

Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma

The Effect of Sworn-In Financial Advisors on Preventing Tax Evasion As an Audit Unit: An Applied Research on Sworn-In Financial Advisors

Turgut Çürük¹
Kayahan Tüm²

ÖZET

Vergi kaybının önlenmesinde kullanılan birçok yöntem mevcut olup, söz konusu yöntemlerin en önemlilerinden bir tanesinin ise bağımsız denetçiler tarafından yürütülen muhasebe denetiminin olduğu literatürde sıkça ortaya konulan bir görüştür. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de bir denetim birimi olan Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) mesleğinin vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğunu belirlemektir. Teorik tartışmalar, literatür taraması ve uygulamalı araştırma sonuçları, YMM'lerin üç fonksiyonunun (denetim, danışmanlık ve tasdik) vergi kaybını önlemede önemli bir rol oynadığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaybı, Bağımsız Denetim, Yeminli Mali Müşavir

ABSTRACT

Various methods can be applied to prevent tax evasion and audit conducted by independent external auditor has long been claimed at the literature as one of the most important such factors. This study, therefore, aims to assess the impact of Sworn-in Financial Advisors, one of the audit professions in Turkey, on preventing tax evasion. The results of the theoretical discussions, related literature review and the research conducted in this study, indicate that three functions of Sworn-in Financial Advisor, namely, auditing, consulting, and approving, has significant impact on preventing tax evasion.

Key Words: Tax Evasion, External Audit, Sworn-in Financial Advisors

¹ Prof.Dr.,Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, e-mail: tcuruk@hotmail.com

² Öğretim Görevlisi, Çukurova Üniversitesi, Ceyhan Meslek Yüksekokulu, e-mail: ktum@cu.edu.tr

1.GİRİŞ

Vergi kaybı, geniş anlamda vergi mükellefinin yasal ve/veya yasadışı yollarla vergi yükünü azaltması şeklinde tanımlanabilir. Vergi kaybının devlet açısından olumsuz sonucu sadece vergi gelirlerinin azalması ile sınırlı değildir. Vergi kaybı ülkelerin sosyal ve siyasi yapılarında da önemli sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle gerek gelişmiş, gerekse de gelişmekte olan ülkeler vergi kaybını minimize edici tedbirler alma konusunda büyük çaba içerisindeyler. Bu çerçevede Türkiye’de Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimlerince yapılan vergi denetimlerin sayı ve oransal olarak yetersiz kalması sonucu ortaya çıkan denetim eksikliğine alternatif çözüm olarak görülen YMM’lik mesleğinin, vergi kaybını önlemede etkisi olup olmadığının belirlenmesi bu çalışmanın ana amacıdır. Bu doğrultuda YMM’lerin vergi kaybını önlemede etkisi olabileceği üç temel fonksiyonu, denetim, danışmanlık ve tasdik olarak belirlenmiş ve her bir fonksiyonuyla ilgili vergi kaybını önleyici muhtemel durumlar literatür taraması sonucu tespit edilerek yargı haline dönüştürülmüştür. Yargı haline dönüştürülen muhtemel durumlarla ilgili, denetim işlevini yürüten YMM ile bu kurumdan hizmet alan firmaların görüşleri anket aracılığıyla alınarak analiz edilmiştir.

2.Vergi Kaybı Kavramı ve Kapsamı

Siyasi yapıları ne olursa olsun, her devlet fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka istikrarlı bir gelir kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir kaynağı bütün modern devletlerde vergilerdir (Özsoylu, 2006:89). Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin tek taraflı bir yetki ile kişilerden aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanır (Demircan, 2004:534). Verginin sadece mali fonksiyonunu dikkate alan bu tanım devletin tarihsel süreç içinde teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak üstlendiği görevlerin artması ile birlikte değişmeye başlamıştır. Nitekim günümüzde vergilerin, kamu giderlerini karşılamak amacı yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonları da olabilmektedir. Bu çerçevede devlet, kişiler arasında gelir dağılımı ve fırsat eşitliği sağlamak için, gerekirse vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedir (Demircan, 2004:534). Bu durum hem vergilere verilen önemi arttırmış hem de yükümlülerle devletin daha sıkı bir etkileşim içine girmesini sağlamıştır (Tuay ve Güvenç, 2007:15).

Ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için vergilemede egemenlik hakkını kullanan devlet, vergi ile düzenlemede çoğu kez bu hakkını tek taraflı olarak gerçekleştirmektedir. Toplumlar için hayati öneme sahip bu konuda iki taraf mevcuttur. Taraflardan birisi, anayasa ve yasalarda açıkça ifade edilen, yasalara göre vergi alacaklısı devlet, diğer taraf ise, bu vergileri yine yasalarda açıkça belirtildiği üzere, mali güçlerine göre karşılayan vergi yükümlüleridir (Çataloluk, 2008:214).

Vergilendirme yetkisinden kaynaklanan bu ilişki vergi mükelleflerinin her dönemde bu yükümlülüğe karşı koyması ve/veya en aza indirme gayretlerine neden olmuştur. Çünkü vergiler nihayetinde bireyin kullanabilir gelir ya da servetinin azalması sonucunu doğurur. Dolayısıyla devletin vergileme yetkisini kullanırken vergi adaleti, genellik, eşitlik, belirlilik, açıklık, vb. gibi birtakım ilkeleri göz ardı etmesi mükelleflerin kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamasına yol açarak mükelleflerin salınan vergiye karşı, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi tutum ve davranışların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Öyle ki, vergi mükelleflerinin vergi ödemeye karşı takındığı bu tavır ve davranışlar; vergi adaleti, vergi ahlakı, vergi psikolojisi gibi çeşitli araştırma konularının oluşmasına yol açmıştır. Vergilerden sağlanacak ekonomik ve sosyal yararı maksimum kılmak ve vergileri etkin bir politika aracı olarak kullanabilmenin ön koşulu vergi kaçakçılığı ile oluşabilecek vergi kayıplarını en aza indirilmesine bağlı olacaktır (Özsoylu, 2006:110).

Kapsamı oldukça geniş olan vergi kaybı kavramı geniş anlamda, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle hazineye intikal etmemiş ve/veya edememiş olması anlamına gelmektedir. Burada, aslında hazineye intikal etmesi gereken paranın hazine dışında kalmasının hangi nedene ve/veya gerekçeye dayandığı değil, paranın hazine dışında kalması önemlidir. Bu anlamda vergi kaybı, düzenleme, uygulama, yargılama yasal boşluklardan ve yasaların sağlamış olduğu imkanlardan yararlanmak suretiyle kapsam dışına çıkma sonucu oluşan hazineye intikal etmeme anlamına gelmektedir (Karakoç, 2004:90). Dolayısıyla vergi kaybı, hem vergiden kaçınmayı hem de vergi kaçakçılığını içermektedir.

Vergi kaçakçılığı, VUK'un 341. maddesinde "Vergi Ziyai" olarak; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır (Candan, 2004:257).

Vergi kaçakçılığında yükümlüler, yasaları açık bir biçimde çiğneyerek, vergi yükünden kurtulmaya çalışırlar. Burada, vergi yasalarında vergi borcunun doğumunu bağladıkları olay, vergi ödemeyi gerektirecek biçimde meydana gelmesine rağmen, yükümlü veya sorumlu bunun ilgili vergi yönetimine hiç bildirmeyebilir veya noksan bildirebilir. Bu durumda, yükümlü ya da sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi yüzünden, vergi zamanında tahakkuk ettirilmemekte ya da eksik tahakkuk ettirilmektedir (Şenyüz, 1995:93).

Tamamen yasal ve risksiz bir davranış türü olan vergiden kaçınma ise mükelleflerin vergi matrahını, öngörülen kanun çerçevesinde küçültmesi ve az ödemeye çalışması şeklinde ifade edilebilir (Bayraklı, vd., 2004). Dolayısıyla vergi kanunlarına kasıtlı

olarak aykırı davranma durumu, vergiden kaçınmayı, vergi kaçakçılığından ayıran en temel bir nitelik olarak göze çarpmaktadır. Vergi kaçakçılığında, mükellef bilinçli bir biçimde vergisel yükümlülüklerinden kaçınarak, bir vergi ziyaına neden olmakta veya olma girişiminde bulunmaktadır (Demir, 2009:1-2). Vergi kaybına neden olan eylemlerin çok geniş olması nedeniyle, kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kaybı bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

2.1.Vergi Kaybının Ekonomik ve Sosyal Sonuçları

Vergi kaybının devlet açısından en önemli sonucu vergi gelirlerinde azalmaya neden olmasıdır. Devletin vergi gelirlerindeki azalma ise kamu harcamalarının finansmanı açısından sorunlara neden olacaktır. Çünkü kamu harcamalarının finansmanında vergi ve benzeri gelirler en önemli finansman kaynakları olarak gösterilmektedir. Bu nedenle kamu harcamalarının, gelirleri aştığı dönemlerde kamu kesimi açıkları ortaya çıkacaktır. Kamu kesimi açığının finansmanında kullanılan ve literatürdeki çoğu çalışmada yer alan alternatif finansman yöntemlerinden en önemlileri iç ve dış borçlanma ile parasal genişlemedir (Gill ve Pinto, 2005'den Aktaran: Demir ve Sever, 2008:171). Sözü edilen finansman yöntemlerle birlikte kamu kesimi açığının finansmanında önemli bir diğer alternatif vergi gelirleri sabit tutulurken kamu harcamalarını kısmak, ya da kamu harcama düzeyi sabitken vergi gelirlerini artırmaktır. Ancak bu seçenekler gerek ekonomik yapı üzerinde meydana getireceği olumsuz etkiler, gerekse siyasal bakımdan ortaya çıkaracağı yüksek maliyetler nedeniyle siyasal iktidarlar ve ekonomi yönetimleri bakımından çok da uygulanabilir seçenekler değildir (Demir ve Sever, 2008:171). Kamu açıklarının çözümünde vergileme alternatifi kullanılmaz ise vergi dışı finansman kaynaklarına başvurulur. Vergi dışı finansman yöntemlerinden birisi ise iç ve dış borçlanmadır. Kamu kesimi açığı; sürekli borçlanma yoluyla finansmanı bazı makro ekonomik sorunları beraberinde getirebilir. Özellikle üretken alanlarda kullanılmayan, yüksek faizli ve cari harcamaları karşılamak amacıyla yapılmış iç ve dış borçlanmalar enflasyon ve gelir dağılımı üzerinde etkili olmaktadır. Bu nedenle yüksek kamu borç düzeyi fiyat istikrarı, ekonomik büyüme ve uzun dönemli makroekonomik politikaların uygulanması üzerinde olumsuz etkisi olduğu söylenebilir (Çoban, vd., 2008:249).

Kamu kesimi açığı, vergileme ve borçlanma dışında parasal genişlemeyle de finanse edilebilir. Ancak kamu kesimi açığını sürekli parasal genişleme ile finanse eden devletlerin uzun vadede enflasyonist ortama girmeleri kaçınılmaz olacaktır (Sargent ve Wallece, 1981:3).

Vergi kaybının, diğer bir olumsuz sonucu ise ekonomik etkinlikten önemli ölçüde sapmalara neden olarak, vergilemede adalet ilkesini zedelemesidir. Bu durum ise makro ekonomik ve sosyal dengeler üzerinde baskı oluşturmaktadır (Laborda, Rodrigo, 2003:

ve Goode,1980'den Aktaran Demir, 2009:2). Vergi kaçakçıları, vergi kaçırarak refahlarını arttırırken diğer bireyleri ağır vergi yükü altında bırakırlar. Vergi kaçakçılığının yaygın olması halinde vergi oranlarının yükseltilmesi doğaldır. Oranların yükseltilmesi vergi ödeyenlerin yüklerini daha da ağırlaştıracaktır (Şimşek, 2007:35). Bu durumda toplumda bedavacılık anlayışı gelişecektir. Buchanan (1968) tarafından ortaya atılan bedava yararlanma motivasyonu, bireylerin kamu hizmetlerinin finansmanına katılmadan bunları tüketme durumu olarak açıklanmaktadır. Yazara göre, bireylerin kamusal malın maliyetine vergi ödeyerek katılmaları gerektiğini ancak bireylerin vergi ödemedi de kamusal mallardan yararlanabildiklerini belirterek, toplumda bedavacılık anlayışının yoğun olmasının vergi ödeme motivasyonunu olumsuz bir şekilde etkileyeceğini ifade etmiştir (www.canaktan.org.../05.07.2010).

Vergi kaybının olumsuz birçok sonucu olmasına rağmen sözü edilen temel problemler bile vergi kaybı ile mücadele için yeterince haklı nedenlerdir. Devlet hem vergi alacağını korumak, artırmak ve sektörler arası rekabet şartlarını geliştirmek hem de gelir eşitsizliğini ve refah farkını azaltmak için vergi kaybı ile mücadele etmek zorundadır.

2.2.Vergi Kaybı İle Mücadelede Denetimin Rolü

Vergi kaybıyla mücadelede denetimin ne ölçüde etkili olduğu literatürde sıkça tartışılmıştır. Konu ile ilgili çeşitli ülkelerde yapılan uygulamalı çalışmalar farklı sonuçlara ulaşmıştır. Literatürdeki bazı çalışmalar vergi kaybı ile mücadelede denetimin önemli bir faktör olduğu sonucuna varırken, bazı çalışmalar denetimin etkisinin çok sınırlı olduğu, vergi kaybını önlemede diğer faktörlerin daha önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Vergiye uyum konusunda Demir (2009) ve Bayraklı, vd., (2004) tarafından derlenen çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Vergi kaybını önlemede salt ekonomik yaklaşımların (denetleme ve ceza miktarı) tek başına yeterli olmayacağını savunan Franzoni (1998) çalışmasında, vergi kaybına karşı denetim oranlarının yükseltilmesine rağmen özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi kaybının halen çok önemli bir sorun olduğunu vurgulamıştır. Franzoni, konunun çözümünde ekonomik yaklaşımların yanı sıra, etik ve sosyolojik etkenleri de göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir.

Feld ve Tyran (2002) ise çalışmasında bir kısım mükelleflerin ceza ve denetim gibi caydırıcı önlemlere rağmen yüksek düzeyde vergi kaçırdıklarını belirterek, mükelleflerin vergi ahlakının, vergisel sorumluluğunu yerine getirmesinde esas motivasyon unsuru olduğunu ortaya koymuştur.

Grasmick ve Bursik'e (1990) göre vergi kaybını önlemede caydırıcı faktörleri sadece denetim oranı ve yasal cezalar olarak düşünmek yerine üç ana gruba ayırmak daha

isabetli olacaktır. Bunlar; devletin uyguladığı denetim ve cezalar, kişinin ait olduğu gruptaki sosyal norma uygun olarak davranmadığı zaman karşılaşacağı utanç ve kaybedeceği saygınlığı ifade eden toplumsal etki ve kişinin kendi kendisine uyguladığı bir ceza olan suçluluk duygusudur.

İsveç'te aynı konu üzerine Warneryd ve Walerud (1982) tarafından yapılan çalışmada, konunun sosyal, demografik ve ahlaki yönleri üzerinde durulmuştur. Çalışmada vergi kaybına neden olan faktörler; yaş, vergi kaçırma fırsatı ve vergi suçlarına karşı takınılan tutum ve davranışlar varsayılmıştır. Ayrıca söz konusu yazarlar vergi kaybıyla, algılanan ceza ve denetim oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığını belirtmişlerdir.

Wenzel (2003) Avustralya'da yaptığı çalışmasında vergi kaçakçılığı üzerinde etkili olabilecek faktörleri belirlemiş olup, vergi ödeme hakkındaki pozitif etiksel düşüncelerin vergi uyumunu artırdığını ifade etmiştir. Yazar, ayrıca sosyal normların ancak kişinin kendisini bir sosyal grubun parçası olarak gördüğü durumlarda vergi uyumunu artırdığını iddia etmiştir.

Diğer yandan yüksek denetim oranı ile vergiye uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu ortaya koyan çalışmalar da mevcuttur.

Örneğin Allingham ve Sandmo (1972) ve Yitzhaki (1974) çalışmalarında mükelleflerin vergi kaçırmadan önce fayda maliyet analiz yapacağını ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının daha fazla olması durumunda vergi kaçıracağını ifade etmişlerdir. Anılan yazarlar bunu önlemede ise en etkin yolun denetleme oranı ve uygulanacak ceza miktarının artırılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Spicer ve Lundsted (1976) ise yüksek gelir gruplarını temel alan çalışmasında algılanan denetim oranının vergi kaybını azalttığını ancak ceza miktarı ile vergi kaçakçılığı arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığını savunmuşlardır.

Dubin, Wilde ve Graetz (1990); Amerikan Gelir İdaresinin 1977–1986 dönemine ait gelir vergisi verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada denetim oranının vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisini tahmin etmeye çalışmışlardır. Yazarlar söz konusu 10 yıldaki denetim oranındaki düşüşün gelir vergisi toplanmasında belirgin bir düşüşe yol açtığı sonucuna varmışlardır.

Kinsey ve Sheffrin/Triest ise (1992) çalışmalarında denetim oranının vergiye uyum üzerindeki etkisini tahmin etmek için anket metoduna başvurmuşlardır. Söz konusu çalışmalarda yazarlar mükelleflerin doldurmuş oldukları anket verilerini göz önünde

bulundurarak algılanan denetim oranının vergi uyumunu artırdığını belirterek, daha fazla denetim olasılığında vergi kaçığının azaldığını ortaya koymuşlardır.

Aynı şekilde Alm, Jakson ve Mckee (1992) çalışmasında denetim oranı ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ve denetim oranındaki % 10'luk artışın, uyumu da %2 oranında artırdığını tespit etmişlerdir.

Bu çalışmalara dayanarak denetimin özellikle yakalanma olasılığının vergi kaybının önlenmesinde önemli faktör olarak ön plana çıktığı olup, bunun yanı sıra cezaların caydırıcılığı, vergi ahlakı, mükelleflerin gelir düzeyi ve vergi idaresinin mükelleflere yaklaşımı gibi konularında göz önünde bulundurulması gerektiği söylenebilir.

3. YMM'lik Mesleğinin Vergi Kaybını Önlemedeki Etkisi

YMM'lik mesleğinin vergi kaybını önlemedeki etkisi, YMM'lere 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu tarafından verilen denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonu açısından aşağıda değerlendirilmiştir.

3.1. Denetim Fonksiyonu Açısından

YMM'lik mesleğinin hukuksal niteliğini düzenleyen 3568 sayılı Kanununda meslek mensuplarına işletmelerde muhasebe ve vergi denetimi yapma görevi verilmiştir.

YMM'lerin yapacakları muhasebe denetiminde, işletmede gerçekleştirilen bütün ekonomik olayların muhasebe ilke ve standartlarına uygunluk derecesi ortaya konulmaya çalışılır. Bu amaçla meslek mensubu mali tablolarda yer alan varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak değerlendirmek amacı ile bir takım çalışmaları yerine getirirler (Apak, 2004:7). Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı gibi muhasebe denetiminin muhasebe belge ve defterlerden yararlanıyor olması, işlemlerin konusunda bir takım bilgileri ortaya koysa bile, olayların gerçek olup olmadıkları araştırılmadığından, bu bulgulara dayanarak işlemler düzeltilmemekte ve dolayısıyla muhasebe denetimi, kayıtların belgelere dayanılarak bir sistem içerisinde işlenip işlenmediğini görmekten öteye gidememektedir (Yavuz, 2000:144).

Diğer yandan VUK'da vergi incelemesi ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı üzere, vergi denetimi olandan ziyade olması gerekenin saptanmasına yönelik bir denetimdir (Yavuz, 2000:146)

Görüldüğü gibi kanun koyucu, hem mesleğin denetim özelliğinden yararlanmak hem de vergi kaybını azaltmak amacıyla meslek mensuplarına muhasebe ve vergi denetimi görevi

vermiştir. YMM'lerin, kamunun yapacağı denetimden önce, vergi yükümlülerini muhasebe ve vergi denetimi ile bir ön denetimden geçirmesi idarenin yapacağı vergi denetiminin verimliliğini artırabilir. Ayrıca bu denetim faaliyetleri, işletmelerde sağlıklı, güvenilir verilerin dolayısıyla güçlü bir muhasebe ortamının oluşmasına neden olabileceği gibi işletmelerde vergi kaybına yol açacak işlemlerin asgariye indirilmesinde ve kayıt dışı faaliyetleri önlemeye yardımcı olabileceği iddia edilebilir (Türker, 2005:4).

3.2.Danışmanlık Fonksiyonu Açısından

3568 sayılı Kanun'un 2. maddesi YMM'lik mesleğinin çalışma konularından biri olarak “gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmaları ile ilgili işlemleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak” suretiyle yönetim danışmanı olarak çalışabileceğini belirtmiştir.

Yönetim danışmanlığı, müşteri organizasyonunda ve yönetim sorumluluğu bulunmayan, işletme problemlerinin belirlenmesi, çözüm önerilerinin geliştirilmesi ve gerektiğinde uygulama desteğini içeren kişisel beceri ve yeteneklere dayanan hizmetler olarak tanımlanabilir. Tanım çerçevesinde yönetim danışmanlığının amaçlarını müşteri için bilgi sağlamak, müşterinin problemlerini anlamak, problemlere yönelik olarak öneriler oluşturmak ve bu önerilerin uygulanmasında etkin destek sağlamak şeklinde özetlenebilir (Yükçü ve Tektüfekçi, 2001:12-13).

Bu çerçevede yönetim danışmanlığı (Yavuz, 2000:134):

- Yönetim ve bilgi sistemlerinin geliştirilmesi,
 - Raporlama sistemlerinin geliştirilmesi,
 - Muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi,
 - Örgütsel planlarının geliştirilmesi,
 - Etkin denetim planı sistemlerinin geliştirilmesini,
- gibi konuları kapsamaktadır.

Bu noktadan hareketle, YMM'lerin danışmanlık hizmeti özellikle Türkiye ekonomisinin temel taşı olan Küçük ve Orta ölçekli İşletmeler (KOBİ) açısından önemli olabilir. Çünkü kredi temininde yaşanan güçlükler, özkaynak yetersizliği, ürünleri pazarlamada yaşanan zorluklar gibi birçok sorunları bulunan KOBİ'lerin bu alanda yaşadıkları sıkıntıların giderilmesinde YMM'lerin danışmanlık hizmetleri cevap verebilir (Mercan, 2004:62). Dolayısıyla YMM'ler, KOBİ'lerin hayatını doğrudan etkileyen konularda vereceği danışmanlık sayesinde, KOBİ'lerin muhasebe, banka ilişkileri, enflasyon yönetimi, bütçe, sermaye ve likidite yönetimi, kayıt tutma, nakit ve borç yönetimi, finans sektörü, pazarlama fiyatlaması ve üretim fiyatlaması gibi konularda bilgi ve beceri düzeylerinin artırmasını sağlayabilir (Mercan, 2004:62). YMM'lerin söz konusu

danışmanlık faaliyetleri sayesinde KOBİ'lerin, kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanmaları sağlanarak, büyümeleri gerçekleştirilebilir. Bütün bu olumlu gelişmeler sonucunda işletmelerin karları da artacağından ödeyecekleri vergilerinde artacağı düşünülebilir (Demir, 2004:162).

YMM'lerin danışmanlık işlevi çerçevesinde vergi kaybını önleyici etkisi, danışmanlık ilişkisinde bulunduğu işletmelerin kayıt ve belge düzenini disiplin altına alma çabalarıyla da ortaya çıkabilir. YMM'lerin sahip olduğu mesleki bilgi ve donanımını, danışmanlık yaptığı işletmelere aktararak hem vergi mükelleflerinin yasalara uygun belge, kayıt ve düzeninin tutmasına yardımcı olabilir, hem de mükelleflerin gerek isteyerek gerekse de istemeyerek yapmış olduğu kanun dışı hataları asgariye indirerek vergi kaybının önlenmesinde etkili olabilir (Demir, 2004:156-159).

Sonuç olarak YMM'lerin danışmanlık hizmetleri ile işletme içerisinde gerek belge ve kayıt düzeninin sağlanması gerekse de mükelleflerin eğitilmesi suretiyle vergi mevzuatına uygun davranışta bulunmaları sağlanarak, işletme içerisinde vergi kaybını önleyici etki yaratabilir.

3.3.Tasdik Fonksiyonu Açısından

YMM'ler 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile tasdik işlemi ile görevlendirilmişlerdir.

Söz konusu Kanunun 12. maddesi YMM'lerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre inceleyerek, tasdik edeceklerini belirtmiştir (Türker, 1997:1).

Vergi idaresinin, tasdik görevi ile YMM'lerden en önemli beklentisi vergi denetimine yardımcı olması ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğabilecek uyumsuzlukları en aza indirmesidir. Bu nedenle vergi idaresi, YMM'lere tasdik konularıyla sınırlı olmak koşulu ile bazı yetkiler vererek, YMM'leri vergi denetiminin bir parçası olarak görmüştür. Dolayısıyla bu yetkilerle YMM'ler tarafından yapılan beyan tasdiki, hem vergiye ilişkin beyannameler ve eklerinin kaynağını oluşturan mali tablolara doğruluk ve güvenilirlik kazandırarak vergi kaybını önleyebilir hem de bu beyannamelerin vergi denetiminden önce YMM'ler tarafından gözden geçirildiği için vergi incelemesine hız kazandırabilirler (Canikli, 1996:57-59; Erkan 2004:100).

Bu nedenle iyi organize olmuş ve kamu kesiminin vergi denetim faaliyetleri ile uyumu sağlamış tam tasdik denetim faaliyeti, vergi idaresinin gerek örgütlenmeden gerekse de vergi inceleme elemanının sayıca yetersizliği nedeniyle denetim alanında yaşamış olduğu sıkıntıların çözümünde bir alternatif olarak düşünülebilir. Çünkü tasdikten

doğan sorumluluğu taşıyan YMM'ler beyannamelerini tasdik ettikleri mükelleflerinin vergi kaçırmalarına izin vermeyebilir ve bu mükelleflerle iş ilişkisi bulunan diğer mükellefler nezdinde yapacağı karşıt incelemelerle bu mükelleflerin de beyanlarına olumlu etkide bulunabilir. Bununla birlikte YMM'lerin tasdik hizmeti doğrultusunda vergi mevzuatına aykırı hususları vergi denetiminden önce tasdik raporuyla asgariye indirmesi yoluyla vergi inceleme elemanlarının iş yükünü hafifleterek, vergi denetiminin daha etkin hale gelmesine katkıda bulunabilir (Demir, 2004:159; Köker, 2009:79-84). Ayrıca YMM'ler tarafından yapılan incelemelerin devlete de herhangi bir denetim maliyeti de yüklememesi, meslek mensuplarının sağlamış olduğu önemli bir diğer kamusal yarar olduğu söylenebilir (Perviz, 2001:2).

4. YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisini Tespit Etmeye Yönelik Araştırma

Çalışmanın amacını gerçekleştirmek üzere yapılan anket çalışmasına dayalı saha araştırması aşağıda sunulmuştur.

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı, YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olup olmadığının belirlenmesidir. Literatürdeki mevcut teorik tartışmalar, mesleği düzenleyen yasal düzenlemeler ve bu düzenlemelerin yasal dayanakları, YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonlarının vergi kaybını önlemede etkili faktörler olduğuna işaret etmesi nedeni ile her bir fonksiyona bağlı bir alt amaç belirlenmiş ve YMM'lerin vergi kaybına etkisi her bir fonksiyonu açısından ayrı ayrı analiz edilmiştir. Bu çalışmada ana amaca bağlı olarak belirlenen üç alt amaç:

- YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisinin belirlenmesi
- YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisinin belirlenmesi
- YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisinin belirlenmesidir.

4.2. Araştırmanın Metodu

Bu çalışmada YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki rolü, anket çalışması ile elde edilen YMM ile bu meslek grubundan hizmet alan firmaların görüşlerine dayandırılarak analiz edilmiştir. YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki rolünün belirlenmesinde, anket çalışmasıyla YMM ve firmaların görüşlerine başvurulmasının temel nedeni veri temininde yaşanan sıkıntılardan kaynaklanmaktadır. Araştırmacının gerek YMM'lerce düzenlenen tasdik raporlarına, gerekse de vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen

inceleme raporlarına erişmesinin mümkün olmaması nedeni ile çalışmada YMM'lerin vergi kaybını önlemedeki etkisinin belirlenmesinde YMM ve bu meslek grubundan hizmet alan firmaların görüşlerine başvurulmuştur.

Ayrıca anket çalışmasında önce YMM ve firmalarla birlikte vergi inceleme elemanlarının da görüşlerinin alınması planlanmıştır. Ancak vergi inceleme elemanları anket çalışması içerisinde yer almamıştır. Vergi inceleme elemanlarının anket çalışması içerisinde yer almamasının en önemli nedenleri yapılan ön testler sonucu sağlıklı veri alınamaması, inceleme elemanlarının kamu görevlisi olması nedeniyle ankete yanıt verme konusundaki çekinceleri ve süre kısıtlarıdır. Bu nedenle anketin kapsamı YMM ve YMM'lerden hizmet alan firmalarla sınırlandırılmıştır.

4.2.1.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın ana amacı ve ana amaca bağlı olarak geliştirilen alt amaçlar esas alınarak bir esas ve üç alt hipotez geliştirilmiştir. Ayrıca alt amaç olarak belirlenen YMM'lerin söz konusu her bir fonksiyonu ile ilgili vergi kaybını önleyici muhtemel durumlar literatür taraması sonucu belirlenerek yargı haline dönüştürülmüş ve her bir fonksiyonla ilgili yargılar alt hipotezin alt hipotezi olarak oluşturulmuştur. Alternatif formda geliştirilen bir esas hipotez ile bu hipoteze bağlı üç alt hipotez aşağıda sunulmuştur.

H_0 = YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

H_{01} = YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

H_{02} = YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

H_{03} = YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur.

4.2.2.Anket Sorularının Nitelikleri

İki farklı gruba (YMM ve Firmalar) yönelik olarak hazırlanan iki anket formunda cevaplayıcılara;

- Cevaplayanlara ait demografik bilgileri temin etmek için YMM'lere "altı", firmalara "dört"
- YMM'lerin denetim fonksiyonu ile vergi kaybının önlenmesine yönelik etkisinin belirlenmesi amacı ile "dokuz",
- YMM'lerin danışmanlık fonksiyonu ile vergi kaybının önlenmesine yönelik etkisinin belirlenmesi amacı ile "altı",

- YMM'lerin tasdik fonksiyonu ile vergi kaybının önlenmesine yönelik etkisinin belirlenmesi amacı ile “altı” olmak üzere toplam 31 soru yöneltilmiştir.

4.2.3.Ana kütle

Anketlerin iki gruba yönelik olması nedeniyle bu araştırmada iki ana kütle vardır. Birinci ana kütle YMM'ler oluşturmaktadır. Araştırmada öncelikle Türkiye’de faaliyet gösteren tüm YMM’lerin ana kütle olarak seçilmesi planlanmıştır. Ancak YMM TÜRMOB’a kayıtlı 3852 adet YMM’nin tamamının adresi temin edilememiş olmasının yanı sıra, çalışmadaki süre ve mali imkanlar çerçevesinde YMM'lere ulaşabilmek mali ve teknik açıdan aşılması güç olan zorluklar mevcuttur. Ayrıca TÜRMOB’a kayıtlı ve YMM unvanına sahip olanların tamamının aktif olarak denetim işlevini yürütmüyor olması da dikkate alınarak, bu çalışmanın ana kütlesi çoğunluğu denetim sürecinde fiilen görev alan ve 13- 17 Mayıs 2009 tarihinde Antalya’da gerçekleşen I.YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu’na katılan 315 YMM olarak belirlenmiştir.

Araştırmanın ikinci ana kütesini ise İstanbul Sanayi Odasının 2007-2008 faaliyet dönemine ilişkin olarak belirlediği ve açıkladığı ilk 500 işletme oluşturmaktadır.

4.2.4.Örnekleme

Bu çalışmada ana kütle için gerekli örnek sayısı Moser ve Kalton (1979) tarafından örnek büyüklüğünün tespitinde kullanılması öngörülen aşağıdaki formüller yardımı ile tespit edilmiştir (Çürük, 2000).

$$n = \frac{x.(1-x)}{[S.E(p)]^2}$$

Bu formülde n sınırsız popülasyonda gereken örnek ölçüsünü göstermektedir. (x) ise popülasyonun belli bir davranışı gösterme eğilimi olurken, 1-x ise bunun tam tersi belli bir davranışı göstermeme eğilimidir. Popülasyonun varyans değeri bilinmediğinde bunun 0.50 olarak alınması genel kabul görmektedir. Bu şekilde sınırsız popülasyonda örneklem büyüklüğü en yüksek değerine ulaşabilir (Çürük, 2000). S.E(p) ise çalışmanın duyarlılık derece ya da *tahminlerde* istenen en yüksek standart hata değeri olup, bu çalışmada 0,06 olarak alınmıştır. Bu varsayımlar altında;

$$n = \frac{0,50.(1-0,50)}{0.06^2}$$

$$= \frac{0,25}{0.0036}$$
$$=69$$

sınırsız popülasyonda gerekli örneklem büyüklüğü (69) olarak hesaplanmıştır.

Aşağıdaki formül ise sınırlı bir popülasyonda örneklem büyüklüğünün hesaplanması ile ilgilidir. Bu formülde n' sınırlı popülasyon ile gerekli örnek ölçüsü, n sınırsız popülasyonda örnek ölçüsü ve N ise popülasyon büyüklüğüdür. Çalışmada YMM'ler için popülasyon büyüklüğü 315'dir.

$$n' = \frac{n}{(1 + n / N)}$$

$$\text{Gerekli Örneklem Büyüklüğü} = \frac{69}{1 + 69 / 315} = 57 \text{ olarak bulunmuştur.}$$

Çalışmada YMM'ler için ulaşılan sayı 159 olup, gerekli örneklem büyüklüğü için hesaplanan sayıdan oldukça fazladır. Araştırmanın ikinci ana kütlelerini İstanbul Sanayi Odasının belirlediği ilk 500 işletme oluşturmaktadır. Araştırmada ana kütle üzerinden gerekli örneklem büyüklüğünü hesaplamak için aynı formüller kullanılmıştır. Bu çerçevede çalışmanın ikinci ana kütle için gerekli örneklem büyüklüğü aşağıdaki formül ile hesaplanmıştır.

$$\text{Gerekli Örneklem Büyüklüğü} = \frac{69}{1 + 69 / 500} = 60 \text{ olarak bulunmuştur.}$$

Yapılan anket çalışmasında ikinci ana kütlede geri dönüşüm sayısı 61 olup, bu ana kütle için hesaplanan en az örnek sayısından bir fazladır. Ayrıca örneklem büyüklüğü ana kütle için %12'sine denk gelmektedir.

4.2.5. Verilerin Analizi

Anket formunda yer alan 21 yargı cümlesine verilen cevapların değerlendirilmesinde, cevaplayıcıların ilgili yargıya katılım düzeylerini ölçmeye yönelik 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Sosyal bilimlerde yaygın bir kullanım alanı olan likert ölçeğinin kullanılma nedeni bu ölçeğin daha çok kişilerin tutumlarını ve eğilimlerini ölçme amaçlı olarak kullanılıyor olmasıdır (Küçük, 2009:213). Cevaplayıcıların yargılara vermiş

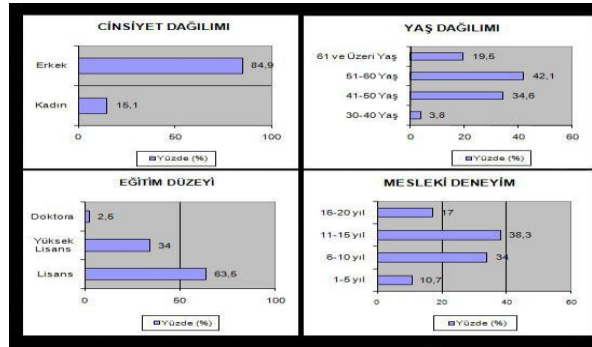
olduğu cevapların değerlendirilmesinde her bir yargıya verilen cevaplar 5, “kesinlikle katılıyorum” 4, “kısmen katılıyorum” 3, “kararsızım” 2, “kısmen katılmıyorum” 1, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde kodlanarak SPSS 15.0 paket programına aktarılmıştır. SPSS aracılığıyla öncelikle sorulara verilen cevaplardan hareketle çeşitli istatistikler oluşturulmuş daha sonra ise iki farklı grup (YMM ile firmalar) görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olup olmadığının tespiti için parametrik test olan t testi uygulanmıştır.

4.3.Araştırma Bulguları

Bu bölümde ilk önce ankete katılan YMM ve Firmaların Demografik bilgileri sunulduktan sonra YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik fonksiyonlarının vergi kaybını önlemedeki etkisine yönelik bulgular sunulmuştur.

4.3.1.YMM'lere Ait Demografik Bilgiler

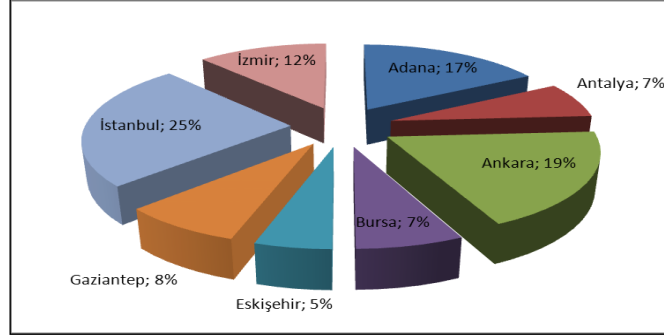
Bu çalışmada geliştirilen birinci anket 159 YMM tarafından doldurulmuş olup, bu sayı ana kütlenin %50,4'ünü (159/315) temsil etmektedir. Ankete katılan YMM'lerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim düzeyleri ve mesleki deneyimlerden oluşan demografik özellikler Şekil-1.1'de sunulmuştur.



Şekil 1.1. YMM'lerin Demografik Özellikleri

Şekil-6.1 'de sunulan bilgiler ile ankete katılan YMM'lerin genel profilini ortaya koymak mümkündür. Buna göre ankete katılan YMM'lerin büyük çoğunluğu 50 ve üzeri yaş grubunda, erkek, lisans düzeyinde eğitim almış ve altı ile onbeş yıl aralığında mesleki deneyime sahip oldukları ortaya çıkmaktadır.

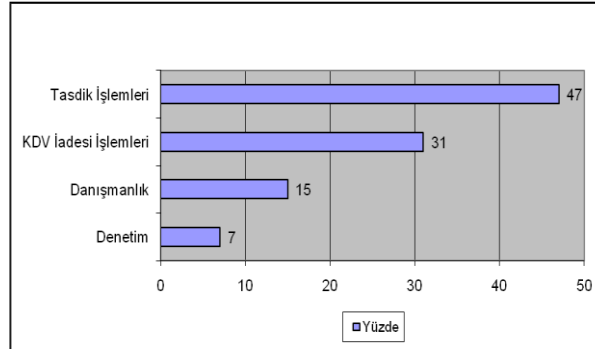
Ankete katılan YMM'lerin bağlı oldukları meslek odası sorusuna yönelik olarak verdikleri cevapların yüzde dağılımı Şekil-1.2'de sunulmuştur



Şekil 1.2. YMM'lerin Bağlı Bulundukları Meslek Odası Dağılımı

Ankete katılan YMM'lerin bağlı oldukları meslek odası dağılımına bakıldığında, ilk sırada %25 ile İstanbul YMM Odası gelmektedir. İstanbul YMM Odasını sırasıyla %19 ile Ankara, %17 ile Adana ve %12 ile İzmir YMM Odası izlemiştir. Anket çalışmasında tüm YMM Odalarına bağlı meslek mensuplarından katılım sağlanmış olup, anket çalışması Türkiye'deki YMM sayısının dağılımı ile paralellik gösterdiği söylenebilir.

Ankete katılan YMM'lerin firmalara vermiş olduğu hizmet türü ile ilgili yargıya vermiş oldukları cevapların yüzde dağılımı Şekil-1-3'de sunulmuştur.



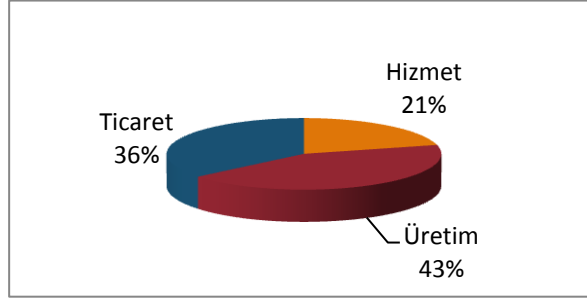
Şekil 1.3. YMM'lerce Sunulan Hizmet Türü

Şekil-6.4'den ankete katılan YMM'lerin büyük çoğunluğunun sunmuş olduğu KDV iadesi ve tasdik işlemlerinin, mesleğin diğer fonksiyonu olan danışmanlık ve denetim

işlemlerine kıyasla daha çok ön plana çıktığı görülmektedir. Nitekim ankete katılan YMM'lerin %78'i KDV iadesi ve tasdik hizmeti sunmaktadır.

4.3.2.Firmalara Ait Demografik Bilgiler

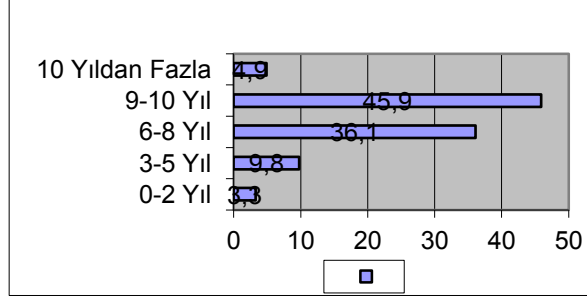
Ankete katılan firmaların türleri ve elde edilen verilerin yüzde dağılımları Şekil-1.4.'de sunulmuştur.



Şekil 1.4. Firma Türü

Şekil-1.4'de görüldüğü üzere ankete katılan firmaların; %43'ü Üretim, %36'sı Ticaret, ve %21 ise Hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir.

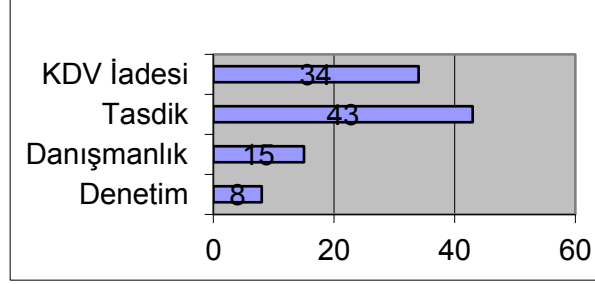
Firmaların, YMM'lerden almış olduğu hizmet sürelerinin tespiti için sorulan soruya verilen cevapların yüzde dağılımı Şekil-1.5'de sunulmuştur.



Şekil-1.5 YMM'lerden Alınan Hizmet Süresi

Şekil-1.5'den görüleceği üzere ankete katılan firmaların %45,9'u 9-10 yıl aralığında YMM'lerden hizmet almaktadır. Bunu %36,1 ile 6-8 yıl aralığında hizmet alan firmalar takip etmektedir. Ankete katılan firmaların sadece %3,3'ü ile 0-2 yıl aralığında meslek mensuplarından hizmet almaktadır.

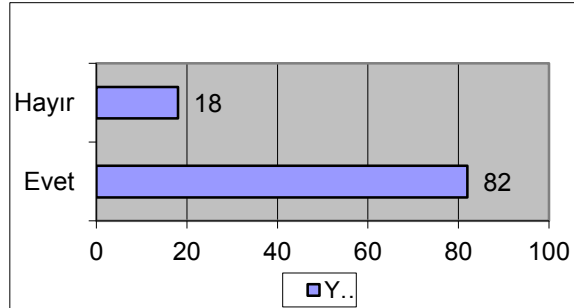
İşletmelerin YMM'lerden almış oldukları hizmet türlerini tespit etmek amacıyla sorulan soruya verilen cevapların yüzde dağılımı Şekil-1.6.'da sunulmuştur.



Şekil-1.6 YMM'lerden Alınan Hizmet Türü

Şekil-1.6.'da görüldüğü gibi ankete katılan firmaların büyük çoğunluğunun YMM'lerden almış olduğu hizmet türü KDV iadesi ve tasdik işlemleridir. Firmaların YMM'lerden daha çok bu tür hizmet almaları vergi konusunda güvenilir, deneyimli bir uzmana ihtiyaç duymaları muhtemel nedenler arasında gösterilebilir.

İşletmelerin faaliyetleri boyunca kaçınıcı meslek mensubuyla çalıştığını tespit etmek amacıyla sorulan kapalı uçlu soruya işletmelerin vermiş oldukları cevapların yüzde dağılımı Şekil-1.7'de sunulmuştur.



Şekil-1.7 .Firmaların Aynı YMM ile Çalışma Oranları

Şekil-6.10'da görüldüğü gibi ankete katılan firmaların büyük çoğunluğu faaliyetleri boyunca aynı YMM ile çalışmışlardır. Sadece ankete katılan işletmelerin %18'i faaliyetleri sırasında farklı YMM'lerden hizmet almıştır.

4.4. Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi

Bu çalışmada ana amaca bağlı birinci alt amaç olan YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını tespit etmek amacıyla hazırlanan dokuz yargıya, YMM'lerin ve firmaların katılım düzeyleri değerlendirilmiştir. Bu bölümde öncelikle YMM ve firmaların görüşleri birlikte değerlendirilmiş, sonra iki grubun görüşleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını t testi aracılığıyla test edilmiştir. Anket kapsamında yer alan YMM ve YMM'lerden hizmet alan firmaların, denetim fonksiyonuyla ilgili yargılara vermiş oldukları cevaplara ilişkin istatistiki bilgiler Tablo-1.1'de sunulmuştur.

Tablo-1.1. Denetim Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri

YARGILAR	YMM (n=159 Görüş)		Firma (n=61) Görüş		T değeri	Sonuç
	Ort.	S.Sap.	Ort.	S.Sap.		
YMM'ler, işletmenin kanuni defterlerine yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu denetleyerek, hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,2453	1,1402	4,0492	1,0712	1,132	0,26 >0,06
YMM'lerin muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,1572	1,10542	3,9672	1,0482	1,112	0,27 >0,06

YMM'lerin, yapmış oldukları mali denetimler neticesinde işletmeler daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,2075	1,10851	4,082	1,00491	0,751	0,45>0,06
YMM'lerin, işletmenin iç kontrol sürecini değerlendirmesi finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,9937	1,10521	4,082	1,08467	-0,475	0,63>0,06
YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,2390	1,0339	4,0328	0,9826	1,286	0,20>0,06
YMM'lerin işletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirimlerin kayıtlara uygun ve doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemesi vergi kaybına yol açabilecek işlemlerin bulunmasını sağlar.	4,2201	1,09457	3,9016	1,15043	1,884	0,06=0,06

YMM'lerin işletmelerin dönem sonu işlemlerini mali mevzuata uygun olarak yapıp yapılmadığını denetlemesi vergi kaybının önlenmesi sağlar.	4,3648	1,03985	4,1148	1,0503	1,606	0,11>0,06
YMM'lerin yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin kayıt ve mevzuata uygunluğunu denetlemesi, verginin doğru hesaplanması temin ederek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,3145	1,02586	4,0164	1,0876	1,897	0,06=0,06
YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar.	3,8491	1,11485	3,4426	1,1905	2,378	0,018<0,06

Tablo-1.1'den ankete katılan YMM'lerin, denetim fonksiyonuyla ilgili yargılara vermiş oldukları cevaplara genel olarak bakıldığında dokuz soruya verdikleri cevapların ortalamasını 4,2' ile Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğu, standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. Aynı şekilde ankete katılan firmaların, söz konusu yargılarla ilgili cevaplarına bakıldığında dokuz soruya verdikleri cevaplarının ortalamalarının 3,95 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakın bir görüş beyan etmişlerdir. Ayrıca firmalara ait standart sapma değerlerinin de 1'e yakın değer aldığı görülmektedir. Her iki grup için gözlemlenen standart sapma değerlerinin 1'e

yakın olması cevapların ortalamasının etrafında dağıldığını göstermektedir. Yine Tablo-1.1'den de görüleceği gibi YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybı üzerindeki etkilerine yönelik her iki grup arasında görüş farklılıklarının olup olmadığı incelendiğinde sadece dokuzuncu yargıya ilişkin bağımsız örnek testi sonucunun anlamlılık düzeyi % 6'nın altındadır. Başka bir ifadeyle YMM ve firmaların "YMM'lerin işletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri defter, kayıt ve belgelere uygunluğunu denetlemesi vergi kaybına neden olabilecek işlemlerin önlenmesini sağlar" yargısına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur.

4.5.Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi

YMM'lerin ikinci temel fonksiyonu sunmuş oldukları danışmanlık hizmetidir. YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğunu tespit etmek amacıyla hazırlanan yargılara, YMM ve meslek grubundan hizmet alan firmaların verdiği cevaplara ilişkin istatistiki bilgiler Tablo-1.2'de sunulmuştur.

Tablo.1-2.Danışmanlık Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri

YARGILAR	YMM (n=159)		Firma (n=61)		T değeri	Sonuç
	Görüş		Görüş			
	Ort.	S.Sap.	Ort.	S.Sap.		
YMM'lerin işletmeyi ilgilendiren önemli mevzuat değişiklikleri, yargı kararları konusunda muhasebe departmanını devamlı olarak bilgilendirmesi, vergi kayıplarının önlenmesini sağlar.	4,2012	1,0719	3,9508	1,1317	1,510	0,13>0,06

YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, muhasebe departmanının muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artırması olası hata ve yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar	4,195	1,0522	3,798	1,0135	2,486	0,01<0,06
YMM'ler, işletmelerde yapmış oldukları vergi planlamaları ile sağlayacağı vergi avantajlarını işletmelere en etkin şekilde kullanarak, firmanın yasa dışı yollarla ödeyeceği vergi miktarını azaltma eylemlerini azaltır.	4,1698	1,1429	3,9836	1,0245	1,092	0,28>0,06
YMM'ler işletmenin vergi incelemesine alınması halinde vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgilerin verilmesi hususunda destek olmak suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,0566	1,1759	3,918	1,1589	0,759	0,45>0,06

YMM'lerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri mali işler departmanının doğru ve güvenilir bilgi ve belge ortamının oluşturmaya yardımcı olarak vergi kaybının önlenmesi sağlar.	4,2579	1,0567	3,9672	1,0949	1,750	0,08>0,06
YMM'lerin yaptıkları vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybı önlenmektedir.	4,3207	0,98931	3,9508	1,0712	2,426	0,02<0,06

Tablo-1.2'den ankete katılan YMM'lerin, danışmanlık fonksiyonuyla ilgili vermiş oldukları cevaplara genel olarak bakıldığında altı yargıya verdikleri cevapların ortalaması 4,18 Kısmen Katılıyorum düzeyinde olduğu, standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. Aynı şekilde ankete katılan firmaların, söz konusu yargılarla ilgili cevaplarına bakıldığında altı yargıya verdikleri cevaplarının ortalamalarının 3,93 ile Kısmen Katılıyorum düzeyine çok yakın bir görüş beyan etmişlerdir. Ayrıca firmalara ait standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. Her iki grup için gözlemlenen standart sapma değerlerinin 1'e yakın olması cevapların ortalamasının etrafında dağıldığını göstermektedir. Ayrıca danışmanlık fonksiyonun vergi kaybı üzerindeki etkilerine yönelik ankete katılan iki grubun vermiş oldukları cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olup olmadığı gösteren Tablo-1.2 incelendiğinde 11 ve 15. yargılara ait t testi sonucunun anlamlılık düzeyi 0,06'nın altındadır. Başka bir ifadeyle YMM ve firmaların "YMM'lerin işletmelere vermiş oldukları hizmet içi eğitimlerle, işletme personelinin muhasebe ve mali mevzuat konularında bilgi ve tecrübesinin artmasını sağlayarak olası hata ve

yanlışlıkları azaltarak vergi kaybının önlenmesi sağlanır.” ifadesi ve “YMM’lerin yaptıkları vergi planları ve vergi revizyonları neticesinde, işletmelerin muhasebe departmanlarını vergi mevzuatına uygun davranma eğilimi oluşturmakta ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılarak vergi kaybı önlenmektedir.” yargısına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur.

4.6.Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi

Uygulamanın son aşamasında tasdik fonksiyonunun, vergi kaybını önlemeye etkisi olup olmadığını belirlemek amacıyla hazırlanan yargılara ankete katılan firma ve YMM’ler tarafından verilen cevapların katılım düzeyleri Tablo 1.3’de sunulmuştur.

Tablo 1.3. Tasdik Fonksiyonuna İlişkin Grup İstatistikleri

YARGILAR	YMM (n=159)		Firma (n=61)		T değeri	Sonuç
	Ort.	S.Sap.	Ort.	S.Sap.		
YMM’lerin işletmelerde Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması fiillerini önleyici bir rolü vardır.	4,5031	0,97354	4,2951	1,15966	1,315	019>0,06
YMM’lerin firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapması, işletmenin sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,3711	0,97145	4,2787	1,18506	0,588	0,56>0,06

YMM'lerin tam tasdik işlemi kapsamında işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırması, işletmenin vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,283	1,0319	4,0656	0,9978	1,431	0,15>0,06
YMM'lerin karşıt incelemelerle alt firmanın vergi ile ilgili ödevlerini gereği gibi yerine getirip getirmediği incelemesi işletmenin bir vergi riski ile karşılaşma olasılığını azaltarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	4,1635	1,0606	4,1311	1,0403	0,208	0,83>0,06
YMM'lerin Tam tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir.	4,4528	0,91885	4,1639	0,962	1,984	0,05<0,06

Müşterileriyle uzun süre tam tasdik sözleşmesi düzenleyen YMM'ler işletmelerde vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzlukları kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur	1,6792	1,31842	2,0656	1,0934	-2,110	0,03<0,06
--	--------	---------	--------	--------	--------	-----------

Tablo 6.6'da sunulan anket kapsamındaki YMM'lerin, tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğuna ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında altı soruya vermiş oldukları yanıtların ortalamalarının 4,35'in üzerinde olduğu ve standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu gözlemlenmektedir. Standart sapmanın 1'e yakın olması cevapların, ortalamanın etrafında dağıldığını göstermektedir. Aynı şekilde ankete katılan firmaların, tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede nasıl bir etkiye sahip olduğuna ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında ise altı soruya verdikleri cevapların ortalamalarının 4,2'nin üzerinde olduğu ve standart sapma değerlerinin de 1'e yakın olduğu görülmektedir. YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybı üzerindeki nasıl bir etkiye sahip olduğuna yönelik görüş farklılıklarının olup olmadığı incelendiğinde 20 ve 15. yargılara ilişkin bağımsız örnek testi sonucunun anlamlılık düzeyi 0,06'nın altında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle bu sonuç YMM ve firmaların "YMM'lerin tasdik uygulaması, gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmelidir" ve "YMM'ler tasdik uygulamaları sırasında, işletmelerin vergi kaybına neden olacak hata ve uygunsuzluklarını kapatmak için bazı durumları gizlemede yardımcı olur" yargılarına verdikleri yanıtlar arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur.

5.Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi ve Sonuç

Çalışmada YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi, temel üç fonksiyon (denetim, danışmanlık ve tasdik) çerçevesinde ayrı ayrı incelenmiştir. YMM'lerin denetim fonksiyonuyla ilgili olarak araştırma bulguları Tablo-1.4'de özetlenmiştir.

Tablo.1.4. Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H_{01})

YMM'lerin Denetim Fonksiyonunun Vergi Kaybına Etkisi	YMM Görüşü	FİRMA Görüşü	SONUÇ
Muhasebe kayıtlarının doğruluğunun denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
Muhasebe ilkeleri çerçevesinde denetim yapması	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin mali tablolarını denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin iç kontrol sürecini denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerde vergi mevzuatı çerçevesinde denetim yapması,	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin yıl içerisinde düzenlendiği beyanname ve bildirgelerin denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerin dönem sonu işlemlerini denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
Yıllık vergi beyannamesine aktarılabilecek bilgilerin denetlemesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmenin üçüncü kişilerle düzenleyeceği sözleşmeleri denetlemesi	Kararsız	Kararsız	Etkisi Belirlenemedi

Tablo-1.4'de özetlenen ve YMM'lerin denetim fonksiyonunu temsil eden dokuz alt hipotezlerle ilgili araştırma bulgularından şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- YMM'lerin *muhasabe kayıtlarının doğruluğunu denetlemesiyle* ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum beyan esasına dayalı vergilemenin temelini oluşturan

muhasabe kayıtlarının doğruluğunun YMM'lerce denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğuna ilişkin önemli gösterge sunmaktadır. Bu sonuç doğrultusunda muhasabe kayıtlarının mevzuatta öngörülen şekilde tutulmasında ve buna bağlı olarak vergi matrahının doğru belirlenmesinde YMM'lerin denetim fonksiyonu önemli rol oynadığı söylenebilir.

- *YMM'lerin muhasabe ilkeleri çerçevesinde yaptıkları denetimlerle ilgili olarak araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu araştırma bulgusu YMM'lerin, işletmelerin uygulamış oldukları muhasabe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeninin araştırması, bilanço sonrası meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların incelenmesi, envanter listelerinin ve yılsonu ayarlayıcı kayıtlar ile kapanış kayıtlarının kontrolü gibi muhasabe ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin, vergi kaybını önlemede etkili olduğuna dair önemli bir gösterge sunmaktadır.*
- *YMM'lerin, işletmelerin mali tablolarını denetlemesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu desteklemektedir. Bu durum mali tabloların işletme içi ve işletme dışı farklı gruplar ve farklı amaçlar için kullanılacağı hususu göz önüne alındığında, YMM'lerin söz konusu tabloları denetlemesinin, işletmelerin daha şeffaf ve karşılaştırılabilir mali tabloların hazırlamasına katkıda bulunarak, vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.*
- *YMM'lerin iç kontrol sürecini değerlendirme faaliyetiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç işletmenin muhasabe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini artırmak amacıyla YMM'lerin iç kontrol sürecini denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.*
- *YMM'lerin vergi mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirdikleri denetimlerle ilgili olarak araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu işaret etmektedir. Bu sonuç ise YMM'lerin, vergi matrahının doğru hesaplanması, beyannamenin zamanında verilmesi ve ödemenin zamanında yapılması gibi vergilendirme sürecinin her aşamasında yaptığı denetimlerin, vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.*
- *Araştırma bulguları, işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelere intikal eden bilgilerin doğruluğunun YMM'lerce denetlenmesinin, vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum ödenmesi gereken verginin doğru hesaplanmasında YMM'lerin, işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerde yer alan bilgileri denetlemesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.*
- *YMM'lerin, işletmelerin dönem sonu işlemlerini denetlemesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum işletmelerin vergi uygulamaları açısından üzerinde en dikkat ettiği konulardan birisi olan dönem sonu işlemlerinin YMM'lerce denetlenmesinin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir. Özellikle envanter ve değerlendirme yapılmasının vergi mevzuatı açısından*

zorunluluğu, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve genişliği düşünüldüğünde, YMM'lerin söz konusu işlemlerin doğru neticelenmesinde önemli rol oynadığı söylenebilir.

- Araştırma bulguları, işletmelerin yıllık vergi beyannamelerini YMM'lerce denetlenmesinin, işletmelerde vergi kaybına neden olacak hataların önlediğini destekler niteliktedir. Bu durum işletmelerin hesap dönemine ilişkin bütün sonuçlarını aktardığı yıllık vergi beyanname ve bildirgelerin YMM'lerce denetlenmesinin, beyannameler içerisinde vergi kaybına neden olabilecek hataları önlediğini ortaya koymaktadır.
- İşletmelerin iş ilişkisinde olduğu firmalarla düzenleyeceği sözleşmelerin YMM'lerce denetlenmesi vergi dışına çıkabilecek işlemlerin tespiti açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Ancak araştırma bulguları, YMM'lerin, işletmelerin üçüncü kişilerle yapacağı sözleşmeye dayalı işlemlerin denetleme faaliyeti konusunda ankete katılan YMM ve firmaların kararsız kaldıklarını ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle; araştırma bulguları kiralama, satın alma gibi sözleşmeye dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve mali mevzuata uygunluğunun denetlenmesi gibi faaliyetlerin, vergi kaybını önlemede etkili olduğuna dair güçlü bir veri sunmamaktadır.

Sonuç olarak ankete katılan YMM ve firmalar, “H₀₁:YMM'lerin Denetim Fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur” alt hipotezini temsil eden dokuz yargıdan sadece birinde çekimser kalmışlardır. Bu sonuç YMM'lerin denetim fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur alt birinci alt hipotezinin (H₀₁) ret edilmesi yönünde önemli bir veri olup, YMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunun bir göstergesidir.

YMM'lerin danışmanlık fonksiyonuyla ilgili olarak ulaşılan araştırma bulguları Tablo-1.5'de özetlenmiştir.

Tablo.1-5. Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybına Etkisi (H₀₂)

YMM'lerin Danışmanlık Fonksiyonunun Vergi Kaybına Etkisi	YMM Görüşü	FİRMA Görüşü	SONUÇ
İşletmelerin muhasebe departmanlarını sürekli bilgilendirme faaliyetleri	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelere verilen hizmet içi eğitimler	Olumlu	Kararsız	Etkisi Belirlenemedi

Vergi planlamaları ile firmanın mevzuat dışı yollarla ödeyeceği vergi miktarını azaltma eylemlerini azaltır.	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmenin vergi incelemesi sırasında verilen danışmanlık hizmetleri,	Olumlu	Olumlu	Etkili
Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi konusundaki danışmanlık hizmetleri	Olumlu	Olumlu	Etkili
İşletmelerde yaptıkları vergi revizyonları	Olumlu	Kararsız	Etkisi Belirlenemedi

Tablo-1.5’de özetlenen ve YMM’lerin danışmanlık fonksiyonunu temsil eden altı alt hipotezlerle ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- YMM’lerin *işletmeleri sürekli bilgilendirme faaliyetiyle* ilgili araştırma bulgusu söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç *YMM’lerin, yapısı itibarıyla karışık mali mevzuat ve yargı kararları hakkında işletmeleri sürekli bilgilendirme faaliyetlerinin, işletmeleri yasaları doğru uygulama konusunda yönlendirdiğini* göstermektedir. Bu nedenle YMM’lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkili olduğu anlaşılmaktadır.
- *Hizmet içi eğitimlerle*, işletmelerde muhasebe departmanlarında çalışanların muhasebe ve mali mevzuat konusunda bilgi ve tecrübesini artırarak, söz konusu çalışanların yapabileceği hataların azaltılması vergi kaybının önlenmesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Ancak *araştırma bulguları hizmet içi eğitimlerle ilgili olarak ankete katılan YMM ile firmaların farklı düşündüğünü ortaya koymaktadır*. YMM’ler, hizmet içi eğitimler neticesinde muhasebe departmanlarında çalışanların muhasebe ve mali mevzuat konusunda bilgi ve tecrübesinin arttığını düşünürken, firmalar bu konuda kararsız kalmışlardır. Bu sonuca göre H_{022} “İşletmelere verilen hizmet içi eğitimlerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur” red edildiğini söylemek mümkün değildir.
- YMM’lerin işletmelerde yapmış oldukları *vergi planlamalarıyla ilgili araştırma bulguları* söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum *YMM’lerin vergi planlamaları ile sağlamış olduğu vergi avantajlarını işletmelere etkin şekilde kullanarak, işletmelerin vergi kaçırma yöneltik davranışlarını azalttığını* göstermektedir. Dolayısıyla YMM’lerin, firmalar için önemli bir maliyet unsuru olan vergi

- yükünü, mali mevzuat çerçevesinde indirmesi, firmaların vergi kaçırılmaya yönelik davranışlarını engellemesi açısından önemli olduğu söylenebilir.
- YMM'lerin, işletmelerin vergi incelemesi sırasında, inceleme elemanlarına gerekli desteğin sağlanmasıyla ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğu ortaya koymaktadır. Bu durum YMM'lerin, işletmelerin vergi incelemesi alınması sırasında vereceği danışmanlık hizmetinin, gerek mükellefler tarafından verilecek yanlış ve hatalı bilgileri gerekse de inceleme elemanları tarafından yapılacak hataları asgariye indirmek suretiyle incelemenin doğru sonuçlanmasına yardımcı olarak vergi kaybını önlediğini göstermektedir.
 - YMM'lerin işletmelerde belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Herhangi bir vergi kanunun uygulamada başarıya ulaşabilmesinde, o vergiyi doğuran olaya ait kayıt ve belgelerin aksatılmadan ve düzenli olarak işletmede tutulması gerekir. Bu nedenle işletme içerisindeki belge düzeninin kurulması ve geliştirilmesi, YMM'lerin yapacakları danışmanlık hizmetleri açısından önemli olacaktır. Nitekim YMM'lerin belge düzeni kurulması ve geliştirilmesi faaliyetlerinin vergi kaybını önlemede önemli bir role sahip olduğu yönünde bulgular elde edilmiştir.
 - YMM'lerce yapılan vergi revizyonlarının, işletmelerde vergi mevzuatına uygun davranma eğilimini artırarak, vergi ödeme bilincini yaygınlaştırdığı düşünülmektedir. Ancak araştırma bulguları vergi revizyonlarıyla ilgili olarak ankete katılan YMM ile firmaların farklı düşündüğünü ortaya koymaktadır. YMM'ler, vergi revizyonları ile mükelleflerin vergisel işlemleri ve bu işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde hata ve hilelerin önleneceğini düşünürken, firmaların ise bu konuda kararsız kalmışlardır. Bu sonuca göre H_{026} "İşletmelerde yapılan vergi revizyonlarının vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" red edildiğini söylemek mümkün değildir.

Ankete katılan YMM ve firmalar, " H_{02} : YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt hipotezini temsil eden altı yargıdan sadece ikisinde çekimser kalmışlardır. Bu sonuç YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur şeklinde formüle edilen ikinci alt hipotezinin (H_{02}) ret edilmesi yönünde güçlü bir veri sunmakta olup, YMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunun bir göstergesidir.

Çalışmada YMM'lerin tasdik fonksiyonuyla ilgili olarak ulaşılan bulgular Tablo-1.6'da özetlenmiştir.

Tablo.16. Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi (H₀₃)

YMM'lerin Tasdik Fonksiyonunun Vergi Kaybını Önlemede Etkisi	YMM Görüşü	FİRMA Görüşü	SONUÇ
Sahte veya Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını önleyici rolü vardır.	Olumlu	Olumlu	Etkili
Karşıt incelemelerin yapılması, sahte belge kullanımını engeller.	Olumlu	Olumlu	Etkili
Alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğinin araştırılması	Olumlu	Olumlu	Etkili
Alt firmaların vergi ile ilgili tüm işlemlerinin incelenmesi	Olumlu	Olumlu	Etkili
Tasdik uygulaması zorunlu hale getirilmelidir.	Olumlu	Kısmen Olumlu	Etkisi Belirlenemedi
İşletmelerdeki bazı hata ve uygunsuzlukları kapatırlar.	Olumsuz	Kısmen Olumsuz	Etkisi Belirlenemedi

Tablo-7.3'de özetlenen ve YMM'lerin tasdik fonksiyonunu temsil eden altı alt hipotezlerle ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- YMM'lerin, *işletmelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması* fiillerini önleyici rolüyle ilgili araştırma bulgusu, YMM'lerin söz konusu rolünün vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu durum YMM'lerin firmalarda yaptıkları denetim ve incelemelerin, işletmenin faaliyetlerine ve/veya mahiyet ve tutar itibarıyla işletmenin büyüklük ölçüsüne uymayan düzenlenen veya alınan belgeleri, mevcut belgelerden ayırt ederek söz konusu belgelerin firmalarda kullanımını engellediği ve dolayısıyla vergi kaybını önlediğini göstermektedir.

- YMM'lerin karşıt inceleme yapmak suretiyle işletmelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile karşılaşma olasılığını azaltmasıyla ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum YMM'lerin işletmeler nezdinde karşıt inceleme yapmasının, tasdik sözleşmesi kapsamında hizmet verdiği firmanın sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmasını engellediğini ve böylelikle vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir.
- YMM'lerin tasdik hizmeti sunduğu işletmenin iş ilişkisinde olduğu alt firmanın işletmeden tahsil ettiği KDV'leri vergi dairesine beyan edip etmediğini incelemesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğunu göstermektedir. Bu sonuç YMM'lerin tam tasdik sözleşmesi çerçevesinde hizmet verdiği işletmenin, mal veya hizmet satın aldığı alt firmaların bu mal veya hizmet karşılığında tahsil ettiği KDV'yi vergi dairesine beyan etmemeleri, eksik beyan etmeleri veya ortaya çıkan KDV'leri ödeyip ödemediğini araştırmasının vergi kaybını önlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır.
- YMM'lerin alt firmaların vergi ile ilgili tüm işlemlerini incelemesiyle ilgili araştırma bulguları söz konusu faaliyetin vergi kaybını önlemede etkili olduğuna işaret etmektedir. Bu durum alt firmaların vergi ile ilgili tüm yükümlülüklerini gereği gibi yapıp yapmadığının YMM'lerce araştırılmasının, alt firmalardan işletmeye gelebilecek olası vergi ile ilgili riskleri önleyeceğini ortaya koymaktadır. Çünkü mal veya hizmet alınan son firma, altta paravan, sahte veya yanıltıcı belge düzenleyen firmalar kurdurmak suretiyle durumunu gizleyebilirler. Bu nedenle, YMM'lerin tasdik sözleşmesi imzaladığı işletmenin mal veya hizmet satın aldığı alt firmaları derinlemesine incelemesi, vergi kaybının önlenmesini sağlayacaktır.
- Tasdik denetiminin gerek kaçakçılık fiilleriyle ilgili olarak mükelleflerin korunması bakımından, gerekse devletin vergi hasılatını artırması bakımından zorunlu hale getirilmesi düşünülmektedir. Ancak tasdik işleminin zorunlu hale getirilmesiyle ilgili olarak araştırma bulguları YMM ve firmaların farklı düşündüğünü ortaya koymaktadır. Araştırma bulguları YMM'lerin tam tasdik işlemin zorunlu hale getirilmesini savunduğunu ortaya koyarken, firmaların ise bu görüşe YMM'ler kadar katılmadıklarını göstermektedir. Bu farklılığın nedenleri arasında firmaların tasdik uygulamasının kendilerine ciddi bir maddi külfet getireceği gösterilebilir. Bu sonuç doğrultusunda “H₀₃₅ Tasdik uygulamasının zorunlu hale getirilmesinin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur” hipotezinin ret edildiğini söylemek mümkün değildir.
- Araştırma bulguları, YMM'lerin işletmelerde vergi kaybına neden olabilecek hataları kapatma konusunda ankete katılan YMM ve firmaların farklı düşündüklerini ortaya koymaktadır. Bu farklılığın nedeni olarak YMM'lerin

müşteri kaybetme korkusu, haksız rekabet veya daha fazla gelir elde etme isteği gösterilebilir. Bu yargıya YMM'lerin olumsuz, firmaların ise kısmen olumsuz görüş bildirdiği göz önünde bulundurulduğunda hipotezinin ret edildiğini söylemek mümkün değildir.

Tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi ile ilgili sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, YMM ve firmalar, H_{03} : "YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" alt hipotezini temsil eden *altı yargıdan sadece ikisinde olumsuz ve kısmen olumlu fakat birbirinden farklı görüş beyan etmişlerdir. Bu sonuç YMM'lerin tasdik fonksiyonunun vergi kaybını önlemede etkisi yoktur şeklinde formüle edilen üçüncü alt hipotezinin (H_{03}) ret edilmesi yönünde güçlü bir veri sunmakta olup, YMM'lerin söz konusu fonksiyonunun vergi kaybını önlemede önemli etkisi olduğunun bir göstergesidir*

Sonuç olarak YMM' mesleğinin ihdas edilmesinde ortaya konulan amaç ve yasal düzenlemelerin içeriği ve YMM'lerin temel fonksiyonlarının vergi kaybını önleme konusunda teorik olarak verilen bilgiler ile anket çalışması sonucunda elde edilen bulgular paralellik göstermekte olup, bu çalışmada elde edilen bulgular *çalışmanın ana amacı çerçevesinde oluşturulan "YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkisi yoktur" ana hipotezinin (H_0) ret edilmesi yönünde güçlü veriler sunmaktadır. Bu sonuç doğrultusunda YMM'lerin vergi kaybını önlemede etkili olduğu söylenebilir.*

KAYNAKÇA

- Allingham. M and Sandmo A. (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, c:1, pp.323-338, North-Holland Publishing Company
- Alm, J. and M. McKee (1992), "Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data", *National Tax Journal* 65 No.1, pp.107-114
- Apak, T. (2004), "Yeminli Mali Müşavirlik- Tasdik ve Tarafların Beklentisi" www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004024251.htm, (26.05.2008)
- Bayraklı, H. H.; N. Saruç ; İ. Sağbaş (2004), "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi", *19.Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları
- Candan, T. (2004), "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi", *19.Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları

- Canikli, N.(1996), “Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler” *Yaklaşım Dergisi*, yıl: 1996, sayı:39
- Çataloluk, C. (2008), “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları” http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/articles/2008/20/ccataloluk.pdf, (5.8.2009)
- Çoban, O., N. Doğanalp, D. Uysal (2008) “Türkiye’de Kamu İç Borçlanmasının Makro Ekonomik Etkileri”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:20, ss:245-256
- Çürük, T. (2000), “An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey”, *Doktorate Thesis*, Exeter University, England
- Demir, M. (2004), “Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Doktora Tezi*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- Demir, M. (2009), “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler”, <http://www.eakademi.org/makaleler/mdemir-3.htm>, (02.09.2009)
- Demir, M., E. Sever (2008), “Kamu İç Borçlanmasının Büyüme, Faiz ve Enflasyon Üzerine Etkileri”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:25, ss:170-196
- Demircan, E. (2004), “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, *19.Maliye sempozyumu*, 10-14 mayıs 2004, Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları
- Dubin, J., M. Graetz, and L. Wilde (1990), “The Effect of Audit Rates on the Federal individual income tax, 1977-1986”, *National Tax Journal* Vol:43, No. 4 pp.395-409
- Erkan, F. (2004), “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara İkinci Kitap
- Franzoni, A. (1998), “Tax Evasion and Tax Compliance” *University of Bologna Faculty of Economics*, <http://ssrn.com/abstract=13774430>, (28.06.2009)
- Feld, P. and R. Tyran, (2002), “Tax Evasion and Voting: an Experimental Analysis”, *Kyklos*, Vol. 55, pp.197-222.

- Grasmick, G. and R. Bursik. (1990), "Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model", *Law And Society Review*, C:24(3), pp.837-881
- Karakoç, Y. (2004), "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları", *19.Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs 2004,Bellek/Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları
- Kinsey, A. (1992), "Deterrence and Alienation Effects of IRS Enforcement: An Analysis of Survey Data", In *Why People Pay Taxes*, Edited By Joel Slemrod, 259-285. Ann Arbor, Mı: University of Michigan Press,
- Köker, C. Z. (2009), "Yeminli Mali Müşavirlerin Sunduğu Tam Tasdik Hizmeti Kapsamında Vergi Denetimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi", *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Küçük, E. (2009), "Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Doktora Tezi*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri
- Mercan, D. (2004), "Kobilerde Dışsal Danışmanlık ve İletişim Hizmetlerinin Rolü: İhracatçı Kobilere Yönelik Amprik Bir Araştırma", *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Özsoylu, F. A. (2006), *Türkiye'de Kamu Sektörü*, Nobel Kitabevi, Birinci Baskı, Adana
- Perviz, H.(2001), "Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/05.sempozyum/36.%20huseyin%20perviz%20pur.doc>, (23.08.2009)
- Sargent, T.J. and N.Wallece (1981) "Some Unpleasant Monetarist Arithmetic", *Federal Reserve Bank of Minneapolis Quarterly Rewiew*, Vol.5 pp.1.17
- Sheffrin, S. M. and R.K.Triest (1992), "Can Brute Deterrence Backfire? Perceptions and Attitudes in Taxpayer Compliance", In *Why People Pay Taxes*, Edited By Joel Slemrod, 193-218. Ann Arbor, Mı: University of Michigan Press,1992
- Spicer, M. W. and S.B. Lundstedt, (1976), "Understanding Tax Evasion", *Puplic Finance*, Vol. 31(2), pp.295-305
- Şenyüz, D. (1995), "Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi", *Doktora Tezi*, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa

- Şimşek, E. (2007), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu”, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Tuay, E. ve İ. Güvenç (2007), “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyedemukelleflerinvergiye_bakisi.pdf ,(10.08.2008)
- Türker, M. (1997), “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı” <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997091149.htm>, (5.5.2008)
- (2005), “Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Ödenetim”, *Dayanışma Dergisi*, Mayıs, 2005, Sayı:83
- Warneryd, K.E.,and R. Walerud (1982), “Taxes and Economics Behaviour, Some Interview Data on Tax Evasion in Sweden”, *Journal of Economic Psychology*, Vol.5, pp.371-384
- Wenzel, M. (2003), “An Analysis of Norm Process in Tax Compliance”, *Journal of Economics Psychology*, Forthcoming
- Yavuz, T. (2000), “Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek Olarak Mali Müşavirlerin Yetki Ve Sorumlulukları”, *Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Yitzhaki, S (1974), “A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, *Journal of Puplic Economics*, Vol. 3 pp.201-212
- Yükçü, S ve F. Tektüfekçi (2001), “Yönetim Danışmanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşi Mi?”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs,2001