

ŞİRKETLERDE VERGİ RİSKİ ALGISI VE VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Prof. Dr. Adnan GERÇEK^a
Dr. Feride BAKAR TÜREGÜN^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2018; 11 (3):307-331

ÖZ

Birçok alanda gözlenen risk, şirketlerin iş faaliyetleri için sonuçları bilinmeyen durumlar yaratır. Bu yüzden diğer alanlarda olduğu gibi vergi riskinin de tespit edilmesi ve yönetilmesi önemlidir. Vergi riski; istenmeyen vergi sonuçları, finansal kontrol ve raporlamadaki zayıflıklar olarak ortaya çıkar. Bu çalışma, şirketlerde vergi riski algısını ve vergi riskinin yönetilebilirliğini ölçmeyi amaçlamaktadır. Bunu ölçmek için Elgood, Paroissien ve Quimby (2004), Wunder (2009) ve Gmeiner (2009) çalışmalarındaki sorular kullanılarak oluşturulan ölçek, daha fazla vergi riski taşıdığı kabul edilen bağımsız denetime tabi şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerine uygulanmıştır. Sonuçlar frekans analizi ve t-testine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçlarına göre vergi planlaması yapan, kurumsal risk yönetimi uygulayan ve yurtdışı iştirake sahip şirketlerin vergiyle ilgili daha iyi izleme ve raporlama prosedürlerine sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Şirketlerin en çok yönetim riski ve itibari risk konusunda sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Vergi riski yönetimi uygulamak isteyen şirketlerin özellikle vergi birimini iyi yapılandırmalarında ve uzman personel çalışmalarında yarar vardır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Riski, Vergi Riski Yönetimi, Vergilemede Belirlilik, Vergi Karmaşıklığı

JEL Kodları: K34, M42

A SURVEY ON COMPANIES RELATED TO THE PERCEPTION OF TAX RISK AND TAX RISK MANAGEMENT

ABSTRACT

Risk occurring in many areas creates a likelihood of outcomes that are different than expected for business activities. So it is necessary to determine and manage risk for tax as it is in other areas. Tax risk occurs as in the form of undesirable tax results and vulnerabilities in financial controls and reporting. This study aims to measure the perception of tax risk and the manageability of tax risk in companies. A scale was developed using questions from Elgood, Paroissien & Quimby (2004), Wunder (2009) and Gmeiner (2009) and it was

* Makalenin gönderim tarihi: 19.12.2017; Kabul tarihi: 25.02.2018, iThenticate benzerlik oranı %11

^a Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, agercek@uludag.edu.tr

^b Maliye Doktoru, feridebakar@gmail.com

applied to managers who are responsible for financial affairs of mandatory independent audited companies that are considered to have more tax risk. The results were analyzed by frequency analysis and t-test. According to analysis results, companies doing tax planning, implementing enterprise risk management and having foreign subsidiaries have better tax-related monitoring and reporting procedures. It was determined that companies mostly have problems on management and reputational risk. It would be useful for companies that are eager to manage tax risk need to well structure tax department and have qualified personnel.

Keywords: Tax Risk, Tax Risk Management, Tax Certainty, Tax Complexity

JEL Codes: K34, M42

1. GİRİŞ¹

Küreselleşme ve liberal hareketler, iş dünyasında belirsizlik ve riskleri artırmıştır. Yaşanan finansal krizler şirketleri; riski belirleme, önleme, azaltma ve yönetme konularında yeni arayışlara itmiştir. Önceleri farklı alanlarda ayrı ayrı yapılandırılan riskin yönetilmesi zamanla organizasyonun tüm düzeylerindeki risklerin belirlenmesi ve risk yönetimine dahil edilmesine dönüşmüştür. Bu sebeple şirketlerde ortaya çıkan kurumsal risk yönetimi şirketin tüm alanlarına yayılarak etkin bir şekilde işlemeye başlamıştır. Şirketler için verginin her açıdan önem taşıması, vergi riski yönetiminin de bu sürecin önemli bir parçası olmasını sağlamıştır.

Vergi riski kısaca “mükellefleri belirsiz sonuçlara götüren vergi hukukundaki ve vergilemedeki durumlar” olarak tanımlanır. Günümüzde vergi risklerinin ulusal ve uluslararası gelişmelerin etkileriyle giderek artması sebebiyle, şirketlerin vergiye yönelik stratejilerini tekrar ele almaları gerekmektedir. Bu çalışmada Türkiye’de şirketlerin vergi riski algılarını ve vergi riski yönetimine uygunluklarını değerlendirmek amacıyla belirli bir ölçeğin üzerindeki büyük şirketler üzerine bir araştırma yapmak amaçlanmıştır. Bu amaçla öncelikle yeni bir kavram olarak vergi riski, türleri ve vergi riski yönetimi açıklanmış, daha sonra anket ve analizlere yer verilmiştir. Ayrıca Türkiye’de vergi riski yönetiminin önemi ele alınarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın genel değerlendirmesi ve önerilere sonuç bölümünde yer verilmiştir.

¹ Bu çalışma Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi (BAP) tarafından desteklenen KUAP(İ)-2016/12 nolu proje kapsamında hazırlanmıştır. Anketin Etik Kurulu onayı alınmıştır. Desteği için Uludağ Üniversitesi BAP’a teşekkür ederiz.

2. VERGİ RİSKİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

Risk, “zarara uğrama tehlikesi, riziko” olarak tanımlanmıştır (TDK). Riskin iki önemli bileşeni “maruz kalma” ve “belirsizlik” olarak ortaya çıkar (Holton, 2004: 22). Benjamin Franklin’in vergiyle ilgili söylediği “dünyada vergi ve ölümden başka kesin bir şey yoktur” sözünde kesinlik olarak ortaya çıkan düşünce, onların hayatın içindeki varlığıdır. Günümüzde haklı olarak mükellefler bu var oluşun tutarlı ve öngörülebilir olmasını aramakta, katlanacakları yükümlülüğün net sınırlarının bilinmesini istemektedirler (Rensburg, 2012: 1).

Mükellefler tarafından hazırlanan ve doğruluk karinesi çerçevesinde değerlendirilen beyannameye dayalı tarhiyat ve tahakkuk, onlar tarafından normal koşullarda bir risk olarak değerlendirilmemektedir. Fakat bir vergi kanununun uygulanması belirsizse, vergi idaresinin yorum ve değerlendirmesinin içeriği bilinmiyorsa veya idarenin mükelleften farklı bir yorumda bulunma olasılığı varsa, mükellefin beklediğinden farklı bir vergisel sonuçla karşılaşması ihtimali doğmaktadır. Ortaya çıkan vergi riskinin meşruluğu her zaman mümkün olmasa da (Yaltı, 2012: 118), bu meşruluğu sağlamak vergi riskinin tespit edilmesi ve kontrol altına alınması ile mümkündür.

Vergi riski “yargı süreci, hukuki değişiklikler, iş ilişkilerindeki farklılaşma, denetimlerin daha duyarlı hale gelmesi, kanunların yorumlanmasındaki belirsizlikler ve vergisel işlemlerdeki farklılaşmaların sebep olduğu beklenmeyen vergisel sonuçlar” olarak tanımlanmıştır (Arlinghaus, 1998: 435). Başka bir tanımda ise kısaca “belirsiz vergi durumları ile finansal kontrol ve raporlamadaki zayıf noktalar” olarak belirlenmiştir (Lavermicocca, 2011: 96). Literatürde risk alanlarının farklılığı sebebiyle riskler konusunda birçok sınıflandırma yapıldığı görülmektedir. Ayrıca sektöre yönelik; bankacılık sektörü, inşaat sektörü, finans sektörü riskleri gibi sınıflandırmalar da yapılmaktadır. Vergi riski ise temelde iki ana kategoriye içeren yedi alt kategoriye ayrılmaktadır. İlk grup olan özel risk alanları işlemsel, operasyonel, uyum ve finansal raporlama riskini içermektedir. Diğer grup olan genel risk alanları ise portföy, yönetim ve itibari riski içerir (Elgood, Paroissien, Quimby, 2004: 35). Söz konusu sınıflandırmanın daha sonra yapılan çalışmalarda da kabul gördüğü tespit edilmiştir (Bkz. Lavermicocca, 2011; Cozmei, Serban, 2014; Elgood, Fulton, Schutzman; 2008; Wunder, 2009; Erasmus, 2010). Bu sebeple çalışmamızda da bu sınıflandırmaya bağlı kalınmıştır.

Vergiye yönelik *işlemsel risk*, şirketlerin yeni uygulamalar için stratejik planlarındaki kararlar veya rutin olmayan işlemlerinde ortaya çıkan, *operasyonel risk* ise şirketin günlük rutin işlerinde vergi kanunlarının, düzenlemelerinin ve kararlarının uygulanmasındaki durumların altında

oluşan risklerdir (Elgood, Paroissien and Quimby, 2004: 5). *Uyum riski* inceleme ve denetimlerinden kaynaklanan risklerle birlikte, muhasebe ve bilgi sistemlerinin bütünlüğü, muhasebe sisteminde vergiyle ilgili gerekli bilgileri kullanma, son kanun ve uygulamalara dayanan vergi uyum analizinin sağlanması, teknolojinin doğru ve verimli bir şekilde kullanılması sürecindeki hatalardan ortaya çıkar. *Finansal raporlama riski* ise, verginin hesaplanmasında kullanılan veriler ile mali tabloların yakın ilişkisinden ve bunların doğru şekilde oluşturulması sürecine etki eden unsurlardan kaynaklanmaktadır (Elgood, Paroissien and Quimby, 2004: 6-7). Genel risk alanlarından olan *portföy riski*; diğer risklerin bileşiminden oluşmaktadır. Çünkü bu risklerin birbirleriyle etkileşimleri kabul edilemez durumlar ortaya çıkarabilmektedir (Cozmei, Serban, 2014: 1600). Şirketlerin vergi ile ilgili en önemli problemlerinden biri, bir sorunla karşılaşıldığında buna yönelik ne yapılacağını bilen personel eksikliğidir. *Yönetim riski*, sürecin iyi yönetilmesinde nitelik ve kaynakların doğru kullanılmasıyla ilgilidir (Erasmus, 33). *İtibari risk*; bir şirketin vergi pozisyonları nedeniyle diğer şirketlerin veya makamların onunla işbirliği yapmaya daha fazla ya da az istekli olmaları durumudur. Bu durumun bir sonucu olarak şirketler kötü vergi pozisyonları sebebiyle kayıplarla karşılaşır ya da iyi itibarları nedeniyle daha çok gelir elde ederler (Mik, 2010: 13). Vergi riski yönetimi sürecinde şirketler bu yedi unsura ayrı ayrı dikkat ederek etkin bir süreç oluşturmalıdırlar.

3. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİ

Günümüzde bir şirket yöneticisi için en büyük risklerden biri tam olarak ne olduğunu anlamadığı vergi uygulamalarının ve işlemlerinin altına imza atmaktır (Çetinkaya, 2008: 1). Vergi açısından risk yönetimine olan ihtiyaç, vergi kanunlarının doğasında bulunan belirsizliğe bağlı olarak ortaya çıkmakta ve bu da kanunların yorumlanmasında mükellefler için muğlak bir alan yaratmaktadır. Belirsizlik olduğunda, sayısallaştırılacak ve yönetilecek bir risk vardır ve risk yönetimiyle vergi stratejileri ve kanunlara ilişkin durumlar arasında bağlantı kurulmaktadır (Mulligan, Oats, 2009: 3). Vergi riskini azaltmak için; şirketler tarafından iş çevresi ve iş ilişkileri iyi kavranmalı, ulusal ve uluslararası vergisel gelişmeler konusunda takipçi olunmalı, özellikle uluslararası alanda işbirliklerinin sonucunda oluşan vergisel düzenlemelerin şirketin işlemlerine etkisi iyi gözlemlenmeli, bazı özel durumlarda potansiyel risk oluşturabilecek alanların etkin tanımlanması için proaktif olunmalı, vergi uyumsuzluklarının zincirleme etkileriyle başa çıkılması için planlama yapılmalıdır (Owens, Roy-Chowdhury, Huibregtse, 2015: 2).

Vergi riski yönetimi; bir şirketin vergi risklerini zamanında tanımlama ve bunları etkili ve mümkün olduğunca proaktif olarak kontrol etme sürecidir (Happe, 2008: 162). Vergi riski yönetimi; vergiyle ilgili her türlü bileşenin, şirketin vergi uyumuna yönelik ödevleri ve risk alma stratejilerine uygun olarak yönetilmesidir (Çetinkaya, 2008: 3). İlgili tanımlamalardan yola çıkarak “mükellefleri belirsiz sonuçlara götüren vergi hukukundaki ve vergilemedeki durumlar” olarak kabul edilebilecek “vergi riski”; “yöneticilerin vergi hukukundaki ve vergilemedeki belirsizlikleri tanımlama, karşılaştırma, analiz ve uzmanlık yoluyla yönetmek için uyguladıkları bir süreç” olan “vergi riski yönetimi” ile birlikte ele alınmalıdır (Bakar Türegün, 2017: 29).

Etik meselelerin vergi alanındaki sonuçlarının göz önünde bulundurulmasının gerekliliği gün geçtikçe daha önemli hale gelmektedir. Ortaya çıkan finansal krizler, şirket başarısızlıkları ve iflasları, iş çevrelerinin; iç kontrol ve risk yönetimiyle birlikte kurumsal yönetime daha fazla ilgi duymalarını sağlamıştır (Daelen, Ven, 2010: 1). Bu sebeple son dönemlerde vergi riski yönetiminin dünya genelinde hem vergi idarelerinin etkisiyle hem de ticari organizasyonların ilgisiyle risk yönetiminin bir elementi olarak kabul edildiği görülmektedir (Wunder, 2009: 15). Şirketler artık finansal durum üzerindeki potansiyel etkisi ve efektif vergi oranları ile vergi uyumunda istikrarı sürdürmenin güçlüğü sebepleriyle vergiye yönelik daha iyi arayışlara yönelmişlerdir (OECD, 2004: 7).

Tablo-1: Vergilemede Uluslararası Düzenlemelerin Gelişimi

Planlama Dönemi 2004 Öncesi	Şeffaflık Dönemi 2004-2013	Düzenleme Dönemi 2013 sonrası
		BEPS
		Sınır Ötesi Denetimler
		Transfer Fiyatlandırması
		OECD-Joint Audits
		Uluslararası Vergi Reformu
	Belirsiz Vergi Pozisyonları Yapısı	Belirsiz Vergi Pozisyonları Yapısı
	E-Beyanname	E-Beyanname
	Ayrıntılı Beyanname (Yüksek Gelir veya Zarar için)	Ayrıntılı Beyanname (Yüksek Gelir veya Zarar için)
	Raporlanabilir İşlemler	Raporlanabilir İşlemler
	SOX 404	SOX 404

	FIN 48	FIN 48
Vergi Planlaması	Vergi Planlaması	Vergi Planlaması
Vergi Uyumu	Vergi Uyumu	Vergi Uyumu
Vergi Denetimlerinin Yönetimi	Vergi Denetimlerinin Yönetimi	Vergi Denetimlerinin Yönetimi
Vergi için Karşılık Ayrılması	Vergi için Karşılık Ayrılması	Vergi için Karşılık Ayrılması

Kaynak: (Donohoe, McGill, Outslay, 2014: 869).

Yukarıdaki tabloda vergi konusunda uluslararası düzenlemelerin gelişimine yer verilmiştir. Buna göre şirketler gittikçe daha fazla düzenlemeye uyum göstermek zorunda kalmaktadır. Bu durum da vergi risklerini artırmakta ve özellikle vergi riski yönetiminin uluslararası boyutunu önemli hale getirmektedir. Bu sebeple öncelikle büyük şirketler vergi denetiminde riskli mükellef grubuna girmemek, vergi cezalarıyla karşılaşmamak, vergi planlamasında etkinlik sağlamak, şirketlerle ilgili daha iyi kararlar almak, şirkette kötüye giden durumların etkisini azaltmak, sektörde prestij kaybına uğramamak ve vergi idarelerine risk yönetiminde çıkarımlar sağlamak için vergi riski yönetimine artan şekilde başvurumaktadırlar.

4. VERGİ RİSKİ ALGISINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Hayatın doğal akışındaki gelişmeler birçok alanda olumlu etkiler yaratırken, riskleri de birlikte getirmektedir. Her alanda ortaya çıkan risklerin yönetilmesi özellikle son yılların tartışılan konularından biri haline gelmiştir. Şirketlerde risk yönetimi şirketin tüm alanlarına yayılan bir olgu haline gelmiştir. Bu risk yönetimi çeşitlerinden biri de vergi riski yönetimidir. Vergi riski yönetimi diğer alanlardan daha yeni olduğundan, henüz tüm şirketler tarafından tam olarak benimsenmemiştir. Fakat gerek iç kontrol ve/veya iç denetim, gerekse kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler vergi risklerinin de farkına varmış ve şirket içi görev bölüşümü, yapılanma ve uzman personel çalıştırmaya ağırlık vermişlerdir.

Literatür incelendiğinde, vergi riskini belirlemeye yönelik Elgood, Paroissien ve Quimby (2004), Gmeiner (2009) ve Wunder (2009) çalışmalarında anket uygulanarak tespitler yapıldığı görülmektedir. Bunun yanında ülkemizde vergi riski konusunda bazı makalelerdeki sınırlı başlıklar hariç bir çalışmaya ve bu riski belirlemeye yönelik ampirik bir analize rastlanmamıştır. Ülkemizde vergi

riski algısını ölçen ampirik bir çalışmanın yapılmamış olması, mükelleflerde bu konuda farkındalık yaratılmasını engelleyerek, vergi riski alanlarında öneriler geliştirilmesini ve mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaya yönelik kendi kontrollerini sağlamalarını engellemektedir.

Bu çalışmayla, Türkiye’de daha fazla risk taşıdığı düşünülen belirli bir ölçeğin üzerindeki mükelleflerin vergi riski algısının ölçülmesine yönelik anket uygulanmıştır. Böylece mükelleflerin vergi riski algısı ölçülerek, yedi temel vergi riski kategorisindeki risklerin hangisinin önemli olduğu ortaya konulmuştur. Bu mükelleflerde “vergi riski algısı”nın anket yoluyla tespit edilmesi, bir taraftan büyük ölçekli mükelleflerin vergi riski algısı tespit edilirken, diğer taraftan bunun farkında olmayan küçük ve orta büyüklükte işletme sahiplerinin bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Böylece anket sonuçları oluşturulan öneriler için yol gösterici olmuştur.

4.2. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın evreni Türkiye’de daha fazla vergi riski taşıdığı kabul edilen belirli bir ölçeğin üzerindeki mükellefler olarak belirlenmiş ve bağımsız denetime tabi şirketler seçilmiştir. Ülkemizde bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı 2016 yılı itibarıyla 5.378’dir (Bkz. KGK İstatistikler). Buradan hareketle örneklem büyüklüğü %5 hata payı ve %95 güven aralığında 359 olarak hesaplanmıştır. Uygulanan anketlerde görülebilecek veri eksiklikleri ve bilgi tutarsızlıkları nedeniyle, veri kalitesini artırmak amacıyla örneklem hacminin hesaplanandan daha fazla olması tercih edilmiştir. Hazırlanan anket, Türkiye’de farklı illerde bulunan şirketlerin mali işlerden sorumlu 400 yöneticisine kurumsal bir anket firması aracılığıyla uygulanmıştır.

Elgood, Paroissien ve Quimby (2004), Gmeiner (2009) ve Wunder (2009) çalışmalarından yola çıkılarak hazırlanan ve araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek üzere kullanılan anket, toplam 65 sorudan oluşturulmuştur. Bunlardan 43 tanesi ankete katılanların vergi riski algılarını ölçmeye yönelik 5’li Likert ölçeğinin kullanıldığı sorulardır. 9 soru, seçilen bazı risk alanlarına yönelik olup, bunlar riskli alanların derecelendirilmesini içeren sorulardır. 5 soru vergi riski tanım ve kapsamıyla ilgili belirli önermelerin olduğu ve açık uçlu olarak da cevap verilebilecek sorulardır. Geriye kalan 8 soru ise katılımcıların şirketteki konumu, mesleki deneyim yılları ile şirketlerin sektörü, yıllık cirosu, yurtdışı iştiraklerinin varlığı, kurumsal risk yönetimi, vergi planlaması, iç denetim, iç kontrol uygulayıp uygulamadıklarıyla ilgilidir. Soruların Türkiye ölçeğine uyarlanmasında herhangi bir anlam hatasına izin vermemek için sorular, alanında uzman öğretim üyelerinin görüşleri alınarak gözden geçirilmiş ve gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Ayrıca ana araştırma aşamasına geçilmeden önce 50 kişinin katılımıyla pilot araştırma yapılmış olması, sorulara son halinin verilmesi açısından önem taşımaktadır.

Anketlerin Türkiye ölçeğinde titizlikle seçilmiş kişilere uygulanacak olması nedeniyle ve anketlerin uygulanması sırasında “ICC/ESOMAR Uluslararası Kodu” ilkelerine bağlı kalınmasını sağlamak için alan araştırmasında profesyonel bir şirketin kullanılması tercih edilmiştir. Şirketten öncelikle anket yapılacak kurumların “bağımsız denetime” tabi olup olmadıkları bilgisini almaları ve daha sonra uygulamaya geçmeleri istenmiştir. Bu şekilde araştırma verilerinin toplanması araştırma şirketi aracılığıyla Haziran – Eylül 2016 tarihleri arasında gerçekleşmiştir.

4.3. Verilerin Analizi ve Bulgular

4.3.1. Demografik Bilgilere İlişkin Bulgular

Türkiye’de farklı illerde bulunan bağımsız denetime tabi şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerine uygulanan anket sonucunda; şirkette çalıştığı görev, mesleki deneyim yılı, şirketin faaliyet alanı, şirketin yıllık ortalama cirosu, yurtdışı iştiraklerinin olup olmadığı ve sayısı, iç denetim, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi uygulayıp uygulamadıkları, vergi planlaması yapıp yapmadıkları hakkında bilgiler toplanmıştır. Bunların betimsel istatistik sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo-2: Araştırmaya Katılanların Demografik Bilgileri

	Cevaplar	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde
Şirketteki Görev	Mali İşler Başkanı (CFO)	5	1,3	1,3
	Genel Müdür	7	1,8	3,0
	Mali İşler Müdürü	137	34,3	37,3
	Muhasebe Müdürü	195	48,8	86,0
	Genel Müdür Yardımcısı	56	14,0	100,0
Mesleki Deneyim	1-5	5	1,3	1,3
	6-10	2	,5	1,8
	11-15	10	2,5	4,3
	16-20	40	10,0	14,2
	21-25	130	32,5	46,8
	26-30	148	37,0	83,8
	31 ve üstü	65	16,3	100,0
Yıllık Ortal	80-100 Milyon TL	115	28,7	28,7
	100-150 Milyon TL	62	15,5	44,3

	150-200 Milyon TL	102	25,5	69,8
	200-300 Milyon TL	68	17,0	86,8
	300-500 Milyon TL	23	5,8	92,5
	500 Milyon-1 Milyar TL	23	5,8	98,3
	1-3 Milyar TL	4	1,0	99,3
	3 Milyar TL ve Üstü	3	,8	100,0
Yurtdışı İştirakler Sayısı	0	174	43,5	43,5
	1-2	70	17,5	61,0
	3-5	80	20,0	81,0
	6-10	57	14,2	95,3
	11-20	14	3,5	98,8
	21-50	4	1,0	99,8
	51 ve üstü	1	,3	100,0
Yönetimi	İç Denetim	2	,5	,5
	İç Kontrol	70	17,5	18,0
	Kurumsal Risk Y	15	3,8	21,8
Risk Uygulamaları	İç denetim + İç kontrol	83	20,8	42,5
	İç denetim + Kurumsal Risk Y.	44	11,0	53,5
	İç Kontrol + Kurumsal Risk Y.	49	12,3	65,8
	İç D. + İç K. +Kurumsal Risk Y.	137	34,3	100,0
	Toplam	400	100	100

Yukarıdaki tablo incelendiğinde şu sonuçlara ulaşılmaktadır: Ankete ağırlıklı olarak muhasebe müdürleri ve mali işler müdürleri katılmıştır. Ankete katılanların büyük çoğunluğu 21 yıl ve üzerinde iş deneyimine sahiptir. Ankete katılan tüm şirketlerin ortalama yıllık cirosu 80 Milyon TL'nin üzerindedir. Ankete katılan şirketlerin %56,5'inin (226 şirket) yurtdışı iştirakinin olduğu görülmüştür. Ankete katılan 400 şirketten 245'inde (%61,3) kurumsal risk yönetimi, 265'inde (%66,3) iç denetim ve 340'ında iç kontrol (%85) uygulanmaktadır. Ayrıca yukarıdaki tabloya eklenmemekle birlikte katılanlara şirketlerin faaliyet alanı sorulmuş ve firmaların ağırlıklı olarak dağılımının; tekstil sektöründen 91 (%23), demir, çelik, metal ve makine imalat sektöründen 74 (%18), gıda sektöründen 68

(%17), inşaat ve yapı malzemeleri sektöründen 64 (%16), otomotiv-lastik ve yan sanayi sektöründen 43 (%11) şirketler olduğu tespit edilmiştir.

4.3.2. Analiz ve Bulgular

Öncelikle anket sorularının güvenilirliği ölçülmüş, bunun için en çok kullanılan güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alfa katsayısı kullanılmıştır. Ölçeği oluşturan tüm sorular için elde edilen Cronbach Alfa değeri 0,934 olarak hesaplanmıştır. Bu değer 0,80'in üzerinde olması, kullanılan ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Ankete katılan kişilerin “vergi riski” kavramına ve hangi alanda en fazla vergi riski görüldüğüne yönelik düşüncelerini öğrenmek, şirketlerdeki en önemli vergi riskini, buna sebep olan durumları ve “vergi riski yönetimi” hakkındaki düşüncelerini öğrenmek için onlara birçok tanımlamanın olduğu çoktan seçmeli sorular yöneltilmiştir. Cevapların frekans dağılımına bakıldığında, şirketin mali yöneticilerinden 114 kişinin (%28,5) “vergi riski”ni “beklenmeyen vergi sonuçlarının oluşması durumu”, 92 kişinin (%23) “yetersiz finansal raporlama sisteminin oluşturduğu durum” ve 82 kişinin (%20,5) “çok fazla vergi ödenmesi veya çifte vergilendirme” olarak algıladıkları görülmektedir. Şirketlerin karşılaştıkları en önemli risklerin 121 cevapla (%30,3) “beklenmeyen vergisel sonuçlar” ve 93 cevapla (%23,3) “çok fazla vergi ödenmesi” olarak beyan edildiği tespit edilmiştir. Ankete katılan mali yöneticilerden 176 kişinin (%44) vergi riski yönetiminin “vergi alanındaki zayıf yönleri tespit etmek ve izlemek” ve 151 kişinin (%37,8) “vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerden başarıyla çıkmak” için gerekli olduğu ortaya çıkmıştır. Ankete katılan mali yöneticilerden yarısından fazla olarak 204 kişinin en riskli alan olarak KDV’yi (%51) söyledikleri görülmüştür. Bunun dışında 101 kişi (%25,3) kurumlar vergisi ve 56 kişinin de (%14) gümrük vergileri olarak en riskli alanları söylemişlerdir. Ankete katılan mali yöneticilerden 121 kişi (%30,3) belgelendirme eksiklikleri, 90 kişi (%22,5) işlemlerle ilgili bilgi eksiklikleri, 75 kişi (18,8) bütçe kısıtlamaları ve 54 kişi (%13,5) iletişimdeki eksiklikler olarak vergi riskine sebep olan durumları açıklamıştır.

Uygulanan diğer soru grubunda vergi riskini tespit etmeye yönelik sorular yer almaktadır. Bu soruların amacı vergi riski görülen alanlarda önceliklendirme yapılabilmesi, en riskli alanın belirlenmesidir. Kişilere bu soruda vergi riski alanları verilmiş ve bunları düşük risk (1)’den yüksek risk (5)’e kadar numaralandırmaları istenmiştir. Böylece çıkan sonuçların ortalamaları alınarak, seçeneklerden vergi için en riskli görülenin ve tam tersi olarak en az riskli görülenin tespit edilmesi sağlanmıştır.

Tablo-3: Alanlara Göre Vergi Riskine Yönelik İstatistikler

	Kurumlar Vergisi	Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri	Katma Değer Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Gümrük Vergileri	Transfer Fiyatlandırması	Örtülü Sermaye	Çifte Vergileme	Vergi Uyumsuzlukları
Ortalama	4,13	3,51	4,31	2,68	3,30	2,46	2,33	3,16	3,12
Standart Sapma	,846	1,050	,862	,943	1,245	,985	,883	,904	1,156

Ankete katılan kişilerin en riskli gördükleri alanlara verdikleri (1)'den (5)'e kadar derecelendirme sorularının ortalaması, bize kişilerin hangi alanları en riskli gördüklerini göstermektedir. Bu sebeple yukarıdaki tabloya göre en riskli alanın 4,31 ortalama ile KDV olduğu ortaya çıkmıştır. En yüksek puanın 5 olduğu düşünüldüğünde, ankete katılanların cevaplarının ortalamasının bu kadar yüksek çıkması KDV'nin çok riskli bir alan olarak kabul edildiğinin göstergesidir. İkinci riskli alan 4,13 ortalama ile kurumlar vergisi, üçüncü ise 3,51 ortalama ile gelir ve kurumlar stopaj vergileri olarak hesaplanmıştır. En düşük riskli alanlar ise 2,33 ortalama ile örtülü sermaye ve 2,46 ortalama ile transfer fiyatlandırması olarak beyan edilmiştir. Ülkemizde kısmen yeni olarak kabul edilecek bu iki uygulama konusunda risklerin az olduğunu düşünülmesine rağmen, bu uygulamalar içerik itibarıyla karmaşık olduklarından uzmanlık ve özen isteyen alanlardır. Vergi riski yönetimi konusunda oluşturulacak politikalarda ortaya çıkan en önemli risk alanları dikkate alınmalıdır.

Tablo-4: Vergi Riski Türleri ve Bunlara Sebep Olan Olaylar

Vergi Riski Türü	Vergi Riskine Yol Açabilen Olaylar	
Özel Risk Alanları	İşlemsel Risk	Devralmalar, elden çıkarmalar, birleşmeler, finansman işlemleri, sınır ötesi işlemlerin vergisel durumları, şirket içi yeniden yapılanmalar
	Operasyonel Risk	Yeni girişimler, yeni işletim modelleri, yatırımlarda yeni bölgeler, yeni faaliyet yapıları tercihi, teknolojik gelişmelerin etkisi
	Uyum Riski	Yönetim eksikliği, muhasebe kayıt ve kontrollerindeki zayıflıklar, veri tutarlılığı sorunları, yetersiz kaynaklar, sistem değişiklikleri, mevzuat değişiklikleri, gelir araştırmaları, ülkelere özgü gümrük, yaklaşım ve uyum düzenlemeleri
	Finansal	Mevzuat değişiklikleri, muhasebe sistemlerindeki değişiklikler,

	Raporlama Riski	muhasabe politikaları ve genel kabul görmüş muhasabe ilkelerindeki değişiklikler
Risk	Portföy Riski	Bu olayların bazılarının bir arada gerçekleşmesi
	Yönetim Riski	Personel değişiklikleri (özellikle vergi ve muhasabe alanında), deneyimli personelin ayrılması veya düzgün raporlanmamış önemli bilgilerin onlarda olması, yeni ve deneyimsiz kişiler
Genel Alanları	İtibari Risk	Vergi idaresinin baskısı/inceleme, basındaki görünüm, duruşma ve yasal süreç, siyasi gelişmeler

Kaynak: (Elgood, Paroissien, Quimby, 2004: 35).

Yukarıdaki tabloda yedi vergi risk türüne yol açan temel olaylar yer almaktadır. Sorular oluşturulurken, bu örnekler ve örneklerin ülkemizdeki spesifik uygulamalarına yönelik sorular katılımcılara yöneltilmiştir. Sonuçların ortalama ve standart sapmasına yönelik istatistikler aşağıdaki gibidir:

Tablo-5: Vergi Riski Türlerine Yönelik İstatistikler

	İşlemsel	Operasyonel	Uyum	Finansal Raporlama	Portföy	Yönetim	İtibari
Ortalama	3,07	2,83	3,18	3,25	3,08	3,88	4,05
Standart Sapma	,807	,870	1,000	,902	,800	,796	,795

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, büyük mükelleflerin en riskli olarak beyan ettikleri alanın “itibari vergi riski” olduğu görülmektedir. Özellikle belirli bir ölçeğin üzerindeki mükellefler için mesleki itibarın önemli olması, bunu kaybetmenin şirketi iflaslara götüren bir sürece sebep olması günümüzde risk algısında önemli konumdadır. Yüksek risk hissedilen diğer alan ise “yönetim riski”dir. Yönetim riski özellikle personelin yetkinliğiyle ilgilidir. Bu sebeple ilgili birimdeki personelin yeterli bilgi ve beceriye sahip olması riski etkiler.

4.4. Vergi Riski Yönetimi Üzerine Analizler

Parametrik hipotez testlerinden olan t testi, iki örneklem grubu arasında aritmetik ortalamalar (\square) açısından farklılıkların olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır. Bu test üç farklı alternatif olarak uygulanmaktadır. Çalışmada bağımsız iki grup karşılaştırılacağı için bağımsız iki örnek t testi (independent sample t-test) uygulanmıştır (Bayram, 2015: 73). Bu test uygulanırken ilk olarak varyansların homojenliğinin tespit edilmesi için

Levene test değerlerine bakılmıştır. Eğer $p > 0,05$ ise varyanslar arasında önemli derecede fark olmadığı kabul edilerek, serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances assumed” değerleri; $p < 0,05$ olduğunda ise varyanslar eşit olmadığından “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır (Ak, 2014: 74-77).

Tablo-6: Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi

Değerlendirme Soruları	Vergi Planlaması Var: 298, Yok: 102							
		□	S.S.	F	p	SD*	t*	p (2-tailed)*
Vergilendirme işlemlerini yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır.	V	4,14	,905	13,735	,000*	212,7	1,42	,157
	Y	4,04	,738					
Vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir.	V	4,29	,689	56,298	,000*	129	10,23	,000
	Y	3,10	1,1					
Dış kaynaklı beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır.	V	4,24	,693	25,457	,000*	137,2	8,56	,000
	Y	3,34	,980					
Tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır.	V	4,16	,694	26,767	,000*	137,6	9,26	,000
	Y	3,20	,975					
İş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır.	V	4,18	,753	22,672	,000*	142,1	7,75	,000
	Y	3,34	1,0					
Vergisel sonuçlar üst birime sistematik raporlanmaktadır.	V	4,24	,779	10,510	,001*	150,4	8,04	,000
	Y	3,40	,947					
Vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir.	V	4,14	,848	8,670	,003*	157,2	6,74	,000
	Y	3,41	,968					

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanan ilk sınıflandırma, vergi planlaması yapan şirketler ve yapmayan şirketlerdir. Vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketler karşılaştırılırken; vergi riski alanları, yıllık ciro, yurtdışı işbirliklerin sayısı ve vergi riski yönetimine uygunluk gibi konulara bakılmıştır. Örneklem grubunun ortalamalarını karşılaştırarak test edilecek hipotezler her bir grup için ayrı ayrı belirlenmiştir.

Sorularda 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre ortalaması 5’e yakın olan sorularda katılımcılar ağırlıklı olarak “tamamen katılıyorum” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Yukarıdaki Tablo 5 bize vergi planlaması yapan şirketlerin

vergi riski yönetimine uygunluğunun yapmayanlara oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. İlk soru haricinde tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Vergi planlaması yapan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır (t(129)=10,23 p=000). Vergi planlaması yapan şirketlerin dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır (t(137,2)=8,56 p=000). Vergi planlaması yapan şirketlerin tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin olması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır (t(137,6)=9,26 p=000). Vergi planlaması yapan şirketlerin tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin olması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır (t(142,1)=7,75 p=000). Vergi planlaması yapan şirketlerde vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlaması vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır (t(150,4)=8,04 p=000). Vergi planlaması yapan şirketlerin vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi vergi planlaması yapmayanlara oranla daha fazladır (t(157,2)=6,74 p=000). Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir.

Tablo-7: Vergi Planlamasıyla İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları)

		Vergi Planlaması Var: 298, Yok: 102						
Değerlendirme Soruları	□	S.S.	F	p	SD*	t*	p (2-tailed)*	
Kurumlar Vergisi	V	3,93	,834	10,701	,001*	267,4	-11,01	,000
	Y	4,73	,548					
Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri	V	3,37	,997	1,053	,306	398	-4,91	,000
	Y	3,94	1,088					
Katma Değer Vergisi	V	4,21	,917	13,417	,000*	266,6	-4,59	,000
	Y	4,58	,604					
Özel Tüketim Vergisi	V	2,52	,892	,682	,409	398	-6,29	,000
	Y	3,17	,924					
Gümrük Vergileri	V	2,99	1,172	2,244	,135	398	-9,28	,000
	Y	4,20	,995					
Transfer	V	2,21	,877	,955	,329	398	-9,51	,000

Fiyatlandırması	Y	3,19	,931					
Örtülü Sermaye	V	2,19	,813	7,396	,007*	154,5	-5,26	,000
	Y	2,75	,951					
Çifte Vergileme	V	3,29	,863	,058	,810	398	5,01	,000
	Y	2,78	,919					
Vergi Uyuşmazlıkları	V	2,78	1,014	6,393	,012*	187,3	-11,81	,000
	Y	4,13	,941					

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda vergi planlaması yapan ve yapmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Vergi planlaması yapan şirketler “kurumlar vergisi”ni, “gelir ve kurumlar stopaj vergileri”ni, “katma değer vergisi”ni, “özel tüketim vergisi”ni, “gümrük vergileri”ni, “transfer fiyatlandırması”ni, “örtülü sermaye”yi ve “vergi uyuşmazlıkları”ni vergi planlaması yapmayanlara göre daha az riskli görmektedir. Vergi planlaması yapan şirketler “çifte vergilendirme”yi vergi planlaması yapmayanlara göre daha riskli görmektedir. Diğerlerinin tam tersi çıkan bu soru şirketin ölçek olarak büyüdükçe yurtdışı iştiraklerinin olması, iştirak sayısının artmasından kaynaklanmaktadır. Ankete katılan 400 şirketten 226’sının hiç yurtdışı iştiraki olmadığından, çifte vergileme sorunuyla karşılaşmamaktadırlar. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir.

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanan diğer sınıflandırma, kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler ve uygulamayan şirketlerdir.

Tablo-8: Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi

		Kurumsal Risk Yönetimi Var: 245, Yok: 155						
Değerlendirme Soruları	□	S.S.	F	p	t*	SD*	p (2-tailed)*	
Vergilendirme işlemlerini yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır.	V	4,06	,901	,216	,642	-1,27	398	,204
	Y	4,17	,807					
Vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir.	V	4,42	,606	100,466	,000*	12,14	221,5	,000
	Y	3,30	1,034					

Dış kaynaklı beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır.	V	4,37	,650	18,708	,000*	11,40	261,7	,000
	Y	3,45	,869					
Tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır.	V	4,28	,639	36,528	,000*	11,25	250,1	,000
	Y	3,34	,908					
İş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır.	V	4,30	,688	30,921	,000*	9,88	257,5	,000
	Y	3,44	,940					
Vergisel sonuçlar üst birime sistematik raporlanmaktadır.	V	4,37	,711	15,606	,000*	10,47	272,7	,000
	Y	3,48	,90					
Vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir.	V	4,26	,781	12,877	,000*	8,59	280,1	,000
	Y	3,47	,956					

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için "equal variances not assumed" değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablo bize kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunun daha yüksek olduğunu göstermektedir. İlk soru haricinde tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler ve uygulamayanların sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlemesi, dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması, tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri ve tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı, vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlanması, vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi uygulamayanlara oranla daha fazladır. Ayrıca Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir.

Tablo-9: Kurumsal Risk Yönetimiyle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları)

Değerlendirme Soruları	Kurumsal Risk Yönetimi Var: 245, Yok: 155							
		□	S.S.	F	p	SD*	t*	p (2-tailed)*
Kurumlar Vergisi	V	3,80	,777	3,352	,068	398	-11,25	,000
	Y	4,65	,670					
Gelir ve Kurumlar	V	3,31	,964	10,114	,002*	294,7	-4,73	,000

Stopaj Vergileri	Y	3,83	1,106					
Katma Değer Vergisi	V	4,15	,916	6,410	,012*	383,2	-5,01	,000
	Y	4,55	,704					
Özel Tüketim Vergisi	V	2,45	,879	1,653	,199	398	-6,55	,000
	Y	3,05	,924					
Gümrük Vergileri	V	2,87	1,105	,091	,763	398	-9,65	,000
	Y	3,98	1,148					
Transfer Fiyatlandırması	V	2,20	,940	,019	,889	398	-6,98	,000
	Y	2,87	,917					
Örtülü Sermaye	V	2,19	,881	,490	,484	398	-4,21	,000
	Y	2,56	,838					
Çifte Vergileme	V	3,47	,755	5,648	,018*	283,0	9,38	,000
	Y	2,68	,911					
Vergi Uyuşmazlıkları	V	2,62	,961	1,633	,202	398	-12,89	,000
	Y	3,91	,989					

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Tablodaki analize göre, tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum tüm sorularda kurumsal risk yönetimi uygulayan ve uygulamayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “kurumlar vergisi”ni, “gelir ve kurumlar stopaj vergileri”ni, “katma değer vergisi”ni, “özel tüketim vergisi”ni, “gümrük vergileri”ni, “transfer fiyatlandırması”nı, “örtülü sermaye”yi ve “vergi uyuşmazlıkları”nı uygulamayanlara göre daha az riskli bir alan olarak görmektedir. Kurumsal risk yönetimi uygulayan şirketler “çifte vergileme”yi uygulamayanlara göre daha riskli bir alan olarak görmektedir. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir.

Bağımsız iki örnek t-testi uygulanan diğer sınıflandırma, yurtdışı iştiraki olan şirketler ve olmayan şirketlerdir.

Tablo-10: Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi

Değerlendirme Soruları	Yurtdışı İştirak Var: 226, Yok: 174							
	□	S.S.	F	p	SD*	t*	p (2-tailed)*	
Vergilendirme işlemlerini yapma yetkisi personel arasında dağıtılmıştır.	V	4,09	,856	,369	,544	366,8	-,32	,752
	Y	4,12	,882					
Vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmiştir.	V	4,40	,641	78,840	,000*	270,2	10,67	,000
	Y	3,44	1,04					
Dış kaynaklı beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapılmaktadır.	V	4,38	,636	25,669	,000*	297	10,38	,000
	Y	3,54	,903					
Tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürleri vardır.	V	4,30	,636	38,829	,000*	294,7	10,73	,000
	Y	3,43	,914					
İş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürleri vardır.	V	4,33	,674	31,570	,000*	301,7	9,99	,000
	Y	3,49	,936					
Vergisel sonuçlar üst birime sistematik olarak raporlanmaktadır.	V	4,35	,723	15,516	,000*	318,3	9,86	,000
	Y	3,60	,931					
Vergiyle ilgili işlemler düzenli olarak gözden geçirilmektedir.	V	4,26	,792	11,655	,001*	332,1	7,8	,000
	Y	3,56	,958					

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için "equal variances not assumed" değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablo bize yurtdışı iştiraki olan şirketlerin vergi riski yönetimine uygunluğunun iştiraki olmayanlara oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. İlk soru haricinde tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05'in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum ilk soru hariç tüm sorularda yurtdışı iştiraki olan şirketler ve olmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Yurtdışı iştiraki olan şirketlerin vergisel sonuçlara ilişkin stratejik hedefler belirlenmesi, dış kaynaklı oluşabilecek beklenmeyen vergisel durumlara karşı izleme yapması, tüm vergi türleri için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı, tüm iş faaliyetlerinin vergisel sonuçları için şirket içi izleme prosedürlerinin varlığı, vergisel sonuçların üst birime sistematik olarak raporlanması ve vergiyle ilgili işlemleri düzenli olarak gözden geçirilmesi yurtdışı iştiraki olmayanlara oranla daha fazladır.

Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir.

Tablo-11: Yurtdışı İştiraklerle İlgili T Test Analizi (Vergi Riski Alanları)

Değerlendirme Soruları	Yurtdışı İştirak Var: 226, Yok: 174							
		□	S.S.	F	p	SD*	t*	p (2-tailed)*
Kurumlar Vergisi	V	3,76	,769	1,598	,207	398	-11,45	,000
	Y	4,61	,686					
Gelir ve Kurumlar Stopaj Vergileri	V	3,25	,940	12,663	,000*	341,3	-5,77	,000
	Y	3,85	1,092					
Katma Değer Vergisi	V	4,12	,923	6,190	,013*	398,0	-5,22	,000
	Y	4,55	,710					
Özel Tüketim Vergisi	V	2,38	,763	3,383	,067	398	-7,97	,000
	Y	3,08	1,005					
Gümrük Vergileri	V	2,88	1,089	5,611	,018*	347,7	-8,08	,000
	Y	3,84	1,229					
Transfer Fiyatlandırması	V	2,17	,868	5,307	,022*	343,3	-7,10	,000
	Y	2,84	,999					
Örtülü Sermaye	V	2,14	,847	5,235	,023*	367,7	-5,06	,000
	Y	2,58	,868					
Çifte Vergileme	V	3,46	,749	6,314	,012*	322,8	7,80	,000
	Y	2,78	,944					
Vergi Uyuşmazlıkları	V	2,54	,914	,006	,939	355,5	-13,72	,000
	Y	3,87	,995					

* Levene testi için $p < 0,05$ olduğunda varyanslar eşit değildir, bu yüzden serbestlik derecesi, t değeri ve p olasılık değeri için “equal variances not assumed” değerleri alınmıştır.

Yukarıdaki tablodaki analize göre, tüm soruların p (2-tailed) değeri 0,05’in altında çıkmış ve boş hipotezler reddedilmiştir. Bu durum tüm sorularda yurtdışı iştiraki olan ve olmayan şirketlerin sorulara verdiği yanıtların ortalaması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir. Yurtdışı iştiraki olan şirketler “çifte vergileme” hariç tüm vergi alanlarında kendilerini daha az riskli hissetmektedirler. Aynı sorular üzerinde t-testinin parametrik olmayan alternatifi Mann-Whitney U testi de uygulanmış, hipotezler yine aynen kabul edilmiştir. Yurtdışı iştiraki olan

şirketler “çifte vergileme” hariç tüm vergi alanlarında kendilerini daha az riskli hissetmektedirler.

5. VERGİ RİSKİ YÖNETİMİNİN ÖNEMİ VE DEĞERLENDİRME

Türk vergi mevzuatının işleyişi, çok sayıda kanun hükmü, bakanlar kurulu kararı, yönetmelik ve genel tebliğler ile karmaşık bir yapıdadır. Bu sebeple zaman zaman uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir görünüm sergilemektedir. Ayrıca mükerrer maddeler ve geçici maddeler, sürekli bir biçimde gündeme gelen yasa değişiklikleriyle birlikte, tebliğler ve kanun hükmünde kararnamelerle getirilen uygulamalar mevcut şekliyle anlaşılması güç olan vergi mevzuatını giderek daha da karmaşık hale getirmektedir (Tuay, Güvenç, 2007: 144; Kızılot, Çomaklı, 2004: 149). Mükelleflerin zaman zaman kendi beyannamelerinde bile tereddütte düşerek ihtirazi kayıtla vermeleri ve özgelge talebinin yaygınlığı gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığının diğer göstergeleridir (Tekbaş, 2012: 136). Vergi karmaşıklığı sadece mükellefleri değil, aynı zamanda toplumun bütün kesimlerini de etkilemektedir. Özellikle vergi uyum maliyetlerini artırmakta (Budak, James ve Benk, 2017: 61) ve vergi risklerinin artmasına sebep olmaktadır.

Uygulanması kolay olan bir vergi, mükellefler ve vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkları en aza indirmelidir (Şenyüz, 1995: 122). Türkiye’de ise uyuşmazlıkların sayısal fazlalığı vergi risklerinin varlığının bir göstergesidir. Uzlaşmaya başvuran mükelleflerin fazlalığı ve ileri sürdükleri argümanın “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” olması belirliliğin sağlanamadığını ortaya koymaktadır (Üyümez, 2016: 89). Örneğin 2016 yılında tarhiyat sonrası uzlaşmaya 99.027 mükellef başvurmuştur (GİB, 2017: 114-115). Ayrıca uyuşmazlığın diğer bir göstergesi olarak 2016 yılında Vergi Mahkemeleri’ne açılan dava sayısı 104.410’a çıkmıştır. Bunların ise %30,6’sının KDV ile ilgili olduğu tespit edilmiştir (Adalet Bakanlığı, 2017: 260). Bununla birlikte ülkemizde mükelleflerin yararlandığı çok sayıda vergi harcaması mevcuttur. Çeşitli vergi kanunlarında sayısı 142’yi bulan bu düzenlemelerin yaygınlığı mükelleflerin risklerini artırmaktadır (Bkz. MB, 2016: 274). Diğer ülkelerde çok nadir görülmekle birlikte ülkemizde, mali nitelikli çıkarılan afların ortalama üç yılda bir olduğu, hatta son yıllarda daha da sıklaştığı görülmektedir. Bu sebeple ülkemizde diğer ülkelerde görülmeyen “vergi aflarının sebep olduğu vergi riski” ortaya çıkmıştır. Vergi aflarının sık tekrarı mükellef tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemiş, onların af beklentisi içinde vergi kaçırma davranışını hoş görme eğilimine girmeleri, vergi uyumunun azalmasıyla sonuçlanmıştır (Öz, Buyrukoğlu, 2011: 95; Çetin, 2007: 171). Özellikle vergi aflarının içinde yer alan “matrah artırımı” düzenlemesi vergi riski yönetimi aracı olarak kullanılmakta (Türkmen, 2017), mükellefleri etkin araçlara değil, kısa vadeli sonuçlara yönlendirmektedir.

Gelir vergisinin raporlanması işlemleri uluslararası standarda paralel olarak 28 Mart 2006 tarihinde 31 Sıra No'lu Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ ile düzenlenmiştir. Bu standart uluslararası standartta meydana gelen değişikliklere paralel olarak 13 kez değiştirilmiştir. Standart kapsamında finansal raporlama yapan kuruluş, bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini kabul ederek, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesi gerçekleştirmektedir. Amerika'daki Finansal Muhasebe Standartları Kurulu Yorum 48 (Financial Accounting Standards Board Interpretation No. 48 - FIN 48)'de yer alan şirketlerin belirsiz vergi pozisyonlarının açıklanması düzenlemesine benzer bir düzenleme UFRS yorum 23 (IFRIC 23) çerçevesinde 1 Ocak 2019'dan itibaren UMS 12 için getirilen ek yükümlülükle yapılmıştır (Bkz. IFRS). Şirketler bu yolla sistemde gördükleri vergi belirsizliklerini raporlayabilmekte ve böylece riskli alanlar ortaya çıkabilmektedir. Benzer bir uygulamanın TFRS'ye tâbi firmalar için kabul edilmesi ve raporlama mevzuatına girmesi beklenmektedir. Günümüzde TMS'ye tabi 1.529 şirket bulunmaktadır (Bkz. KGK). Bu şirketlerin sayısının kademeli olarak giderek artacağı düşünülmektedir. Belirsiz vergi pozisyonlarının raporlanmasının yapılacak olması özellikle büyük şirketler için vergi risklerinin analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi süreçlerini ihtiyaç haline getirecektir.

Günümüzde şirketler agresif vergi planlamasıyla riskleri artırırken, vergi otoriteleri de agresif vergi idaresi ve tahsilat politikası uygulama eğilimindedirler (Segal, Maroun, 2014: 376). Ülkemizde de 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasından sonra oluşturulan Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (3 adet) ile büyük mükelleflerin vergi incelenmesinde ayrı bir uzmanlık alanı yaratılmıştır. Risk analizleri sonucunda belirlenen mükelleflerin vergi incelemelerinde büyük mükelleflerin incelenme oranlarının diğer mükelleflerden büyük ölçüde fazla olduğu görülmektedir (VDK, 2015: 39). Bu durum büyük mükelleflerin ölçek sebebiyle karmaşık işlemlerinin artmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle büyük şirketlerin vergi risklerinin tespit edilmesi için yeni stratejiler belirlenmeye başlanmalı, vergi riski yönetimi gerçekleştirilmelidir.

Muhasebe denetiminde kullanılan ulusal ve uluslararası programlar, iç kontrol ve risk değerlendirilmesinde kullanılan süreçler ile muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasındaki teknikler vergi riski yönetimi için de bir altyapı oluşturmaktadır. Ayrıca OECD şirketlerde vergi riski yönetimi için bir bütün oluşturan "vergi kontrol çerçevesi" oluşturmayı tavsiye etmektedir (OECD, 2016: 9). Bununla birlikte gerek ulusal gerekse uluslararası gelişmelerin vergi risklerini artırması sebebiyle şirketlerde vergi riski yönetimi konusunda yeni düzenlemeler yapılmalıdır.

6. SONUÇ

Şirketlerde risk yönetiminin etkin uygulanması için tüm düzeylerindeki risklerin belirlenmesi ve risk yönetimine dahil edilmesi gerekir. Vergi riski yönetiminin yapılması da bu sürecin bir parçasıdır. Şirketler açısından vergi onların kararlarını etkileyen önemli bir göstergedir. Vergi alanındaki mevzuattan, raporlamadan, yapılanmadan ve süreçlerden kaynaklanan belirsizlikler vergi risklerini ortaya çıkarmaktadır. Bu sebeple de analiz ve kontrollerin yapılması gerekmektedir.

Bu çalışmada şirketlerde vergi riski algısını ve vergi riskinin yönetilebilirliğini ölçmek amacıyla bir anket uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre, belirli bir ölçeğin üzerindeki şirketlerin risk yönetimi ve iç kontrol stratejilerine önem verdikleri tespit edilmiştir. Vergi planlaması yapan, kurumsal risk yönetimi uygulayan ve yurtdışı iştirake sahip şirketlerin vergiyle ilgili daha iyi izleme ve raporlama prosedürlerine sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Şirketlerin en çok yönetim riski ve itibari risk konusunda sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Katılımcılar tarafından en riskli görülen vergi ise katma değer vergisi olarak açıklanmıştır.

Vergi riski yönetimi uygulamak isteyen şirketlerin özellikle vergi birimini iyi yapılandırması ve uzman personel çalıştırması gerekmektedir. Mevcut denetim yazılımları vergi risklerini tespit etmeyi destekleyici nitelikte olmakla birlikte, özel süreç ve sektörel çalışmalarla desteklenmelidir. Vergiler af beklentisi sebebiyle geri plana itilecek değil, öncelikle değerlendirilecek ve yönetilecek bir alan olarak kabul edilmelidir. Bunun için gelir idaresinin şirketlerde vizyon değişikliğini destekleyici tedbirler alması yerinde olacaktır. Ülkemizde gelir idaresinin riskli alanları spesifik olarak açıklamaması, mükellefleri vergi riskleri konusunda bilinçlendirmemesi bir eksikliktir. Riskli alanların belirlenmesi ve şirketlerde bunların yönetilmesi için büyük mükelleflerden başlamak üzere işbirliğine dayalı politikaların oluşturulması beklenmektedir. Sonuç olarak kurumsal risk yönetimini daha etkin gerçekleştirmek isteyen şirketlerin vergi risklerini de tespit etmeleri ve stratejilerini buna göre belirlemeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Adalet Bakanlığı, (2017). Adli İstatistikler. Ankara, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/AdliIstPdf/2016.pdf>.

Ak, B. (2014). Parametrik hipotez testleri. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ed. Ş. Kalaycı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Arlinghaus, B. P. (1998). Goal setting and performance measures – by tax professionals in fortune 500 companies. *The Tax Executive*, 50(6), 434-442.

Bakar Türegün, F. (2017). Şirketlerde vergi riski yönetimi: Türk vergi sistemi açısından bir değerlendirme. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Bayram, N. (2015). *Sosyal bilimlerde SPSS ile veri analizi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.

Budak, T., James, S. ve Benk, S. (2017). Vergi sisteminin basitleştirilmesi: kavramsal bir değerlendirme. *Maliye Araştırmaları - 1*, 32. *Uluslararası Maliye Sempozyumu Seçme Bildiriler*. Ed. A. Gerçek, Ö. Çetinkaya, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Cozmei C. ve Serban E. C. (2014). Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1594-1602.

Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14 (2), 171-187.

Çetinkaya, O. (2008). Şirket yöneticileri için vergi uyumsuzlukları rehberi. <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/9ebebe09-8e3c-4a22-a1b8-108009bed8d6.pdf>.

Daelen, M. ve Ven, A. (2010). Introducing risk management. *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, Accounting and Tax*. Ed. M. Daelen, C. Elst, UK: Edward Elgar Publishing.

Donohoe, M. P., McGill G. A. ve Outslay E. (2014). Risky business: the prosopography of corporate tax planning. *National Tax Journal*, 67(4), 851-874.

Elgood, T., Fulton, T. ve Schutzman M. (2008), Tax function effectiveness: the vision for tomorrow's tax function. PwC and Wolters Kluwer Business Publishing.

Elgood, T., Paroissien, I. ve Quimby, L. (2004). Tax risk management. PwC, <https://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/pwc-tax-risk-management-guide.pdf>.

Erasmus, D. N. Tax intelligence: the seven habitual tax mistakes made by companies. Tax Risk Management Services, <http://www.erasmusontax.com/publications/>.

GİB, (2017). Faaliyet Raporu 2016. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf.

Gmeiner, K. (2009). Ausgestaltung eines tax risk management in unternehmen. Masterarbeit, Wirtschafts Universität, Wien.

Happe, R. (2008). Multinationals, enforcement covenants, and fair share. *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax*

Risk Management. Ed. J. Freedman, UK: Oxford University, Centre for Business Taxation Publishing.

Holton, G. A. (2004). Defining risk. *Financial Analysts Journal*, 60 (6), 19-25.

IFRS, IFRIC 23, <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments/>.

KGK, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS12.pdf>.

KGK, İstatistikler, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6728/Tablo-1-Finansal-Tablolar%C4%B1n%C4%B1-TMS%E2%80%99ye-Go%CC%88re-Du%CC%88zenleyen-I%CC%87tibar%C4%B1yla>.

Kızılot, Ş. ve Çomaklı, Ş. E. (2004). Vergi kayıp ve kaçakları ve kayıt dışı ekonomi ilişkisi ve boyutlarının mevzuat açısından değerlendirilmesi. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Lavermicocca C. (2011). Tax risk management practices and their impact on tax compliance behaviour – the views of tax executives from large Australian companies. *Journal Of Tax Research*, 9(1), 89-115.

Maliye Bakanlığı. (2016). Vergi harcamaları raporu, file:///C:/Users/hp/Downloads/Gep_c826226e242a44b794bdb022be4a1ac8.pdf.

Mik, B. (2010). Introduction to tax risk management, *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*. Ed. A. Bakker, S. Kloosterhof, Netherlands: IBFD.

Mulligan, E. ve Oats, L. (2009). Tax risk management: evidence from the US. *British Tax Review*, 6(1), 680-703.

OECD, (2004). Principles of corporate governance. OECD Publishing, <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>.

OECD, (2016). Co-operative tax compliance: building better tax control framework, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en>.

Owens, J., Roy-Chowdhury, C. ve Huibregtse, S. (2015). Tax risk and tax risk management: how to mitigate tax risk in a BEPS-driven environment. CFE Forum 2015, Tax Governance and Tax Risk Management in a post-BEPS World, Brussels, 26 March.

- Öz, E. ve Buyrukoğlu, S. (2011). Cumhuriyet tarihinde vergi afları: maddi ve manevi erozyonlar. *Vergi Sorunları*, 272, Mayıs.
- Rensburg, J. (2012). Tax risk management: a framework for implementation. Thesis on Master Degree of Taxation, University of Pretoria, South Africa.
- Segal T. ve Maroun W. (2014). Tax risk-management analysis: comparison between The United States of America, The United Kingdom and South Africa. *Journal of Economic and Financial Sciences*, July, 7(2), 375-392.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede yükümlü psikolojisi*. Bursa.
- Tekbaş, A. (2012). Vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de mükelleflerin vergiye bakışı*. GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, No: 51.
- Türkmen, N. (2017). Ezber bozan bir Danıştay kararı. *Sözcü Gazetesi*, 25 Kasım.
- Üyümez, M. E. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 2016, 75-92.
- Wunder, H. F. (2009). Tax risk management and the multinational enterprise. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 14-28.
- Yaltı, B. (2012). Vergi sigortası. *Vergi Sorunları Dergisi*, 284, Mayıs, 112-134.
- VDK, (2015). Faaliyet Raporu 2014. https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202014%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu_1102.pdf.