20,378	5	4,076	2,712	0,023	**
	B3. Cezaların düşük olması ve vergi aflarına sıkça başvurulması,	26,242	5	5,248	3,357	0,007	***
	B9. Toplumdaki yolsuzluk düzeyi ve yaygın rüşvet ağı.	16,089	5	3,218	2,365	0,043	**
	C2. Toplumsal etki, “suçluluk hissi ve utanma” duygusunun yaşatılması,	28,071	5	5,614	3,691	0,004	***
Unvan	A1.Vergi yasalarındaki boşluklardan ötürü mükelleften yasalara tam uyumu beklenmemelidir.	8,245	2	4,122	2,654	0,074	*
	A3. Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	8,927	2	4,464	2,716	0,070	*
	C2. Toplumsal etki, “suçluluk hissi ve utanma” duygusunun yaşatılması,	13,495	2	6,748	4,238	0,016	**
Eğitim	B5. Gelir dağılımının adil olmaması ve mükellef gelir düzeyinin düşük olması,	6,889	2	3,444	2,473	0,088	*
	D7. Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışlığın önlenmesi muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracaktır.	11,710	2	5,855	3,496	0,033	**
Deneyim	B2. Vergi yasalarının çok karışık olması ve çok sık değişiklik yapılması,	13,516	3	4,505	2,914	0,037	**
	B4. Vergi oranlarının yüksek olması,	11,053	3	3,684	2,422	0,068	*
	B7. Alınan vergilerin hizmet olarak geri dönmeyeceği inancı,	13,534	3	4,511	3,098	0,029	**
	D7. Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışlığın önlenmesi muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracaktır.	11,806	3	3,935	2,334	0,077	*
	E2. Muhasebe mesleğini tercih eden üniversite mezunları, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin önemini bilincindedirler.	9,778	3	3,259	2,303	0,080	*
	E4. Muhasebe eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanmalıdır.	10,935	3	3,645	2,551	0,058	*

*** p < 0,01 düzeyinde anlamlı, ** p < 0,05 düzeyinde anlamlı; * p < 0,10 düzeyinde anlamlı.

Tablo 11’de yer alan değerlerden muhasebe meslek mensuplarının faaliyette bulunduğu il bazında anlamlı farklılıklar ağırlıklı olarak vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik dile getirilen yargılar çerçevesinde (A1-A2-A3-A6-A7) oluşmaktadır. Bu çerçevede önemli düzeyde anlamlı farklılığın olduğu bir diğer başlık olarak “B3.Cezaların düşük olması ve vergi aflarına sıkça başvurulması” ve “C2.Toplumsal etki, “suçluluk hissi ve utanma” duygusunun yaşatılması” gelmektedir. Bu bağlamda “A6.Türkiye’de vergi kaçırın birinin yakalandığı zaman ödeyeceği ceza çok yüksektir” yargısı ile ilgili anlamlı farklılığı

Giresun ile diğer iller arasında; “B9. Toplumdaki yolsuzluk düzeyi ve yaygın rüşvet ağı” kapsamında ise Trabzon ile Rize (ortalama fark Trabzon-Rize: 0,80354, p:0,034). Aynı şekilde “B3.Cezaların düşük olması ve vergi aflarına sıkça başvurulması” yargısında ise farklılık Rize ile Ordu illerinde faaliyette bulunan meslek mensupları arasında oluşmaktadır (ortalama fark Rize - Ordu: 1,12037, p: 0,021). Söz konusu farklılıkların sebebi olarak illerin sahip olduğu farklı sosyo-ekonomik durum gösterilebilir.

Unvan açısından bakıldığında ise farklılık A1, A3 ve C2 değişkenleri açısından özellikle SM’ler ile SMMM’ler arasında oluşmaktadır. Örneğin “C2.Toplumsal etki, “suçluluk hissi ve utanma” duygusunun yaşatılması” değişkeninde farklılık (ortalama fark SMMM- SM: 0,80354, p: 0,034) şeklinde oluşmaktadır. Bu çerçevede meslek mensuplarından SMMM’ler suçluluk hissi ve utanma duygusu yaşatmanın mükellef üzerinde önemli etki yaratacağını SM’lere göre daha yüksek oranda katılımı belirtmektedir.

Eğitim düzeyi açısından farklılık lisans ile lise mezunları arasında “B5.Gelir dağılımının adil olmaması ve mükellef gelir düzeyinin düşük olması” ve “D7.Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılığın önlenmesi muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracaktır” değişkenlerinde ağırlıklı olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin “D7.Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılığın önlenmesi muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracaktır” değişkeninde farklılık (ortalama fark lisans- lise: 0,82778, p: 0,026) şeklinde oluşmaktadır. Bu durum lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarının kayıtdışılığın önlenmesi ile vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasının mesleğin toplum nezdindeki saygınlığını artıracığı görüşüne ağırlıklı (4,02) şekilde katıldıklarını ortaya koymaktadır. Lise mezunu meslek mensuplarının ise konuyla ilgili paralel düşündükleri, ancak yargıya katılım düzeylerinin daha düşük seviyede (3,20) kaldığı görülmektedir.

Konuya meslek mensuplarının *deneyim düzeyleri* açısından bakıldığında ise genelde 15 yıldan fazla deneyime sahip meslek mensupları ile diğer deneyim düzeyine sahip olanlar arasında anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Tablo 11’den görüleceği üzere deneyime dayalı farklılıklar ağırlıklı olarak vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerine yönelik yaklaşımlarda (B2-B4-B7) ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasının mesleğin saygınlığını artıracığı ve muhasebe mesleğini tercih eden üniversite mezunlarının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelenin önemini farkında oldukları yaklaşımlarında da farklılık görülmektedir. Örneğin “B2.Vergi yasalarının çok karışık olması ve çok sık değişiklik yapılması” değişkenine yönelik yaklaşım farklılığı (ortalama fark 15 yıldan fazla – 5-10 yıl arası: 0,83000, p: 0,023) şeklinde oluşmaktadır. Bu bağlamda deneyim düzeyi 15 yıldan fazla olanların vergi kayıp ve kaçakları nedenleri arasında yasaların çok karışık olduğu ve sıkça değiştirildiği gerekçesine dayandıranların ağırlıklı katılım düzeyi (3,75), 5-10 yıl arası deneyim düzeyine sahip muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek (2,92) düzeyde olduğu ortaya çıkmaktadır.

Deneyime bağlı olarak yasal mevzuatta yaşanan değişim sıklığı bu durumun nedeni olarak değerlendirilebilir.

Tablo 12: Bağımsız t Testi Sonuçları

<i>Vergisel konularda baskı ya da telkin alınıp alınmadığı</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Sig²-tailed</i>	
A1.Vergi yasalarındaki boşluklardan ötürü mükelleften yasalara tam uyumu beklenmemelidir.	0,960	0,329	1,733	142	0,085	*
A3.Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	8,864	0,003	2,775	142	0,006	***
A7.Türkiye’de vergi kaçırmanın vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalini yüksek bulmuyorum.	2,623	0,108	2,347	142	0,020	**
B1.Etkin olmayan vergi denetimi ve adil olmayan vergileme zihniyeti,	3,563	0,061	3,273	142	0,001	***
B3.Cezaların düşük olması ve vergi aflarına sıkça başvurulması,	0,778	0,379	2,477	142	0,014	**
B7.Alınan vergilerin hizmet olarak geri dönmeyeceği inancı,	1,428	0,234	3,085	142	0,002	***
B8.Toplumsal ve vergiye ilişkin ahlaki seviyenin düşük olması,	4,339	0,039	2,136	142	0,034	**
D6.Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	10,872	0,001	- 1,988	142	0,049	**
D7.Vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılığın önlenmesi muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracaktır.	7,606	0,007	- 1,993	142	0,048	**

*** p < 0,01 düzeyinde anlamlı, ** p < 0,05 düzeyinde anlamlı; * p < 0,10 düzeyinde anlamlı.

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik, özellikle vergisel konularda mükelleflerden bir baskı ya da telkin olup olmadığı hususu ile ilgili frekans dağılımı Tablo 9’da verilmişti. Sözkonusu tabloda meslek mensuplarının % 59’u böyle bir baskı ya da telkinle karşılaştığını, % 41’i ise karşılaşmadığını ifade etmişti. Tablo 12’de sözkonusu durumla ilgili t testi sonuçları yer almaktadır. Tablodan görüleceği üzere anlamlı farklılıkların ortaya çıktığı değişkenler, vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik genel yargılar açısından A1-A3-A7; vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri açısından B1-B3-B7-B8 ve vergi kayıp ve kaçakları ile muhasebe mesleği ilişkisi bağlamında D6-D7 olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin, vergi kayıp ve kaçakları nedenleri arasında “B1.Etkin olmayan vergi denetimi ve adil olmayan vergileme zihniyeti” açısından vergisel konularda mükellef baskı ya da telkinin varlığını belirten meslek mensuplarının değişkene katılım düzeyi (4,01) böyle bir durumun olmadığını belirten meslek mensuplarına göre (3,35) yüksek düzeyde ortaya çıkmaktadır. Benzer şekilde “B7.Alınan vergilerin hizmet olarak geri dönmeyeceği inancı” açısından da sözkonusu katılım düzeyi, hayır seçeneğini işaretleyen meslek mensupları katılım düzeyine (3,06) göre evet diyenlerde katılım düzeyi (3,70) daha yüksek olarak ortaya çıkmaktadır.

Tablo 13: *Muhasebe Eğitiminde Vergi Kayıp ve Kaçakları ile Mücadeleye Yönelik Eğitim Verilmesine İlişkin Yaklaşımlar*

İl	Trabzon	Rize	Ordu	Giresun	Gümüşhane	Artvin	Toplam	
							Frekans	%
Evet	64	25	18	13	5	5	130	90
Hayır	5	2	6		1		14	10
Toplam	69	27	24	13	6	5	144	100

Tablo 13'te ankete katılan meslek mensuplarının % 90'ı muhasebe eğitiminde vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele konularında eğitim verilmesi gerektiğini düşünmektedir. Bu görüşü paylaşanların % 36'sı "Vergi Ahlakı & Vergi Kayıp ve Kaçağı", % 26'sı "Vergi Hukuku", % 17'si "Muhasebe Ahlakı (Etiği)", % 12'si "Muhasebe Denetimi" ve % 9'u ise "Genel Muhasebe" dersinde bu eğitimin yapılması gerektiğini düşünmektedir.

VII. Sonuç

T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nca yapılan 2010 yılı vergi denetimleri sonucu, incelenen mükellefler açısından elde edilen gelirin % 82,5'inin beyan edilmediği (Tablo 4) ortaya konulmaktadır. Bu durum, beyan esasına dayalı ülkemiz vergi sisteminde, mükellef beyanının gerçeği yansıtmadığını göstermektedir. Ayrıca, mutlak manada olmasa dahi, sözkonusu oran, ülkede var olan kayıtdışı ekonomi ile vergi kayıp ve kaçaklarının boyutu hakkında fikir verebilecek niteliktedir. Ortaya çıkan sözkonusu tablonun nedenleri arasında, vergi inceleme kapasitesinin yetersizliği, vergi sisteminin güncel ekonomik hareketliliği kavramadaki yavaş tutumu ve vergi idaresinin örgütsel sorunlarına dayalı, etkin olmayan vergi denetim yapısı ilk sırada sayılabilir. Ancak, beyan esasına dayalı vergileme sisteminde, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında köprü görevi gören muhasebe meslek mensupları payının da bu açıdan sorgulanması gerekir. Kuşkusuz muhasebe meslek mensubu sadece vergileme konusunda görev yapmamakta, işletme ile ilgili finansal bilgilerin tamamını kapsayıcı nitelikte faaliyette bulunmaktadır.

Etkin bir müşavirlik hizmeti ile mükellefler üzerinde yönlendirici konumda olabilecek muhasebe meslek mensupları, vergiye karşı duyarsızlık ve vergi bilinci eksikliğini gidermede yardımcı olabilirler. Toplumsal genel beklentinin de bu yönde olduğu gerçeğinden hareketle Doğu Karadeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları, nedenleri, önlenmesi yanında vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleği ilişkisi konularına yaklaşımlarını ortaya koymak ve muhasebe eğitiminde meslek mensuplarının bu yöndeki beklentilerini incelemek amacıyla bu araştırma ele alınmıştır. Araştırmada Doğu Karadeniz Bölgesinde (Trabzon, Ordu, Rize, Giresun, Gümüşhane ve Artvin) faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları hedef kitle seçilmiş, veri toplamada "anket tekniği" kullanılmıştır. Düzenlenen anket formu; genel özellikler, vergi

kayıp ve kaçaklarına yönelik genel yargılar (nedenlerin tespiti, önlenmesi, meslek mensuplarının konumu) ve vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe eğitiminden beklentiler olmak üzere üç adımda oluşturulmuş ve incelenmiştir.

Ankete katılımın en yüksek olduğu il Trabzon (% 47) olup toplam katılım 144 olarak gerçekleşmiştir. Unvanlar açısından ankete katılım % 23 SM, % 74 SMMM ve % 3 YMM şeklinde gerçekleşmiştir. Eğitim düzeyi açısından ankete katılanların % 75'inin lisans ve lisansüstü mezunu, deneyim düzeyi açısından ise % 53'ünün 15 yıldan fazla deneyime sahip olduklarını ortaya koymaktadır. Ayrıca ankete katılan meslek mensuplarının % 59'u müşteri işletmelerinden özellikle vergisel konularda baskı ya da telkin aldıklarını belirtmektedir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları konusu ile ilgili (genel yargılar, vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri, önlenmesi ve meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadeledeki yeri gibi) hususlarda değerlendirmeleri özetle aşağıdaki gibi ortaya çıkmaktadır. Ankete katılan muhasebe meslek mensupları;

- Türkiye'de vergi kaçırıcıların yakalanma ihtimallerini düşük bulmakta ve mükellef eğitim düzeyinin yükselmesi halinde vergi kayıp ve kaçaklarının azalacağına inanmaktadır.
- Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri açısından ağırlıklı olarak, etkin olmayan vergi denetimi ve adil olmayan vergileme zihniyeti, gelir dağılımındaki adaletsizlik ve mükellef gelir düzeyinin düşüklüğü ile vergi oranlarının yüksekliği yanında toplumsal ve vergiye ilişkin ahlaki seviyenin düşük olmasını görmektedir.
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için vergi oranlarının düşürülmesini ve vergi sayısının azaltılmasını, etkin vergi denetimini, işletmelerde her türlü giderlerin kanuni defterlere yazılması ve bunların vergi matrahından düşülmesini, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde konuyla ilgili etkin hareket etmelerini gerekli görmektedir.
- Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleği ilişkisi açısından, vergi idaresince yürütülen vergi denetimlerinin yetersizliğinden hareketle meslek mensuplarının aktif rol almaları gerektiğini ortaya koymakta, vergi kayıp ve kaçakları ile kayıtdışılığın önlenmesinin ise muhasebe meslek mensuplarının toplumdaki saygınlığını artıracığına inanmaktadır.
- Üniversite muhasebe eğitiminde, öğrencilerin vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele konusunda yeterli eğitim almadıklarını bu nedenle muhasebe eğitim kurumları ile meslek mensupları ve vergi idaresi arasında koordinasyon sağlanması gerektiğine inanmakta, ayrıca vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede sosyal medya ağlarının etkin biçimde kullanılması gerektiğini düşünmektedir.

Öteyandan ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının genel özellikleri (il, unvan, eğitim ve deneyim düzeyi) bakımından vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik yargılara katılımındaki farklılığın incelenmesi sonucunda bazı anlamlı sonuçlar ortaya çıkmıştır. *İl* bazında farklılığın sebebi olarak sahip olunan sosyo-ekonomik yapı; *unvan* açısından vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede psikolojik faktörlerin ön plana çıkarılmasının etkin olacağı düşüncesi (SMMM’lerde yüksek); *eğitim düzeyi* açısından vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinin mesleğinin imajına olumlu katkı yapacağı düşüncesi (lisans mezunlarında yüksek); *deneyim düzeyi* açısından yasal mevzuatta yaşanan değişim sıklığının vergi kayıp ve kaçakları nedeni olarak gösterilmesi (15 yıldan daha fazla deneyime sahip olanlarda yüksek) anlamlı sonuçlar çerçevesinde özetlenebilir.

Çalışmanın giriş kısmında 1990’lı yılların ikinci yarısında yaşanan örnek olayda, muhasebe meslek mensupları ile vergi denetim elemanlarının konuyu ele alma biçimleri dile getirilmiş ve 2011’de konu hakkında zihniyet değişiminin olup olmadığının sorgulanacağı belirtilmiştir. Muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket çalışmasında “*vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir*”(2,56); “*vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir*”(2,69) yargılarına katılım ortalama düzeyde gerçekleşmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri eşliğinde, ortaya çıkan bu sonuç, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede meslek mensupları ile denetim elemanları arasında uyumlu çalışmanın olmamasına karşılık, denetim elemanları tarafından muhasebe meslek mensubu faaliyetlerinin bir engel olarak görülmediği şeklinde okunabilir.

Öteyandan bu çalışmada ele edilen bulgular Doğu Karadeniz Bölgesi’nde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının genel yargılarını taşımaktadır. Dolayısıyla farklı bölgeler kapsamında yapılacak araştırmalarda farklı sonuçların elde edilmesi mümkündür. Ayrıca, bu çalışmanın devamı niteliğinde vergi denetim elemanları üzerinde benzer bir araştırmanın yapılarak konunun ele alınması, denetim elemanlarının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede muhasebe mesleğini konumlandırmaları incelenebilir.

Sonuç olarak vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve kayıtdışılığın önlenmesi, muhasebe meslek mensuplarının toplum nezdindeki saygınlığını artıracaktır.

Kaynaklar

- Altuğ, O. (1994), Kayıt Dışı Ekonomi, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul.
 Aslanoğlu, S. (2008), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri”, *MUFAD*, Sayı.39, (Temmuz), ss.199-211.

- Aydın, S. (2003), “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 178, (Temmuz), ss.19-26.
- Aysan, M.(1979), “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?”, *Türkiye I. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 20-21 Nisan, ss. 250-284.
- Batirel, Ö.F. (1996), “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (Mart), www.hud.org.tr,(20.07.2010).
- Bayraktar, H. H– Saruç, N. T ve Sağbaş İ. (2004), “Vergi Kaçırımı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, *19. Maliye Sempozyumu*, Antalya, ss.204-254.
- Daştan, A. (2008), *Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi*, SPK Yayını, Nr: 209, Ankara.
- Daştan, A. (2001), “Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Erkuş, H.ve Karagöz, K. (2009); “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 156 (Ocak-Haziran), ss.126-140.
- Fırat, H. (2001), “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Açısından Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu”, *V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Türmob Yayınları, Sayı: 172, ss.77-102.
- Gücenme, Ü. (2004), “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *MUFAD*, Sayı:23 (Temmuz), ss.22-27.
- Güngör, K. (2003), “Ağır Vergi Yükünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 172, (Ocak), ss.111-128.
- Gürbüz, V. (2008), “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, *23. Türkiye Maliye Sempozyumu*, (7-11 Mayıs), ss.251-269.
- Heper, F. ve Ak, A. (2008), “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi: Kanada ve Türkiye’den Sosyolojik Çalışma Örnekleri”, *23. Türkiye Maliye Sempozyumu*, (7-11 Mayıs), ss.271-288.
- Işık, N. ve Acar, M. (2003), “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar Ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, (Temmuz-Aralık), ss. 117-136.
- Karabulut, M. (1996); “Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri–Türkiye Örneği”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Manisa.

- Karakoç, Y. (2004), “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama”, 19. *Maliye Sempozyumu*, Antalya, ss.90-114.
- Kızılot, Ş. ve Çomaklı, Ş. E. (2004), “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, 19. *Maliye Sempozyumu*, Antalya, ss.115-157.
- Önder, İ. (2001), “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı 23-24, (Mart), ss.241-253.
- Pehlivan, O. (1986), “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 62 (Ekim), ss.35-42.
- Saruç, N. T. (2003a), “Vergi Etiğinin Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi: Deney ve Anket Yöntemiyle Yapılan Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 176, (Mayıs), ss.156-166.
- Saruç, N. T. (2003b), “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 178, (Temmuz), ss.152-165.
- Savaşan, F. (2004), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri”, 19. *Maliye Sempozyumu*, Antalya, ss.51-73.
- Saygılıoğlu, N. (1990), “Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (I)” *Vergi Dünyası Dergisi*, (Temmuz), www.hud.org.tr,(20.07.2010).
- Şimşek, M. (2011) “*Son Makroekonomik Gelişmeler İle 2010 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmelerini Değerlendirmek Üzere Düzenlenen Basın Toplantısı Konuşma Metni*” 17 Ocak 2011.
- Tekin, S. (2003), “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 181 (Ekim), ss.66-73.
- Tunçer, M. (2003); “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 181, (Ekim), ss.92-114.
- Zaif, F. (2004), “Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar”, *Türkiye XXIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, (19-23 Mayıs), ss.53-62.
- Gelir İdaresi Başkanlığı – 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010.
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/istatistikselRaporlar.aspx>,(24.02.2011)
- <http://www.osym.gov.tr/belge/1-12038/2009-2010-ogretim-yili-yuksekogretim-istatistikleri-kit-.html>(24.02.2011)
- <http://www.aa.com.tr/tr/vergide-buyuk-kacak-3.html>(02.02.2011).
- Vergi Usul Kanunu
- 4 Sıra No’lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete.