

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DURUMSALLIK YAKLAŞIMI PERSPEKTİFİNDE
TÜRK VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİNİN
YAPISAL ve YÖNTEMSEL ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Feyyaz AKDEMİR

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk**

Tez Danışmanı: Dr.Öğr.Üyesi Nurullah ALTUN

EYLÜL – 2019

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**DURUMSALLIK YAKLAŞIMI PERSPEKTİFİNDE
TÜRK VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİNİN
YAPISAL ve YÖNTEMSEL ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Feyyaz AKDEMİR

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

“Bu tez 20/09/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ	İMZA
Doç. Dr.: Yaşar AYYILDIZ	BAŞARILI	Y. Ayyıldız
Dr. Öğr. Üyesi: Nurullah ALTUN	BAŞARILI	N. Altun
Dr. Öğr. Üyesi: Cahit SANVER	BAŞARILI	C. Sanver

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa : 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	:	Feyyaz AKDEMİR
Öğrenci Numarası	:	1560Y72002
Enstitü Anabilim Dalı	:	MALİYE
Enstitü Bilim Dalı	:	MALİ HUKUK
Programı	:	☒ YÜKSEK LİSANS ☐ DOKTORA
Tezin Başlığı	:	DURUMSALLIK YAKLAŞIMI PERSPEKTİFİNDE TÜRK VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİNİN YAPISAL VE YÖNTEMSEL ANALİZİ
Benzerlik Oranı	:	% 5
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,		
☒ Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.  20/09/2019 Öğrenci İmza		
☒ Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere sbtezler@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim.  20/09/2019 Öğrenci İmza		
Uygundur		
Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Dr.Öğr.Üyesi Nurullah ALTUN Tarih: 20.09.2019 İmza: 		
☐ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR EYK Tarih ve No:	Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	

ÖNSÖZ

Sanayi devrimiyle birlikte zanaatkârlar, yerlerini büyük ölçekli şirketlere bıraktı. Tarihsel süreçte devletin yönetim tecrübesi olsa da sanayi devrimine gelinceye kadar, özel sektörün yönetim tecrübesi yoktu. Frederick Taylor, bu eksikliği fark etti ve henüz sanayi devriminin başlarında, yönetim biliminin temellerini attı. Yönetisel konular, Kıta Avrupa'sında ve Kuzey Amerika'da son yüzyıldır yoğun bir biçimde tartışıldı; buna rağmen ülkemizde bu tartışmalar henüz çok yenidir. Bununla birlikte yönetim biliminin önemini, ülke olarak henüz kavrayabilmiş değiliz ancak ülkemizi daha ileriye taşıyabilmek için örgütlenmeyi öğrenmek zorundayız. Bununla birlikte Dünya ve Türk mali yazınları, bugüne kadar şu soruyu hiç tartışmadı: Vergi denetimi, nasıl bir örgüt yapısı içinde gerçekleştirilebilir?

Türk yönetim ve Türk mali yazınlarına katkı sağlamayı amaçlayan bu çalışmada, ilk teşekkürü, yönetim bilimci Henry Mintzberg'e etmek istiyoruz. Açıkçası Mintzberg'in ilham verici eseri “Örgütler ve Yapıları” olmasaydı, bu çalışmada derinlere inemezdik. Bize yardımlarını çalışma boyunca esirgemeyen, bu çalışmanın danışmanı sayın Dr. Öğr. Üyesi Nurullah ALTUN'a teşekkürü bir borç biliriz. Çalışma boyunca birçok vergi müfettişi ile mülakatlar gerçekleştirdik. Her ne kadar çalışmada yoğun bir biçimde eleştirsek de kurul kökenli müfettişlerin nezaketleri, bizi utandırdı ve en yararlı bilgiyi onlardan aldık. Bizden yardımlarını esirgemeyen vergi müfettişlerine teşekkür ediyoruz. Gelir uzmanları olmasaydı GİB'i kavramazdık. Yönetisel facianın mağduru olan uzmanların sorunlarını, bu çalışmada dile getirdik. Bize yardımcı olan gelir uzmanlarına yürekten teşekkür ediyoruz.

Feyyaz AKDEMİR

12/09/2019

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	iv
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	vii
ÖZET.....	ix
SUMMARY.....	x

GİRİŞ.....	1
------------	---

1.BÖLÜM: ÖRGÜT YAPISI ve ÖRGÜT YAPISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	6
1.1. Örgüt Kavramı.....	6
1.2. Örgüt Yapısının Temelleri.....	9
1.3. Örgüt Yapısını Etkileyen Faktörler.....	11
1.3.1. Biçimsellik (Formalleşme) Derecesi.....	12
1.3.2. Uzmanlaşma (İş Bölümü) Derecesi.....	13
1.3.3. Merkezileşme Derecesi ve Hiyerarşi.....	16
1.3.4. Profesyonelleşme.....	17
1.3.5. Örgütsel Bölümlendirme (Gruplama) ve Bölümlendirme Türleri.....	19
1.3.5.1. Fonksiyonel Gruplama.....	20
1.3.5.2. Ürün (Mal) Temelinde Gruplama.....	22
1.3.5.3. Müşteri Temelinde Gruplama.....	22
1.3.5.4. Coğrafi Temele Göre Gruplama.....	23
1.3.5.5. Matris Örgütlenme Modeli.....	24
1.4. Durumsal Faktörler.....	26
1.5. Örgüt Yapısı.....	27
1.5.1. Basit Yapı.....	27
1.5.2. Makine Bürokrasi.....	28

1.5.3. Profesyonel Bürokrasi.....	31
1.5.4. Bölümlenmiş Yapı.....	32
1.5.5. Esnek Yapı.....	34
2. BÖLÜM: VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİNDE DURUMSAL FAKTÖRLERİN ANALİZİ.....	36
2.1 Durumsallık Yaklaşımı.....	36
2.2. Vergi Denetim Örgütleri ve Çevre.....	40
2.2.1. Hipotez-1: Vergi denetim örgütlerinin çevresi karmaşık ve dinamik; bununla birlikte çevre, denetim örgütleri için anlaşılabilir değildir.....	43
2.2.1.1. Vergi İncelemesinin Doğası ve Hayal Hukuk Bürosunda Vergi İncelemesi.....	50
2.2.1.2. Deneysel İncelemenin Bize Anlattıkları.....	58
2.2.2. Hipotez-2: Vergi denetim örgütleri karmaşık ve dinamik çevreyle birlikte, çevrenin düşmanca tutumuyla da baş etmek zorundadır.....	59
2.3. Vergi Denetim Örgütleri ve Teknoloji.....	63
2.3.1. Teknoloji Kavramı.....	63
2.3.2. Bilgi İşlem Teknolojileri.....	66
2.3.3. Bilgi İşlem Teknolojilerinin Vergi Denetim Örgütlerine Etkisi.....	69
2.3.4. Gelecekteki Vergi Dünyası.....	75
2.4. Vergi Denetim Örgütleri ve Amaç.....	80
2.4.1. Kamu Örgütlerinin Doğası.....	81
2.4.2. Vergi Denetim Örgütlerinin Örgütsel Amaçlarını Belirsizleştiren Faktörler.....	87
3.TÜRK VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİNİN YAPISAL ve YÖNTEMSEL ANALİZİ.....	94
3.1. Türk Vergi İdaresi.....	94
3.2. Gelir İdaresi Başkanlığı.....	94
3.3. Türk Vergi Denetim Örgütleri.....	104
3.3.1.Yoklama (Yaygın Yoğun Vergi Denetimi) Birimleri.....	104
3.3.2. Katma Değer Vergisi İade Birimler.....	112

3.3.3. Tarama Kontrol Servisi.....	116
3.3.4. Vergi Denetim Kurulu.....	117
3.3.5. Yeminli Mali Müşavirler.....	123
3.4. Türk Vergi Denetim Örgütlerindeki Kariyer Uzmanları.....	125
3.4.1. Gelir Uzmanı.....	125
3.4.2. Vergi Müfettişi.....	130
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	135
KAYNAKÇA.....	139
ÖZGEÇMİŞ.....	146



KISALTMALAR

Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
CEO	: Chief Executive Officer
ECU	: Elektronik Kontrol Ünitesi
fMRG	: Fonksiyonel Manyetik Rezonans
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İade Risk Analiz Sistemi
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
IMF	: Uluslar Arası Para Fonu
İGE	: İnsani Gelişmişlik Endeksi
MERAK	: Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Programı
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
UNDP	: Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi
VDÖ	: Vergi Denetim Örgütleri
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

VHKİ : Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni

VUK : Vergi Usul Kanunu

VDK : Vergi Denetim Kurulu

YMM : Yeminli Mali Müşavir



TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Mülakat Yapılan Personelin Birimlere ve Unvanlara göre Dağılımı.....	4
Tablo 2 : Örgüt Yapıları ve Yapının Temel Özellikleri.....	27
Tablo 3 : Durumsal Faktörleri Tanımlayan Bazı Araştırmalar.....	38
Tablo 4 : Örgütsel çevrenin özellikleri ve etkilediği ara değişkenler.....	42
Tablo 5 : Vergilerin Kaynağına Göre Sınıflandırılması.....	44
Tablo 6 : Hayal Hukuk Bürosu 2018 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Özeti.....	51
Tablo 7 : Hayal Hukuk Bürosu 2018 Yılı Geçici Vergi Beyanname Özeti.....	51
Tablo 8 : Hayal Hukuk Bürosu KDV'si Beyanname Özeti.....	52
Tablo 9 : Hasılatтан İndirilemeyecek Giderler.....	54
Tablo 10: Vergileme Karşısında Mükellef Davranışlarını Etkileyen Faktörler.....	62
Tablo 11: 2017 Yılında Bazı OECD Ülkelerindeki Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türleri İçindeki Oranları.....	89
Tablo 12: Türkiye'deki ve Almanya'daki Vergi İdarelerinde Çalışan Toplam Personelin Denetimde Çalışan Personele Oranı.....	93

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Örgütlerin Sınıflandırılması.....	8
Şekil 2: Koordinasyon Mekanizmaları.....	10
Şekil 3: Örgüt Yapısını Etkileyen Yapısal ve Durumsal Faktörler.....	12
Şekil 4: Örgütsel Davranışları Biçimlendirme Yolları.....	13
Şekil 5: Otomotiv Fabrikası Montaj Hatları İş Akış Şeması.....	15
Şekil 6: Montaj Hattı Doğrudan Denetim Mekanizması.....	15
Şekil 7: Hiyerarşik Düzeyde Örgütsel Kararlar.....	16
Şekil 8: Örgütsel Gruplama Türleri.....	20
Şekil 9: Fonksiyonel Gruplama-Otomotiv Fabrikası.....	21
Şekil 10: Hazır Giyim İşletmesi Ürün Temelinde Gruplama Şeması.....	22
Şekil 11: Coğrafi Temele Göre Gruplama.....	24
Şekil 12: Otomotiv İşletmesi Fonksiyonel Gruplama.....	25
Şekil 13: Matriks Örgüt Modeli- Hayal Projesi.....	26
Şekil 14: Küresel Ölçekli Bir Otomotiv Firmasının Bölümlenmiş Yapısı.....	33
Şekil 15: Market Zinciri Bölümlenmiş Yapı.....	34
Şekil-16: Durumsal Faktör Seti.....	39
Şekil-17: İçsel ve Durumsal Faktörlerin Birleşimi ile Örgüt Yapısının Ortaya Çıkışı.....	39
Şekil 18: Vergi Mevzuatının Hiyerarşik Düzeyde Sınıflandırılması.....	46
Şekil 19: Vergi Denetim Kurulu Grup Türleri.....	49
Şekil 20: Farklı Bilim İnsanları Tarafından Moore Yasasının Olası Çöküş Tahminleri...	76
Şekil 21: Gelir İdaresi Başkanlığı 1.Düzey Organizasyon Şeması- Merkez Teşkilat.....	96

Şekil 22: Gelir İdaresi Başkanlığı 2. Düzey Organizasyon Şeması- Vergi Dairesi Başkanlığı.....	97
Şekil 23: Gelir İdaresi Başkanlığı 2.Düzey Organizasyon Şeması- 52 İlde Defterdara Bağlı Olan Vergi Dairesi ve Gelir Müdürlükleri.....	97
Şekil 24: Gelir İdaresi Başkanlığı 3. Düzey Organizasyon Şeması Vergi Dairesi Müdürlükleri.....	98
Şekil 25: Gelir İdaresi Başkanlığı 3. Düzey Organizasyon Şeması- Vergi Dairesi Müdürlüğünün olmadığı ilçelerde Mal Müdürlüklerine Bağlı Gelir Birimleri.....	98
Şekil 26: Gelir İdaresi Başkanlığı 2. ve 3. Düzey Doğrudan Denetim Mekanizması....	101
Şekil 27: Sicil Servisindeki İş Bölümü.....	102
Şekil 28: Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri.....	103
Şekil 29: Türk Vergi Denetim Örgütleri.....	104
Şekil 30: Katma Değer Vergisinin Hesaplanması.....	113
Şekil 31: KDV'nin Yansıtılması.....	114
Şekil 32: VDK Öncesi Vergi Denetim Örgütleri ve Bu Örgütlerin Kuruluş Yılları.....	117
Şekil 33: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Eski Yapının Vergi Denetim Kuruluna Dönüşmesi.....	120
Şekil 34: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması.....	122

Tezin Başlığı: Durumsallık Yaklaşımı Perspektifinde Türk Vergi Denetim Örgütlerinin Yapısal ve Yöntemsel Analizi

Tezin Yazarı : Feyyaz Akdemir **Danışman :** Dr.Ögr. Üyesi. Nurullah ALTUN

Kabul Tarihi : 20.09.2019 **Sayfa Sayısı :** x (ön kısım) + 144 (tez)

Anabilim Dalı : Maliye **Bilim Dalı :** Mali Hukuk

Mali yazındaki sayısız araştırmaya rağmen, bugüne kadar vergi denetim örgütleri araştırılmadı ve anlaşılmadı; çalışma, yazındaki bu önemli boşluğu doldurmayı amaçlar. Teorik alt yapıyı oluşturabilmek için çalışmanın birinci bölümünde, örgüt yapısı ve örgüt yapısını etkileyen içsel faktörler üzerinde duruldu. Sonrasında ise Mintzberg tipolojinin tanımladığı beş farklı örgüt yapısı anlatıldı.

Durumsallık yaklaşımı, örgütleri açık bir sistem olarak değerlendirir; yaklaşıma göre her örgüt, kendi özgün koşullarında çalışır. İkinci bölümde durumsallık yaklaşımı referans alınarak, sırasıyla çevre, teknoloji ve amaç durumsal faktörleri sorgulandı. Örgütün çevresel koşullarını iki hipotezle açıkladık. Bilgi işlem teknolojileri, vergi denetim örgütlerini etkileyen temel teknolojidir. Bilgi teknolojisinin örgüte etkileri, bölümde detaylıca sorgulandı. Bir hipotezle açıkladığımız amaç durumsal faktörü, diğer durumsal faktörlerin önüne bir engel olarak çıkar. Hipoteze göre ekonomik gelişimini tamamlamamış gelişmekte olan ülkelerde, vergi denetim örgütlerinin amacı belirsizdir. Vergi idaresinde gerçekleştirdiğimiz mülakatlar, ikinci bölümün temel bilgi kaynağıdır.

Üçüncü bölümde Türk vergi denetim örgütleri, bir bütün olarak ortaya koyuldu. Bölümde öncelikle Türk vergi idaresinin iki kanadını temsil eden, Gelir İdaresi Başkanlığını ve Vergi Denetim Kurulunu merkeze aldık. Vergi idaresinde gerçekleştirdiğimiz mülakatları kullanarak, idarenin karmaşık organizasyon şemasındaki denetim birimlerini, diğer birimlerden ayırdık. Tespit ettiğimiz denetim birimlerini hem yapısal hem de yöntemsel olarak detaylıca analiz ettik. Sonrasında bu birimlerde görev yapan mesleki nitelikleri sorgulayarak, çalışmayı tamamladık.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetim Örgütleri, Durumsallık Yaklaşımı, Örgüt Yapısı.

Title of the Thesis: Structural And Methodological Analysis Of Turkish Tax Audit Organizations In The Perspective Of The Contingency Approach

Author : Feyyaz Akdemir **Supervisor** : Assist. Prof. Nurullah ALTUN

Date : 20.09.2019 **Nu. Of pages** : x (pre text) + 144 (main body)

Department : Finance **Subfield** : Finance Law

Despite numerous investigations in the financial literature, tax audit organizations have not been searched and understood to date; the study aims to fill this important gap in the literature. In order to build the theoretical background, the first part of the study focused on the organizational structure and the internal factors affecting the organizational structure. Next, five different organizational structures defined by Mintzberg typology were described.

The contingency approach considers organizations as an open system; according to the approach, each organization operates under its own unique conditions. In the second part, contingency factors of environment, technology and purpose were challenged in terms of the contingency approach. We explained the environmental conditions of the organization with two hypotheses. Information technologies are the basic technologies that affect tax audit organizations. The effects of information technology on the organization were challenged in detail. The purpose of this hypothesis is to state the situational factor as an obstacle to other situational factors. According to the hypothesis, in developing countries that have not completed their economic development, the purpose of tax audit organizations is uncertain. The interviews we conducted in tax administration are the main source of information in the second part.

In the third part, Turkish tax audit organizations were presented as a whole. In this part, we primarily put Revenue Administration and Tax Inspection Board in the center, representing two bases of the Turkish tax administration. Using the interviews we conducted in the tax administration, we separated the audit units from the other units in the complex organizational chart of the administration. We analyzed the audit units we identified in detail both structurally and methodologically. Then, we completed the study by challenging the professional qualifications in these units.

Keywords: Tax Auditing Organizations, Contingency Approach, Organizational Structure.

GİRİŞ

Mali yazının bize sunduğu genel tanıma göre vergi: Devletlerin egemenlik gücüne dayanarak, mükelleflerden karşılıksız ve cebren aldığı paralardır. Bu soyut tanımı gerçeğe yaklaştırmak gerekirse: Vergi, herkesin adalet istediği ancak hiç kimsenin ödemek istemediği bir paradokstur ta kendisidir. Hem yapılan araştırmalar hem de sezgilerimiz, mükelleflerin devlet gibi anonim bir varlığa vergi öderken, hiç de istekli olmadığını söyler. Bu açıdan beyana dayalı günümüz vergi sistemlerinde, mükelleflerin vergiden kaçınmak (ya da vergi kaçırmak) için her yolu deneyeceği su götürmez bir gerçektir.

İster ülkeyi yöneten bir siyasetçi olalım isterse bir vergi memuru olalım, verginin kimlik tanımaz karakteri devletin sınırları içinde yaşayan herkesi dolaylı ya da dolaysız vergi mükellefi yapar. Bununla birlikte ülkede gerçekleşen ekonomik olayların neredeyse tamamı verginin konusudur. İşte tüm bu kaosun merkezinde yer alan örgüt, vergi denetim örgütüdür.

Tarihe neresinden bakarsak bakalım devlet, modern anlamda insanlığın ilk örgütlenme örneğidir. Vergi denetim örgütleri ise vergi ve devlet arasındaki yaşamsal bağın bir sonucudur. Bilinen uygarlık tarihinin sıfır noktasını temsil eden Sümer ve Mısır medeniyetlerinde dahi vergi denetim örgütlerine rastlarız. Antik denetim örgütleri, tıpkı bugün olduğu gibi düşmanca bir çevrede çalıştılar; bununla birlikte karmaşık çevreyi standardize edebilmek için yazı ve matematiği icat ettiler. Yazı ve matematiği icat etmiş denetim örgütleri, antik dönemden endüstri devrimine kadar olan sürede eksik ya da tamamlanmamış örgütlerdi. Tarım ekonomisi geliri her zaman garanti etmez, bu faktöre birde ulaştırma ve haberleşme teknolojilerinin yavaşlığını eklersek, karşımıza endüstri öncesi dönemde mali yönden eksik örgütlenmiş devletler çıkar. Devletler, ancak sanayi devrimi sonrasında gelişen enformasyon teknolojileri sayesinde eksik mali örgütlerini tamamlayabildiler.

Endüstri öncesi devletlerin vergiye yüklediği anlam, fiskal (mali) karakterden fazlası değildir. Bugünün modern devletleri için vergi, fiskal karakterin yanında gelir dağılımında adalet, kaynak tahsisi, çevrenin korunması vb. gibi politik karakterlere de sahiptir. Bu bakımdan devletler için etkin ve etkili bir vergi denetim örgütünün varlığı,

gereklilikten daha fazla zorunluluktur. Peki, böylesi zor ve çetrefilli bir iş olan vergi denetimi, nasıl bir örgüt yapısı içinde gerçekleşir?

Bugünün modern dünyasında karşımıza biri özel örgütler, diğeri ise kamu örgütleri olmak üzere iki genel örgüt tipi çıkar. Özel örgütler genellikle piyasa koşullarında çalışan ve kâr amacı güden kapitalist örgütlerdir. Özel örgütlerin genellikle sosyal bir amaca hizmet eden ve kâr amacı gütmeyen tipleri de vardır. Kamu örgütleri ise piyasa koşullarında çalışmaz, bunlar sağlık, eğitim, savunma ve güvenlik gibi hizmet üreten kurumlardır. Ancak vergi denetim örgütleri bir yönüyle diğerk kamu örgütlerinden ayrılır; onlar, hizmet üreten kamu örgütlerinin finansmanı için gerekli ekonomik fazlayı toplar. Bu nedenle vergi denetim örgütlerinin doğası, diğerk kamu örgütlerinin doğasından farklıdır. Onların doğasını anlamak için önce çevrelerine bakalım.

Vergi kanunları tüm ekonomiyi standardize eder; çünkü ekonomi, vergiden bağımsız hareket edemez. Bu sebepten vergi denetim örgütlerinin çevresi dinamik ve karmaşıktır. Bununla birlikte verginin insan doğasına aykırı karakteri, örgütü düşmanca bir çevrede çalışmaya iter.

Vergi denetiminde etkinlik ve adalet, örgütün temel amacıdır. Ancak ekonominin gelişmişlik seviyesi örgütün amacına ilk darbeyi vurur, çünkü insanın kurgusal sosyal yaşamında vergide adalet, her zaman rasyonel olmayabilir. Amaca ikinci darbeyi ise demokrasi vurur. Halklar vergiyi sevmez; siyasileri ise halklar seçer. Bunun gibi birçok yapay engel, örgütün amacını belirsizleştirir.

Vergi denetim örgütleri karmaşık çevreden aldıkları ekonomik verileri işleyerek, tüm ekonomiyi denetler. Gelişen bilgi işlem teknolojileri, denetim örgütlerine yardımdan daha fazlasını sunar. Öyle ki bilgisayarlar, vergi denetim elemanının tek başına birkaç yılda yapacağı işi, sadece bir tuşa dokunarak birkaç saniyede yapabilir. Bununla birlikte örgütteki tüm mesleki nitelikler, algoritmaların tehdidi altındadır.

Bu çalışma, vergi denetim örgütlerinin (Özelde Türk vergi denetim örgütlerinin) karmaşık doğasını anlamayı amaçlar. Bunun için üç bölüme ayırdığımız çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle örgüt kavramına açıklama getirdik. Sonrasında örgüt yapısını etkileyen içsel faktörler üzerinde durduk. Son olarak Mintzberg tipolojinin tanımladığı beş farklı örgüt yapısını anlattık.

İkinci bölümde, bir yönetim yaklaşımı olan durumsallık yaklaşımını referans aldık. Durumsallık yaklaşımına göre her örgüt farklı koşullarda çalışır, bu sebeple örgütler için uygulanacak evrensel bir teori yoktur. Yine yaklaşıma göre bir örgüt anlaşılacaksa, örgütün içinde bulunduğu teknik, çevresel ve sosyal koşullar içinde anlaşılmalıdır. Bizde yaklaşıma uygun olarak sırasıyla örgütün çevresini, teknolojisini ve amaçlarını sorguladık. Bunun yanında örgütün farklı birimlerinde görev yapan 64 vergi denetim elemanı ile yaptığımız mülakatlar, bize teoriden gerçeğe doğru yollar açacak.

Üçüncü bölüm, Türk vergi denetim örgütlerinin yönetsel ve yöntemsel analizlerini içerir. Tüm ülkeye yayılmış vergi idareleri, denetim dışında farklı fonksiyonları gerçekleştirir. Öncelikle idareyi, vergi denetimi ve mükellef hizmetleri olmak üzere iki temel fonksiyona ayırdık. Sonrasında idarenin karmaşık organizasyon şemasındaki denetim birimleri belirledik. Belirlediğimiz birimleri, yapısal ve yöntemsel olarak detaylıca analiz ettik. Son olarak bu birimlerde çalışan mesleki nitelikler üzerinde durduk. Yine, 64 vergi denetim elemanı ile yaptığımız mülakatlar, bu bölümü motive edecektir.

Çalışmanın Yöntemi (Metodolojisi)

Bu çalışmanın ilham kaynağı, iki vergi müfettişi arasında geçen konuşmadır. Kulak misafiri olduğumuz bu konuşmada, müfettişler inceleme yapacakları sektör için kaynak arayışındaydı; hatta müfettişeler, kaynak olmayışından da şikâyetçiydiler. Pekâlâ, ilham aldığımız bu konuşma bizim için tez konusu olabilirdi. Teknik olarak müfettişlerin şikâyet ettiği konu, çevrenin karmaşık ve dinamik olma durumudur. Bu sebeple konu mali yazını ilgilendirdiği kadar, yönetim yazınına da ilgilendirir. Bunun için öncelikle yabancı olduğu olduğumuz yönetim yazınına kavramaya çalıştık.

Sonrasında gerçeğe ulaşmak için bir yol arayışına girdik. Ancak sosyal bilimlerde gerçeğe giden yollar fazlasıyla karmaşıktır. Bununla birlikte yolları tarif eden haritalar da belli belirsizdir. Bu sebepten birilerinin isteksizce doldurduğu anketlere güvenemezdik. Bunun yerine örgütlerle konuşmaya karar verdik. Öncelikle örgüt şemasındaki farklı denetim birimlerini sınıflandırdık. Sonrasında bu birimlerde görev yapan 64 vergi memuru ile yarım saatten, iki saate kadar değişen zaman aralıklarında mülakatlar gerçekleştirdik. Bu mülakatlar, 2017 ve 2018 yıllarında gerçekleştirildi. Ancak 64 mülakatçı sayısı, okuyucu için yanıltıcı olabilir; anlık bilgi sağlayıcılarımızı ve farklı ortamlarda karşılaştığımız ve

bilgi aldığımız mülakatçıları da sayıya dâhil edersek, görüşünü aldığımız vergi memuru sayısı 200'ün üzerindedir. Bu mülakatlarda, bize esnek yollar sunduğu için yarı yapılandırılmış mülakat yöntemini kullandık. Bununla birlikte her mülakatçıya konusuna ve çalıştığı birime göre farklı soru setleri hazırladık.

Tablo 1: Mülakat Yapılan Personelin Birimlere ve Unvanlara Göre Dağılımı

Birimi	Unvanı	Ses Kayıtlı Ortam	Ses Kayıtsız Ortam
Vergi Denetim Kurulu	Vergi Müfettişi	11	14
KDV İade- Vergi Dairesi	Gelir Uzmanı-VHKİ	3	1
Yaygın Yoğun Vergi Denetimi-Vergi Dairesi	Gelir Uzmanı-VHKİ	6	2
Sicil Servisi-Vergi Dairesi	Gelir Uzmanı	3	-
Tahakkuk Servisi-Vergi Dairesi	Gelir Uzmanı	4	-
Vergi Dairesi	Gelir Uzmanı-VHKİ	4	16

Sorun şu ki beşinci mülakatımızda kendimizi araştırmayı sorgularken bulduk. Araştırma başlangıçta örgütsel çevre ve bu çevrenin sınırlı bir yönünü kapsamaktaydı. Pekâlâ, dünya üzerindeki her vergi denetim örgütü için değişken ve karmaşık çevre gerçekten ciddi bir sorundur. Ancak özellikle Türk vergi denetim örgütleri için bu fazlası ile üstel bir sorundur. Başka bir deyişle büyük resmi yakalamak yerine, neden örgütün üstel bir sorunuyla uğraşalım ki? Bu sebeple araştırmamızın kapsamını genişlettik ve büyük resmi görebilmek için denetim örgütlerini bir bütün olarak analiz etmeye karar verdik.

Bu çalışma öncelikle mali yazın ile yönetim yazının bir sentezidir. Bu iki disiplin dışında davranış bilimi, sosyoloji, iktisat bilimi, sinirbilim ve kamu yönetimi gibi farklı disiplinlerden de yardım aldık.

Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bugüne kadar Türk mali yazını, genellikle vergileri ve vergilerin ekonomiye etkilerini tartıştı; ancak örgütü hiç tartışmadı. Çalışma öncelikle şu sorunun cevabını bulmayı amaçlar: Vergi denetimi, nasıl bir örgüt yapısı içinde gerçekleşir? Bununla birlikte çalışma, mali yazındaki bu önemli boşluğu doldurmayı da amaçlar.

Sanayi devriminden bu yana yönetim kavramı, batı toplumlarında çokça tartışılmıştır. Ancak ülkemiz için bu tartışmalar çok yenidir; bununla birlikte örgütlenmenin önemini, ülke olarak henüz kavramış değiliz. Özellikle kamu örgütlerimizdeki örgütlenme hataları, neredeyse patolojik seviyededir. Bu sebeple çalışma, örgütlenmenin önemine dikkat çekmeyi de amaçlar.

Neredeyse her üniversitemizde bir işletme bölümü olmasına rağmen, bu bölümler bize ders kitabından fazlasını sunmadı. Çalışmamız işletme okullarına, bir örgütü araştırma ve kavrama yönüyle fikir vermeyi de amaçlamaktadır.

Çalışmanın Zorlukları

Bir sosyal bilimci adayı olarak şunu itiraf etmeliyiz: Sosyal bilimler, olup biteni kavramak için fazlası ile kaotik bir ortamdır. Çalışma boyunca bazen gerçeği etkileyen çoklu sebepler arasında boğulduk bazen de bilim anlayışımızı sorgulama gereği hissettik.

Açıkçası vergi denetim örgütleri dışı kapalı örgütlerdir ve bu örgütlerden bilgi sağlamak araştırmacı için hiç de kolay değildir. Bu çalışmada bizi en fazla zorlayan husus, denetçileri mülakata ikna etmek oldu.

Tek disiplinle yapılan birçok akademik çalışma, genellikle gerçek yerine kendi akademik gerçekliğini anlatır. Bu çalışmada mali yazını, yönetim yazını ile birleştirdik; açıkçası iki disiplini birleştirirken birçok zorlukla karşılaştık.

1.BÖLÜM: ÖRGÜT YAPISI ve ÖRGÜT YAPISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

1.1. Örgüt Kavramı

Hikmet ve Mevlüt ustaların işlettiği Oto Hikmet Özel Hayal Servisi, Körfez Sanayi Sitesi 6. Blok 1. numarada faaliyet gösterir. Karayolları bakım atölyesinden emekli olan ustaların yaşları altmışın üzerinde olsa da onlar çalışmadan yapamaz. Ustalar, çoğu emekli gibi zamanı çalışmadan geçirmek yerine emekli olduktan sonra kendi servislerini açtılar.

İnformal iletişim biçimi olan karşılıklı uyum, oto mekanik uzmanı olan ustaların koordinasyon mekanizmasıdır. Körfez sanayi sitesinde iş bölümü, farklı bilgi ve el becerisi gerektiren kaporta, boya, motor, mekanik, elektrik, elektronik vb. uzmanlıklara ayrılır. Ustaların uzmanlık alanı ise araçların motorları ile mekanik aksamaları üzerinedir. Bununla birlikte onlarca araç üreticisi içinden Hayal grubu araçlar, ustaların diğer uzmanlık alanıdır. Bu iki uzmanlık alanı aynı zamanda ustaların karmaşık çevresini basitleştirir. Yerli otomotiv sınıfında olan Hayal grubu araçların yedek parçaları, sanayi içinden kolaylıkla tedarik edilir. Bu sebeple çevreleri basit ve durağandır. Toplam iki çalışanı olan Oto Hikmet'in örgüt yapısı ise basit örgüt yapısından fazlası değildir.

Muhtemelen çoğumuz tıpkı Oto Hikmet gibi etrafımızı saran sayısız örgütün farkında değiliz. Aslında sıradan bir günde bile farkında olmadan birçok örgütle iletişim kurarız. Sabah işe gitmek için ulaştırma örgütlerini kullanırız, günün belirli saatlerini ait olduğumuz örgütte geçiririz, gün içinde bir örgütten kahve alırız, başka bir örgütte ise öğle yemeği yeriz, akşam eve dönerken alışveriş için yine başka bir örgüte gideriz. Peki, bu örgütler neden var?

Eylemlerin teknik ve sosyal doğası, gereksinimleri karşılamak için canlıları birlikte hareket etmeye zorlar. Doğanın basit gözlemi bize, insan dışındaki diğer canlıların da örgütlendiğini söyler. Örneğin dişi aslanlar avlarını, pusuya yatmış diğer dişi aslanların önüne doğru sürer. Aslan sürüsünün bu kolektif davranışı, sürüsünün besin sağlamak için örgütlendiğini gösterir. Toplayıcı ve işçi arılardan oluşan arı kolonisi ise biyolojik bilinçle iş bölümü yaparak bal üretir. Farklı olarak insan dışındaki canlıların örgütlenme düzeyi, tüm türü kapsayacak kadar gelişmiş değildir. Bununla birlikte bu canlılar üremek ve besin

sağlamak dışınca genellikle örgütlenmezler. Ancak soyut düşünebilen insanın kurguladığı örgütler, tüm türü kapsar.

Bugünün dünyasında kolektif insan, sosyal ve ekonomik gereksinimleri karşılamak iş bölümü yapar ve her birimiz bu iş bölümü ağının farklı görevlerini yerine getiririz: Doktor, son üretici, mimar, akademisyen, kaloriferci, kasiyer, ortacı, şoför vb. İnsanın fiziksel ve bilişsel kapasitesi, sınırsız istekleri karşılayacak düzeyde değildir. Ancak kolektif insan iş bölümü yaptığında, bu istekler gerçekleşebilir. Bunun yanında birlikte eylemi ifade eden iş bölümünün ön şartı ise koordinasyondur.

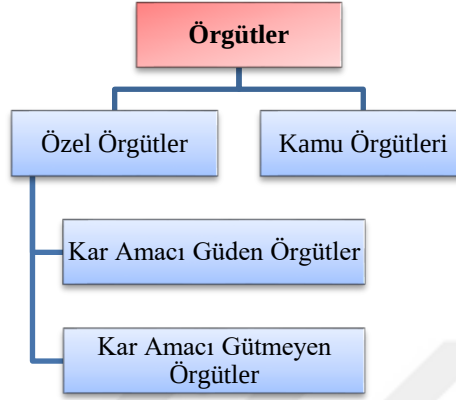
Birlikte eylemin doğası, amaçları gerçekleştirmek için koordine davranışı gerektirir. Başka bir deyişle amacı gerçekleştirmek için etkileşime girmiş birden fazla canlının davranışları, formal ya da informal yollarla düzenlenmeden, amaç gerçekleşemez. İş bölümü yapan aslan sürüsünde avı kovalayan aslanların amacı, avı pusuya yatmış diğer aslanlara doğru sürmektir. Pusuya yatmış aslanlar ise doğru zamanda hamle yaparak avı yakalar. Tüm bu süreç aslan sürüsünün koordine hareketleri ile gerçekleşir. Mevlüt usta baskı-balata değişimi için şanzıman bağlantılarını sökerken, Hikmet usta şanzıman krikosunu ile şanzımanı destekler. Ustalar sayısız kez baskı-balata değişimi yaptılar, ikisi de önceden ne yapacağını bilir. Onları koordine eden mekanizma ise karşılıklı uyumdur.

Tüm bu açıklamalar bize örgüt kavramını tanımlayacak kadar bilgi sağlar. Örgüt: Belirli hedeflere yönelik, faaliyetleri bilinçli şekilde yapılandırılmış ve koordine edilmiş, çevre ile etkileşim halinde olan sosyal varlıklardır (Daft,2015:11).

Şu bir gerçek ki bugünkü yaşam tarzımızı örgütlere borçluyuz. Hayatımızda, sınırı olmayan isteklerimizi karşılamak için sayısız çeşitlilikte örgütler var: Hastaneler, okullar, oto tamirciler, lokantalar, kamu kurumları vb. Aslında zor olan sayısız çeşitlilikteki bu örgütleri sınıflandırmaktır. Örneğin İngiltere’de yapılan bir nüfus sayımı, 20 bin farklı mesleği kayıt altına almıştır. (Giddens,2008:785). Bu kayıt bize sınıflandırmanın zorluğu hakkında fikir verir. Gezegen yayılma durumuna göre ulusal örgütler, uluslararası örgütler; ölçeğe ve çalışan sayısına göre büyük örgütler ve aile işletmeleri; yaptıkları işe göre eğitim örgütleri, sağlık örgütleri, hazır giyim örgütleri ve havacılık örgütleri. Makul bir sınıflandırma için örgütleri, özel örgütler ve kamu örgütleri olmak üzere iki genel

sınıfa ayırabiliriz. Bununla birlikte özel örgütleri, kâr amacı güden ve gütmeyen örgütler olmak üzere iki sınıfta inceleyebiliriz.

Şekil 1: Örgütlerin Sınıflandırılması



Gündelik yaşantımızda diğer örgütlerden daha fazla **kâr amacı güden** örgütlerle iletişim kurarız. Kâr amacı güden örgütler, ürettikleri mal veya hizmeti piyasa koşullarında, mal veya hizmetin üretim maliyetinin üzerinde bir fiyatla satarak ekonomik fazla yaratan örgütlerdir. Genellikle mülkiyeti kişi ya da tüzel kişilere ait olan kâr amacı güden örgütlere, işletme de denir. Bu örgütlerin köklerini tarihin derinliklerinde bulsak da gelişmesi ve hâkim örgüt olması ancak sanayi devrimi ile mümkün olmuştur.

348 daireden oluşan Yuvam Akarca Site Yönetimi kâr amacı gütmmez. Site yönetimi her ay 348 üyeden sitenin ısıtma, temizlik ve güvenlik gibi çeşitli giderlerini karşılamak için para toplar. Tıpkı Yuvam Akarca Site Yönetimi gibi **kâr amacı gütmeyen örgütler**, topluma ya da örgüt üyelerine sosyal ve ekonomik fayda sağlayan örgütlerdir. Bu örgütler harcama ve giderleri hasılatından düşüldükten sonra kalan kısmını genellikle işletmenin hizmet yeteneğini genişletmek için kullanır (Özgen ve Türk,1996:178) Barolar, mühendisler odası, hastaneler, üniversiteler ve dernekler kâr amacı gütmeyen örgütlere örnektir.

Tarih bilimi bize, bugün bildiğimiz örgütlerin en eskilerinin **kamu örgütleri** olduğunu söyler. Örneğin Mısır medeniyeti binlerce insanı örgütleyerek piramitleri inşa etti. Roma ve Osmanlı İmparatorluğu gibi imparatorluklar, yüzbinlerce askeri örgütleyerek savaşı ve farklı kıtalara yayıldı.

Sanayi devrimi sonrasında değişen sosyal ve ekonomik yapı, devlet dediğimiz mekanizmaya fazlaca görev yüklemiştir. Gerçek şu ki sanayileşmiş ve kentleşmiş toplumlardaki her vatandaşın yaşamını sürdürmesi, kamu kurumlarının performansına bağlıdır (Drucker ve Maciariello, 2015:208). Kamu rgtleri, kâr amacı güden örgütlerden farklı olarak genellikle toplumsal faydayı amaçlar. Bununla birlikte kamu örgütlerinin ürettiği savunma, diplomasi ve adalet gibi tam kamusal mallar, doğası gereği kâr amacı güden örgütler tarafından üretilemez. Piyasa koşullarında çalışmayan kamu örgütlerinin gelir kaynağı ise toplumun ürettiği ekonomik fazladır.

1.2. Örgüt Yapısının Temelleri

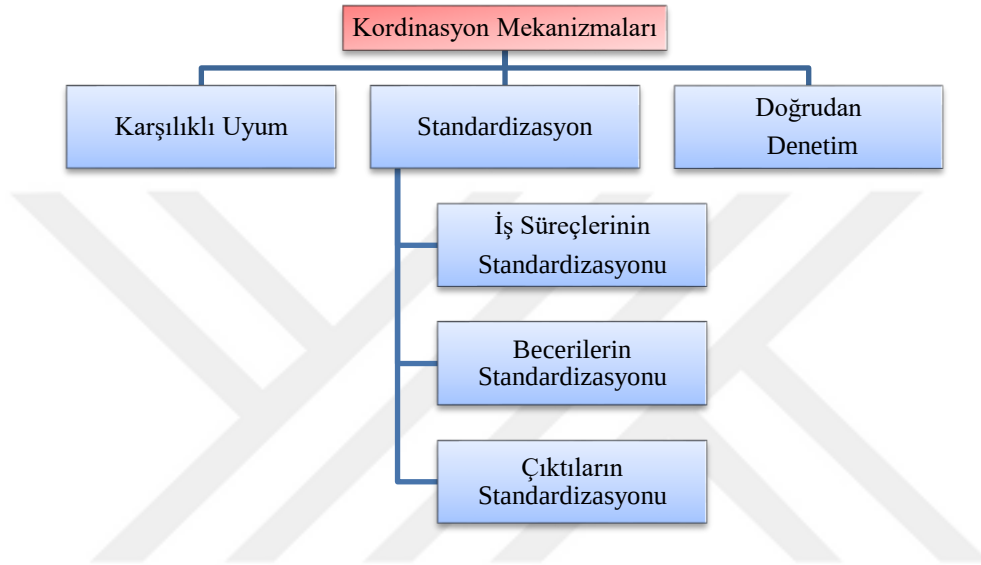
Buraya kadar örgüt kavramına açıklama getirdik ve örgütleri makul bir kavrayış kadar sınıflandırdık. şimdi ise örgütsel yapının temeline inelim ve temelde olup bitenleri anlamaya çalışalım. Bir örgütün yapısı basitçe iş gcn özgün görevlere ayrıldığı sonra bunlar arasında koordinasyonun sağlandığı yolların toplamı olarak tanımlanabilir. (Mintzberg, 2015:2).

İş gcn özgün görevlere ayrılması ya da diğer anlamıyla iş blm: İnsanın bilişsel ve fiziksel sınırlarının, işin teknik doğası ile birleştiği noktada, işin toplamının parçalara ayrılması olarak tanımlayabiliriz. Bugün bilimin ve teknolojinin herhangi bir alanında biriktirdiğimiz bilgi, insanın bilişsel sınırlarını fazlası ile aşar. Örneğin sosyal hayatı denetleyen hukukçular, ticaret hukuku, iş hukuku, ağır ceza hukuku ve vergi hukuku gibi sosyal hayatın farklı alanlarını temel alarak iş blm yapar. Bu alanların herhangi birinde uzmanlaşmak, avukat ya da hâkimlerin yıllarını alır. Benzer şekilde tıp bilimi, kalp, beyin, ortopedi gibi insanı meydana getiren farklı sistemleri temel alarak iş blm yapar. Bununla birlikte bilişsel kapasitemiz işin fiziksel beceri gerektiren alanlarını da sınırlar. Örneğin oto kaporta ustası, iş başında yıllar süren tekrarlar ile ancak ustalık seviyesine ulaşır.

İşin teknik doğası ise verimliliği sağlamak için örgütsel görevleri birbirinden ayırır. Binlerce parçadan oluşan araba, pres, gövde, boyahane ve montaj hatlarında çalışan onlarca işçinin iş blm ile tamamlanır. Seri retim örgütleri, tıpkı otomotiv fabrikaları gibi işin toplamını küçük parçalara ayırarak, üretim sürecini gerçekleştirir.

Önceden söylediğimiz gibi birlikte eylemin doğası koordinasyonu gerektirir. Peki, askeri ordular, reklam ajansları, adliyeler, futbol takımları gibi birbirinden farklı sayısız örgüt nasıl koordine olur? Şekil 2’ deki beş koordinasyon mekanizması, bize örgütsel iletişimin yollarını anlatır.

Şekil 2: Koordinasyon Mekanizmaları



Kaynak: Mintzberg,2015:3-7 arasındaki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.

İşin yapılış biçimini belirli kurallara bağlayan yazılı kaynaklar, örgüt içi formal iletişim yollarını tarif eder. Ancak Oto Hikmet ’de yazılı hiçbir kaynak bulunmaz ve ustalar ne yapacaklarına kendileri karar verir. İnformal iletişim biçimi olan **karşılıklı uyum**, ustaların koordinasyon mekanizmasıdır.

Örgüt büyüdükçe karşılıklı uyum tek başına örgütü koordine edemez ve örgüt farklı koordinasyon araçlarına ihtiyaç duyar. Kontrol alanı tanımlanan yöneticiler, belli sayıda iş görenin sorumluluğunu alır. Örneğin 9 kişinin çalıştığı Acısu Sicil Servisinde, şef bu 9 kişiden sorumludur. Acısu Vergi Dairesi Müdürü ise 6 servis ve 43 memurdan sorumludur. Amir-memur ya da işçi-usta ilişkisini anlatan **doğrudan denetim**, örgütlerin bir diğer koordinasyon mekanizmasıdır.

Standardizasyon, işin önceden kurallara bağlanarak yapılmasıdır. Farklı faktörlerin etkisi ile örgütler iş süreçlerini standardize eder. Örneğin her işçinin karar vermekte özgür olduğu bir montaj hattından çıkan aracı, hiçbirimiz satın almak istemeyiz. Mühendisler

sıkılacak cıvatanın torkuna kadar tüm üretim sürecini standardize eder. Kalite kaygısı otomotiv üreticilerini, tüm süreci standardize etmeye zorlar. Benzer şekilde milyonlarca mükellefi olan vergi idaresi, mevzuatlar aracılığıyla neredeyse tüm **iş süreçlerini standardize** eder. Karmaşık çevre ve adalet kaygısı, iş süreçlerini standardize etmek için idareye fazlası ile neden verir.

Bazı durumlarda örgütler süreci standardize etmektense **çıkışları standardize** eder. Hayal Kebap'ta kebabların tadı hiç değişmez ve kebab müdavimleri bu tadı iyi bilir. Kebapçı Muzaffer Usta, her sabah aynı tarifile hazırladığı kebabları (**Çıkışları**) vitrine dizer.

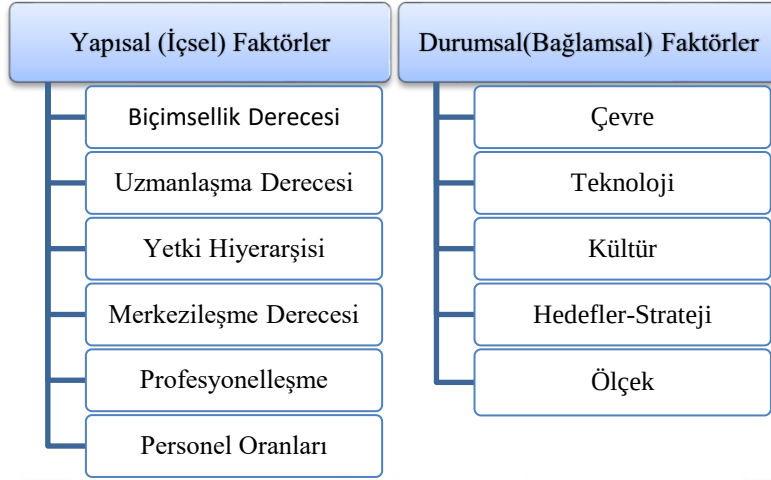
Süreç ve çıkışların standardizasyonu dışında bir diğer koordinasyon mekanizması ise **becerilerin standardizasyonudur**. Vergi denetim örgütleri değişken ve karmaşık çevrede çalışır, bu sebeple örgüt ne süreci ne de çıkışları standardize edilebilir. Örgüt, süreç ve çıktının yerine denetim elemanlarını standardize eder. Denetim elemanı örgütteki ilk 3 yılını, yardımcı denetçi olarak geçirir. Bunun birlikte denetçi, 3 yıl boyunca teorik eğitimin yanında pek çok kez yazılı sınavlara tabi tutulur. İş başında eğitimi ise üstatlar sağlar; üstatlar denetim elemanlarını tıpkı bir çırak gibi yetiştirir.

1.3. Örgüt Yapısını Etkileyen Faktörler

Her örgüt, kendi özgün koşullarında çalışır; bu sebeple elimizde farklı koşullarda çalışan sayısız örgütü karakterize edecek genel bir teori yok. Örneğin vergi denetim örgütleri ile otomotiv işletmelerini, benzer teoriler ile kavrayamayız. Karmaşık ve dinamik bir çevrede çalışan vergi denetim örgütlerinde, profesyonelleşme seviyesi yüksektir. Durağan bir çevrede çalışan otomotiv işletmelerinde ise uzmanlaşma ve merkezileşme seviyesi yüksektir. Bu sebeple farklı koşullarda çalışan örgütleri, örgütün özgün koşullarında araştırmalıyız.

Şekil 3, yapısal ve durumsal faktörleri sınıflandırır. Örgütsel yapı, şekil 3'deki yapısal ve durumsal faktörlerin etkileşimi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple yapısal ve durumsal faktörlerin etkileşimi, bize örgütsel yapıyı kavramak için makul yollar sunar. Yapısal faktörler, örgüt içinde olup bitene odaklanır; öyle ise öncelikle örgütlerin içinde olup bitene bir göz atalım.

Şekil 3: Örgüt Yapısını Etkileyen Yapısal ve Durumsal Faktörler



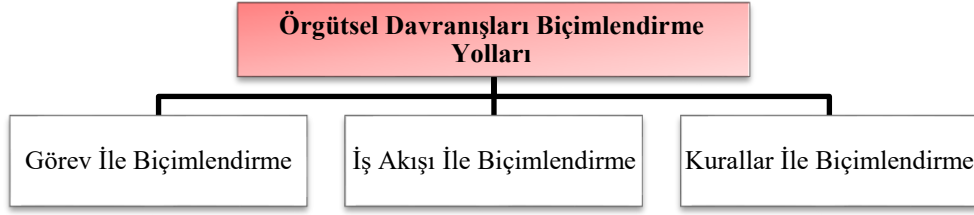
Kaynak: Daft,2015:15-17 arasındaki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.

1.3.1. Biçimsellik (Formalleşme) Derecesi

Örgütlerde çalışan sayısı iki kişiden, binlerce kişiye kadar ulaşabilir. İnsan ise soyut düşünebilen ve determinist (Düzenli davranış) olmayan bir varlıktır. Bununla birlikte işin doğası, farklı becerilere sahip örgüt üyelerinin bir arada çalışmasını gerektirir. Peki, tüm bu karmaşada örgütsel düzen nasıl sağlanır? Yazılı kaynaklar ve yazılı olmayan örgütsel teamüller, örgütü bir biçime sokar ve örgütsel davranışlar sabitlenir. Böylece örgüt üyeleri ve örgüt çevresi önceden ne yapacağını bilir.

Örgütsel yazında biçimselleşme genellikle, çalışanların davranışlarını yönlendirme ve kontrol etmek amacıyla kullanılan yazılı kaynaklar olarak tanımlanır (Efil,2015:382, Daft,2015:15). Neyin, ne zaman, nerede, nasıl ve kim tarafından yapılacağı önceden belirlenmiş ve bunlar uyulması zorunlu kurallar ise örgütün biçimselleşme derecesi yüksektir (Koçel,2015:217). Örneğin vergi dairelerinde işin içeriği vergi memurlarına inisiyatif bırakmayacak kadar yüksek derecede biçimselleşmiştir. Ancak her örgüt vergi daireleri gibi yüksek derece biçimselleşmez. Öyle ki aynı örgütün farklı bölümlerinde, farklı biçimselleşme seviyeleri de görülebilir. Örneğin otomotiv işletmelerindeki montaj hatları yüksek derecede biçimselleşmişken, aynı işletmenin ar-ge bölümündeki biçimselleşme seviyesi ise düşüktür.

Şekil 4: Örgütsel Davranışları Biçimlendirme Yolları



Kaynak: Mintzberg, 2015:81-82 arasındaki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.

Şekil 4, örgütsel davranışları biçimlendirme yollarını gösterir. **Görev ile biçimlendirme**, örgüt üyesine işin sorumluluk alanının tanımlanmasıdır. Örneğin bakım personeli, sadece makinaların çalışmasından sorumludur. Ya da vezne servisi sadece para tahsilatlarından sorumludur.

İş akışı ile biçimlendirme, işin toplamı sistematik süreçlere ayrıldığı durumlarda örgüt üyeleri, sürecin belli parçalarından sorumlu olur. Örneğin montaj hattında birinci istasyon elektrik kablolarını araca monte ederken, ikinci istasyon ise kapı döşemelerini araca monte eder.

Örgütün tamamı ya da bir kısmını kapsan **kurallar**, örgütsel davranış biçimlendirmenin bir diğer yoludur. Örneğin 657 sayılı yasa, kıyafetten saç uzunluğuna kadar memurların uymaları gereken kuralları ayrıntılı biçimde tanımlamaktadır.

Biçimselleşme örgütlerde spektrumun iki ucu arasında seyreder. Vergi daireleri gibi işin yazılı kaynaklarla düzenlendiği mekanik örgütler, yüksek derecede biçimselleşir. Bununla birlikte ar-ge bölümleri gibi işin düzenlenemediği organik örgütlerde ise biçimselleşme seviyesi düşüktür.

1.3.2. Uzmanlaşma (İş Bölümü) Derecesi

Önceden söylediğimiz gibi bilişsel ve fiziksel gerçekliğimiz, bugünün örgütlerinde işin tamamını yapacak ve kavrayacak seviyede değildir. Üretilen ürün ve hizmetin karmaşıklığı nedeniyle çoğumuz, örgütsel ağda genellikle sınıflandırılmış görevlerin bir parçasını yerine getiririz. İş bölümü ya da uzmanlaşma dediğimiz bu durumda, önce

toplam örgütsel faaliyet parçalara ayrılır, sonra faaliyetin her bir parçası farklı iş görenler tarafından tamamlanır.

Sanayi öncesi tarım ekonomisinde iş görenler, genellikle işin bütününe hâkimdi. Örneğin sanayi devrimi öncesinde loncalardaki nitelikli zanaatçılar, mamul üretimini süreçlere ayırmadan gerçekleştirdi. Uzmanlaşma üretim sürecinden ziyade, mamulün kendisindeydi. Bu durum sanayi devrimi öncesinde, iktisatçı Adam Smith'in dikkatini çeker.

Bir işçi teli gerer, bir başkası düzeltir, bir üçüncüsü keser, dördüncüsü ucunu sivriltilir, beşincisi toplu ucun takılabilmesi için tepesini ezer: toplu iğne başının yapımı iki veya üç ayrı işlem gerektirir. Bunu iğneye takmak da ayrı bir işlemdir, toplu iğneleri beyazlatmak yine ayrı bir iştir... Böylece, o on kişi, birlikte bir günde kırk sekiz bini aşkın toplu iğne yapabiliyorlardı (Smith,1997:19-20).

Smith, üretim sürecini parçalara ayırarak verimliliği vurgular. Ona göre toplu iğneyi ayrı ayrı üreten on kişidense, parçalara ayrılmış süreci gerçekleştiren on kişi çok daha fazlasını üretebilir. İş unsurlarına ayrılarak mümkün olduğunca basitleştirilir; daha sonra işin içeri ile ilgili standartlar geliştirilir ve görevli personel eğitilir, tüm bunlar uzmanlaşma sağlar ve birim maliyetler düşürerek örgütte verimlilik artar (Mirze,2016:102).

Aslında sık tekrar gerektiren işlere, beyinlerimizde meyillidir. Nöral ağa bir kez tanıtılan beceriler, artık onlar üzerinde düşünmeden-yani bilinçli bir çaba göstermeden-uygulamaya geçebilir (Eagleman,2018:98). Ancak elimizde kalan, otomotiv fabrikalarındaki gibi tüm günü sadece cıvata sıkarak geçiren montaj operatörleri ya da vergi dairelerindeki gibi sistemin adımlarını takip eden bilgi işlem operatörleridir. Şaşırtıcı olmayan sonuç ise mülakat yaptığımız 29 gelir uzmanından sadece bir tanesinin, bize işte mutlu olduğunu söylemesidir (Mülakat, 2017-2018). Paradoks bu ya bugün ulaştığımız sosyal ve teknik seviyeyi özelde örgütsel iş bölümüne, genelde ise toplumsal iş bölümüne borçluyuz. Anlaşılan o ki insan, tasarladığı sistemlerin esaretinde yaşar.

Verimlilik, iş bölümünü açıklayan tek neden değildir. Bazı işlerde biriken entelektüel bilgi, insanın bilişsel sınırlarını fazlası ile aşar. Makine mühendisleri üniversite eğitiminden sonra otomotiv, enerji, tasarım, iklimlendirme vb. alanlarda uzmanlaşır. Tüm bu alanlarda biriken entelektüel bilgi bir mühendisin kavrayacağından çok daha

fazlasıdır. Bu sebeple örgütler bilgiyi içselleştirebilmek için entelektüel iş bölümü yapar. Örneğin bu tezin yazarı, maliye bölümüne bağlı mali hukuk alanında uzmanlaşmaktadır.

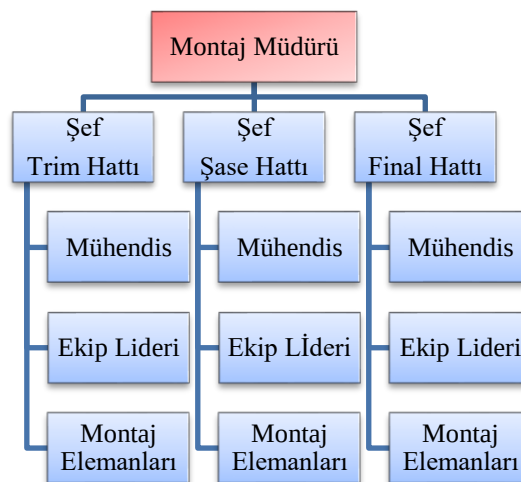
Uzmanlaşma, örgütlerde iki boyutta kendini gösterir. Birincisi birbirine benzer ya da paralel etkinlikler (İşin genişliği) ile ilgili olan yatay iş uzmanlaşması; ikincisi ise işin kontrol alanı (İşin derinliği) ile ilgili olan dikey iş uzmanlaşmasıdır (Mintzberg,2015:69).

Şekil 5: Otomotiv Fabrikası Montaj Hatları İş Akış Şeması



Şekil 5, otomotiv üretim hatlarındaki iş akış sürecini resmeder. Üretim, toplam 3 hat ve 57 istasyonda yapılan benzer etkinlikler sonucunda tamamlanır. Her montaj elemanı aracın farklı parçalarını monte eder. Entelektüel bilgi gerekmez, iş önceden mühendisler tarafından standardize edilmiştir. Montaj elemanlarına düşen işe parçayı araca monte ederken gerekli fiziksel beceriden fazlası değildir. Öyle ki montaj elemanı birkaç saatte gerekli fiziksel beceriyi kazanabilir. Tüm bu faktörler bize montaj hatlarında yatay iş uzmanlaşması olduğunu anlatır. Ancak hatlarda görevli ekip lideri ve mühendisler için durum farklıdır.

Şekil 6: Montaj Hattı Doğrudan Denetim Mekanizması



Şekil 6, montaj hatları için doğrudan denetim mekanizmasını tanımlar. Müdür üç hattın da sorumludur. Bununla birlikte her hat için üç mühendis ve üç ekip lideri görevlidir.

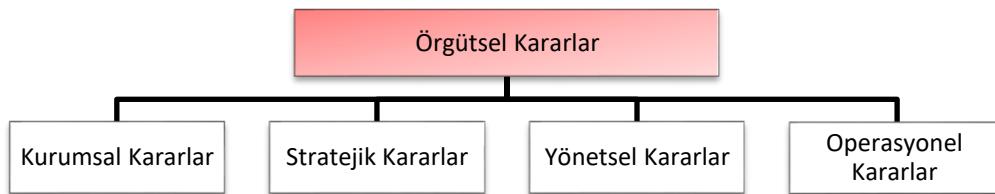
Onların işi, önceden standardize edilen üretim sürecini kontrol etmektir. Bu sebeple müdür, mühendis ve ekip lideri için iş, dikey uzmanlaşır.

1.3.3. Merkezileşme Derecesi ve Hiyerarşisi

Genel merkezle birlikte ülke geneline yayılmış 240 mağaza ve toplam 1700 çalışanı olan hazır giyim işletmesinde kararlar genel merkez tarafından alınır. Öyle ki genel merkez, mağazaların dekorları, çalışanların kıyafetleri hatta çalışanların davranışlarına kadar karar verir. Bilgi işlem teknolojileri genel merkeze mağazaları kontrol etmek için sınırsız seçenekler sunar. Her mağaza merkez tarafından kameralarla anlık takip edilir. Anlık satışlar da merkezin bilgisindedir, eğer mağaza verimsiz ise hemen kapatılır. Merkez, mağaza ve depolardaki tüm stokları gerçek zamanlı görebilir. Bununla birlikte merkez, satış verilerinden mağaza tercihlerini de kontrol eder ve ürün sevkiyatlarını bu verilere göre planlar. X ilinde daha çok mont satılırken Y ilinde takım elbise satışları daha fazladır. Rakipler kampanya yaptığında genel merkez anında tepki verir ve tüm mağazalarda eş zamanlı olarak ürünlerde indirim yapar.

Merkezileşme derecesi, karar verme yetkisine sahip olan hiyerarşik düzeyi ifade eder (Daft,2015:15). Merkezi örgütlerde kararlar tıpkı örneğimizdeki hazır giyim işletmesi gibi genel merkezlerde ya da hiyerarşinin üst kademelerinde alınır. Merkezi olmayan örgütlerde ise kararlar hiyerarşik kademelere yayılır. Hemen belirtmek gerekir ki merkezi ya da merkezi olmayan örgüt yapısı tek başına pek görülmez; anlaşılması gereken bunun dozunu ve optimal düzeyini kavramaktır (Efil,2015:376).

Şekil 7: Hiyerarşik Düzeyde Örgütsel Kararlar



Kaynak: Eren,2016:203

Peki, örgütün merkeziyetçilik düzeyi, hangi kararlara bakılarak anlaşılabilir? Çünkü örgütler farklı düzeylerde birçok karar alırlar. Eren, kafa karışıklığını gidermek için örgütsel kararlari şekil 7'deki gibi dört kategoride sınıflandırır. Kurumsal, stratejik ve

yönetmel kararlar, örgütün bütününü ilgilendirdiği gibi örgütün gelecek planlarını da kapsar. Bu sebeple bu kararlar doğası gereği hiyerarşinin üst kademelerinde alınır. Örgütün merkeziyetçilik düzeyi anlaşılacaksa, gündelik faaliyetleri içeren, operasyonel kararlara bakılmalıdır.

Çoğumuz kredi kullanmak için bankalara gitmişizdir. Bilgilerimizi alan banka memuru, tüm bu bilgileri genellikle bankanın genel merkezine iletir ve kredi için son onayı genel merkez verir. Peki, banka genel merkezleri, farklı coğrafyalara yayılmış yüzlerce şubenin operasyonel kararlarına, gerçek zamanlı müdahil olmayı nasıl başarabilir? Cevap bilgi işlem teknolojilerinin bugün ulaştığı hız ve işlem kapasitesinde saklıdır.

Vergi daireleri ya da banka şubeleri gibi bilgi işleyen örgütlerde, çevre ile birlikte işin içeriği standardize edildiğinde, bilgi işlem teknolojileri bu örgütlerin merkezileşme derecesini yükseltir. Örneğin vergi daireleri mükelleflere, verginin tarhı için standardize edilmiş beyannameleri doldurtur. Benzer şekilde banka şubeleri, kredi kullanımı için müşterilerinden geliri tespate yönelik maaş bordrosu veya şirket bilançosu gibi standart belgeler talep eder. Gerisi bilgi işlem teknolojilerinin hızına ve işlem kapasitesine kalır. Tüm veriler anlık merkeze iletilir ve merkez operasyonel kararlara gerçek zamanlı müdahil olur.

Örgüt büyüklüğü ve işin karmaşıklık derecesi gibi pek çok faktör, örgütlerin merkezileşme derecesini spektrumun iki ucu arasında bir yere koyar. Ancak örgütü tasarlarırken yapılan belki de en yaygın hata, bilişsel sınırları dikkate almadan karar vermenin merkezileştirilmesidir (Mintzberg,2015:183). Bununla birlikte merkez ve şubeler arasındaki mekânsal farklılık nedeniyle merkez, şubelerin örgütsel gerçekliğinden kopuk da olabilir.

1.3.4. Profesyonelleşme

Mal ve hizmet üretim sürecinin karmaşıklığı nedeniyle örgütler, entelektüel bilgi ve fiziksel beceri yönüyle farklı nitelikte personelleri bünyesinde barındırır. Bazı işler, tıpkı tüm günü cıvata sıkarak geçiren montaj işçisi gibi bilişsel beceri gerektirmez. Kapsamı dar olan bu tip işlerde, iş gören birkaç günlük eğitim ile işi optimum verimlilikle gerçekleştirir. Ancak bazı işler derin entelektüel bilgi veya öğrenmesi zaman alan fiziksel becerileri gerektirir. Örneğin pilotlar, temel eğitim sonrasında belli uçuş saatini uzman

pilot gözetiminde, yardımcı pilot olarak geçirir. Benzer şekilde cerrahlar altı yıl süren temel eğitim sonrasında, dört yıl boyunca hem teorik hem de iş başında uygulamalı eğitim alarak cerrah olabilir. Bu açıdan profesyonelleşme çalışanların mesleki ve temel eğitim düzeyi ile ilgilidir (Daft,2015:15). Pilot ve doktorlar gibi uzun süre eğitilen çalışanların profesyonelleşme seviyeleri yüksektir, montaj işçileri gibi kısa sürede eğitilen çalışanların ise profesyonelleşme seviyeleri düşüktür.

Peki, cerrah, pilot ya da mühendis gibi mesleki nitelikler neden uzun süre eğitilirler? Oto kaportacılar, ustalık seviyesine ulaşabilmek için neden iş başında yıllarca pratik yapmak zorundadır? Ya da Smith'in örneğindeki gibi iğne üreten işçiler, kısa sürede nasıl uzmanlaşır? Bu soruların cevabı, yaklaşık bir buçuk kilogramlık biyo-kimyasal maddenin mekaniğinde saklıdır.

Tuhaf olan, maddenin belli örüntüsü beyni oluşturur; sonrasında oluşan örüntü, kendisini oluşturan örüntü ile birlikte evreni sorgulamaya başlar. Bu paradoksun kaynağı beyinlerimiz, Kurzweil'in deyişiyle karmaşık sistemlerin karmaşık hiyerarşisidir (2016:211). Son yıllarda fonksiyonel manyetik rezonans görüntüleme cihazı (fMRG) gibi teknolojik buluşlar sayesinde beyni anlama yolunda ilerlese de henüz yolun başındayız. Elimizde, ancak beynin bölgesel işlevlerini anlatan sınırlı haritalar var. Örneğin, duygusal anılar amigdalada saklanırken, sözcükler ise temporal loba kaydedilir; bununla birlikte görsel bilgiler oksipital lobda, dokunma ve hareket duyusu ise pariyetal lobda bulunur (Kaku,2016:125).

Beyindeki yaklaşık 100 milyar nöronun (Khalili ve McFadden, 2017:264) elektro-kimyasal iletişimi, düşüncenin mekaniğini meydana getirir. Beyinlerimiz yaşantımız boyunca kendini yeniden yazarak, alıştırmalarını yaptığımız uygulamalar (Araba kullanmak, keman çalmak gibi) için adanmış devreler kurmaya çalışır (Eagleman,2018:98). Sinirbilimin nöroplastisite dediği bu olay, çeşitli iç ve dış uyaranlara bağlı olarak beyindeki nöronların ve bunların oluşturduğu sinapsların yapısal özellikleri ve işlevlerindeki değişiklikler olarak tanımlanabilir (Kotan, Sarandöl vd,2009:26-27). Başka bir deyişle nöroplastisite, yeni tecrübe ve yeni bilgiler için nöral ağın yaşam boyunca kendini değiştirmesidir. Bu bakımdan tecrübe dediğimiz şey aslında, nöral ağa tanıtılan ve sonrasında tekrar eden becerilerimizdir. Örneğin ilk kez otomobil kullanırken çevresel uyarıcılara karşı bilişsel farkındalığımız üst seviyededir. Çünkü bu

becerinin nöral ağda henüz bir karşılığı yoktur. Ancak belli saat otomobil kullandıktan sonra bilişsel farkındalığımız minumun seviye iner ve neredeyse düşündüğümüzü bile hissetmeyiz. Gerçekte ise pek çok çevresel değişkende cevap veririz. Aynı anda debriyaja basar vites değiştiririz, frene basarız ve yolun durumuna göre direksiyonu belli açılarda döndürürüz. Becerinin tekrarlanma sıklığı nöral ağı güçlendirir ve artık araç kullanmak gibi faaliyetler bizim için bilişsel çaba gerektirmeyen motor becerilere dönüşür.

Kimi işler, beyin tarafından kolay anlaşılır- montaj işçisi gibi- ve neredeyse hiç bilişsel beceri göstermeden yapılır. Ancak pilotlar için durum farklıdır ve onların eğitimi zaman alır. Pilotlar, masa başında teorik eğitim yanında makine-insan uyumu için iş başında da eğitilirler. Aynı zamanda iş başında geçen süre-uçuş saati- pilotlar için tecrübe göstergesidir. Sinirbilimsel deyişle uçuş saati, becerinin nöral ağdaki sağlamlık derecesini gösterir.

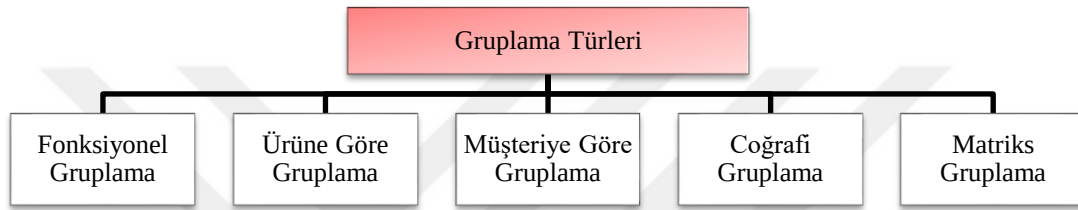
Okullar profesyonelleşmenin ilk duraklarıdır. Bugünün örgütlerinde binlerce farklı meslek bulabiliriz ancak fakültelerde, bu mesleklerin çok azının karşılığı bulunur. Bu sebeple birçok fakülte bizi genellikle belirsiz örgütsel çevreler için eğitir. Örneğin tıp fakülteleri, öğrencilerini belirli örgütsel çevreler için eğitirler ve doktorlar eğitim sonunda genellikle hastanelerde görev alır. Ancak makine mühendislerinin örgütsel çevresi genişler ve mühendisler farklı örgütlerde, farklı görevler alabilir. Bununla birlikte profesyonelleşme, süreci okul dışında örgüt içi eğitimi de gerektirebilir. Örneğin vergi müfettişleri, göreve yardımcı müfettiş olarak başlarlar ve üç yıl boyunca üstatların gözetiminde teorik ve pratik eğitim aldıktan sonra ancak müfettiş olurlar.

1.3.5. Örgütsel Bölümlendirme (Gruplama) ve Bölümlendirme Türleri

Ülke geneline yayılmış vergi daireleri, gezegenin farklı noktalarına konumlanmış küresel şirketler ya da ülke güvenliğinden sorumlu yüzbinlerce askeri olan ordular; örgütün büyüklüğü ve işlerin çeşitliliği örgütlerde koordinasyon problemlerini ortaya çıkarır ve örgütü yönetmek zorlaşır. Bu zorluğu Metehan binlerce yıl önce fark etti ve orduyu 10, 100, 1000, 10.000 kişilik bölümlere ayırarak bunların başına onbaşı, yüzbaşı, binbaşı ve tümen başını getirdi (Atalay,2014:109). Metehan onluk sistemde orduyu hiyerarşik düzeylere ayırdı; böylece dikey hiyerarşik düzende doğrudan denetim mekanizmasını tanımlayarak, ordunun farklı düzeyleri arasındaki koordinasyonu da sağlamış oldu.

Örgütsel gruplama örgüt tasarımının önemli ve dikkat gerektiren bir aşamasıdır. İşin içeriği belirlenip iş bölümü ve uzmanlaşma sağlandıktan sonra, farklı kriterlere göre işler bir araya getirilir ve pozisyonlar belirlenir; sonrasında pozisyonlar bir araya getirilerek gruplar oluşturulur (Koçel,2015:249). Böylece örgüt üyeleri, organizasyon şemasına bakarak örgüt içindeki yerlerini ve görevlerini bilirler. Bu bakımdan örgütsel gruplama formal otorite sisteminin kurulmasını ve örgütsel hiyerarşinin inşa edilmesini sağlar (Mintzberg,2015:183). Şekil 8, örgütsel gruplamanın farklı türlerini sınıflandırır.

Şekil 8: Örgütsel Gruplama Türleri



Kaynak: Genç,2007:154-158 arasındaki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.

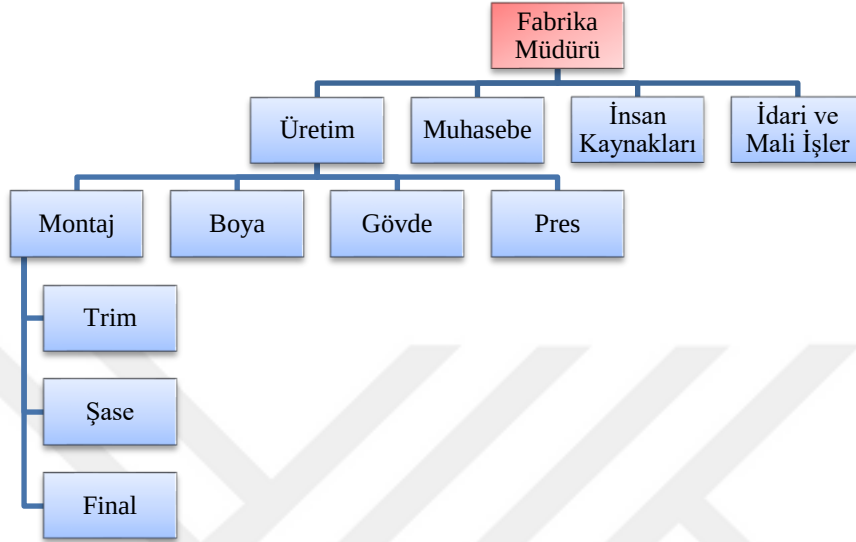
Örgüt büyüklüğü ile mal ve hizmet üretim süreçlerinin karmaşıklığı nedeniyle bugünün örgütleri, şekil 8'deki beş gruplama türünden farklı düzeylerde birkaçını kullanır. Aynı nedenler, örgütsel hiyerarşiyi ve gruplar arası ilişkileri tanımlayan organizasyon şemalarını da etkiler. Şemalar karmaşık olduğu gibi bize örgütsel gerçeğin ancak sınırlı kısmını resmeder. Öyle ise şekil 8'deki gruplama türlerini, ayrı ayrı anlamaya çalışalım.

1.3.5.1. Fonksiyonel Gruplama

Fonksiyonel sınıflama: Karmaşık mal ve hizmet üretim sürecini gerçekleştirmek için benzer nitelikteki işlerin ve benzer uzmanlıkların bir araya getirilmesidir. Kullanılan girdi, kaynak, bilgi, teknoloji, yöntem ve performans açısından benzer nitelikteki işler ve bu işleri yapacak benzer nitelikteki iş görenler, (Mirze,2016:132) bir araya getirilerek örgüt fonksiyonel olarak gruplanır. Önceden söylediğimiz gibi karmaşık mal ve hizmet üretim süreci nedeniyle örgütler, farklı mesleki nitelikleri bünyelerinde barındırır; bununla birlikte işlerin çeşitliliği, verimliliği sağlamak için örgütleri fonksiyonel ayrıma zorlar. Bu bakımdan fonksiyonel gruplama farklı düzeylerde hemen her örgütte görülür (Eren,2016;244). Örneğin birinci düzeyde ürün temelinde gruplanan örgüt, ikinci

düzeyde fonksiyonel olarak da gruplandırılabilir. Şekil 9, otomotiv üretim işletmelerindeki fonksiyonel gruplamanın farklı düzeylerini tanımlar.

Şekil 9: Fonksiyonel Gruplama-Otomotiv Fabrikası.



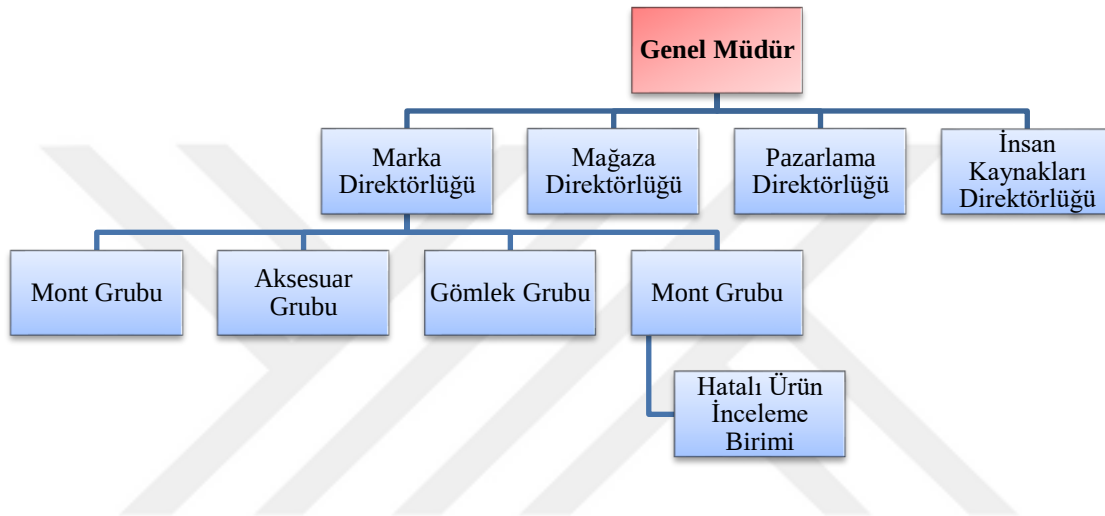
Birinci düzeyde üretim, muhasebe, insan kaynakları gibi benzer nitelikteki işler bir araya getirilerek gruplandırılmıştır. Üretim bölümü ikinci düzeyde pres, gövde, boya ve montaj olarak dört gruba ayrılmıştır. Dört grupta da uzmanlaşma ve iş süreçleri birbirinden farklıdır. Örneğin boya grubunda profesyoneller genellikle kimya bilimi üzerine uzmanlaşmışken; montaj bölümünün profesyonelleri ise makine ve malzeme mühendisliği üzerine uzmanlaşmıştır. Bu durum bize fonksiyonel sınıflandırmayı anlatır. Üçüncü düzeyde ise uzmanlıklar aynı olsa da iş süreçleri farklıdır. Bu bakımdan montaj bölümü, iş süreçleri dikkate alınarak trim, şase ve final olarak üç gruba ayrılmış ve yine fonksiyonel olarak gruplanmıştır. Boya grubundan gelen araç önce trim grubuna gelir. Trim grubu, aracın iç kısmına denk gelen parçaları monte eder. Sonra araç, şase grubuna gelir ve şase grubu aracın alt tarafına denk gelen parçaları monte eder. Araç en son şase grubundan, final grubuna gelir. Final grubu, trim ve şase gruplarından kalan parçaları monte eder ve araç tamamlanır. Bu bakımdan üç grup da sürecin farklı görevlerini yerine getirir.

Şekil 9, bize otomotiv fabrikalarının üç düzeyinde de fonksiyonel sınıflandırmanın hâkim olduğunu anlatır. Ancak belirtmeliyiz ki şekil 9, anlaşılmayı kolaylaştırmak için tarafımızdan basitleştirilmiştir ve gerçekte şema bundan çok daha karmaşıktır.

1.3.5.2. Ürün (Mal) Temelinde Gruplama

Örgütsel gruplandırmanın bir diğer türe de ürün temelinde gruplamadır. Üretilen ürünün çeşitliliği nedeniyle örgütler, ürün temelinde gruplamayı tercih edebilir ve her ürün için ayrı gruplar oluşturabilir. Şekil 10, hazır giyim firması için ürün temelinde gruplamayı tanımlar.

Şekil 10: Hazır Giyim İşletmesi Ürün Temelinde Gruplama Şeması



Örgüt ilk düzeyde fonksiyonel gruplamayı tercih etse de ikinci düzeyde kendini ürün temelinde gruplamıştır. Takım elbise ve gömlek gibi örgütün ürettiği ürünler, gruplamanın ölçüsüdür. Bu gruplandırma büyük örgütleri daha esnek yönetim birimlerine sokarak, küçük fonksiyonel örgütlerin üstünlüklerinden faydalanmayı olanaklı kılar (Efil,2015:392). Ürün tipi örgütlenmede, muhasebe ve insan kaynakları gibi destek grupları her ürün grubunun altında konumlanabildiği gibi üst yönetime bağlı ve tüm ürün gruplarına tek destek grubu olacak şekilde de tasarlanabilir.

1.3.5.3. Müşteri Temeline Göre Gruplama

Örgütsel gruplama müşterileri baz alarak da yapılabilir. Örneğin bankalar bireysel krediler için farklı grup, kurumsal müşterileri için farklı gruplar oluşturabilir. Bununla birlikte hastanelerin kadın doğum ve çocuk gibi hasta düzeyinde gruplanması müşteriye göre gruplamaya bir diğer örnektir.

Müşteri temeline göre örgütlenme uygulamada sınırlı alanlarda görülür (Şimşek ve Çelik,2010:44). Potansiyel müşterilerden vazgeçip sınırlı müşteri grubuna hitap etmek, gelir kaygısı nedeniyle örgütlerin genellikle tercih edeceği bir gruplama biçimi değildir.

1.3.5.4. Coğrafi Temele Göre Gruplama

Örgütün faaliyet alanı ülkenin veya gezegenin farklı noktalarına yayıldığında, örgüt zorunlu olarak coğrafi gruplamaya başvurur. Coğrafi gruplama koordinasyonu ve karar vermeyi hızlandırması nedeniyle geniş coğrafi alanlarda faaliyet gösteren büyük örgütler tarafından kullanılmaktadır (Koçel,2015:256).

Bilgi işlem teknolojilerinin bugün ulaştığı hız ve işlem kapasitesi, farklı coğrafyalara yayılmış örgütlerin merkezîyetçilik seviyesini yukarılara taşır. Örgüt aynı bölgesel bölümler oluşturduğunda ve belirli önemli fonksiyonlarını merkezde yoğunlaştırdığında, karşımıza farklı coğrafyalarda konumlanmış kopya örgütler çıkar (Mintzberg,2015:395). Aslında ülke geneline yayılmış pek çok kamu kurumu, kopya örgüt özelliği taşır.

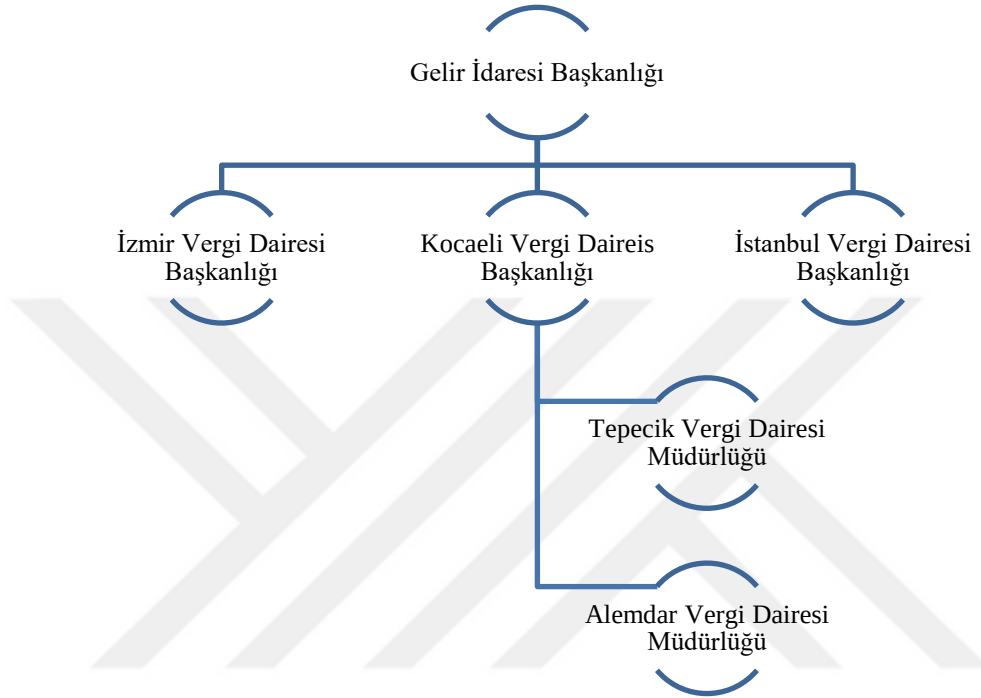
Şekil 11’de, merkezde Gelir İdaresi Başkanlığı, illerde ise birbirinin kopyası olan ve konumlandığı ilin adını alan vergi dairesi başkanlıkları bulunur. Vergi dairesi başkanlıklarında değişen sadece isimlerdir ve aralarında genellikle örgütsel fark bulunmaz. Üçüncü düzeyde ise klasik vergi daireleri yer alır.

Yine şekil 11’deki Tepecik ve Alemdar Vergi Daireleri arasındaki temel fark isimleridir. Bu dairelerdeki personellerin niteliği, servisler ve yapılan işin içeriği birbirinin aynısıdır. Bu da bize gösteriyor ki vergi idareleri, tüm ülkeye kopya gruplarla yayılmıştır. Kamu örgütleri gibi özel işletmeler de grupları kopyalayarak farklı coğrafyalarda faaliyet gösterir. Örneğin X ilindeki market ile Y ilindeki market arasında genellikle bir fark göremeyiz. Market zincirleri, ülkenin neresinde olursa olsun satılan ürün, mağaza dekorları hatta personel kıyafetlerine kadar aynıdır. Hazır giyim firmaları, tıpkı market zincirleri gibi kopya mağazaları ile ülkeye yayılır. Benzer şekilde bankalar da şubelerini kopyalayarak müşterilerine hizmet sunar.

Coğrafi temelde kopya gruplar pek çok açıdan örgüte avantaj sağlar. Benzer gruplar, yönetsel detayları azaltır ve grupları yönetmek kolaylaştırır. Gruplar birbirinden bağımsız olduğundan gruplar arası koordinasyon genellikle gerekmez. Koordinasyonun

gerekli olduğu durumlarda ise bilgi işlem teknolojileri örgüte gerekli koordinasyonu sağlar. Bununla birlikte merkez, operasyonel süreçleri standartlaştırır ve böylece gruplar arası performans kolaylıkla ölçülebilir

Şekil 11: Coğrafi Temele Göre Gruplama



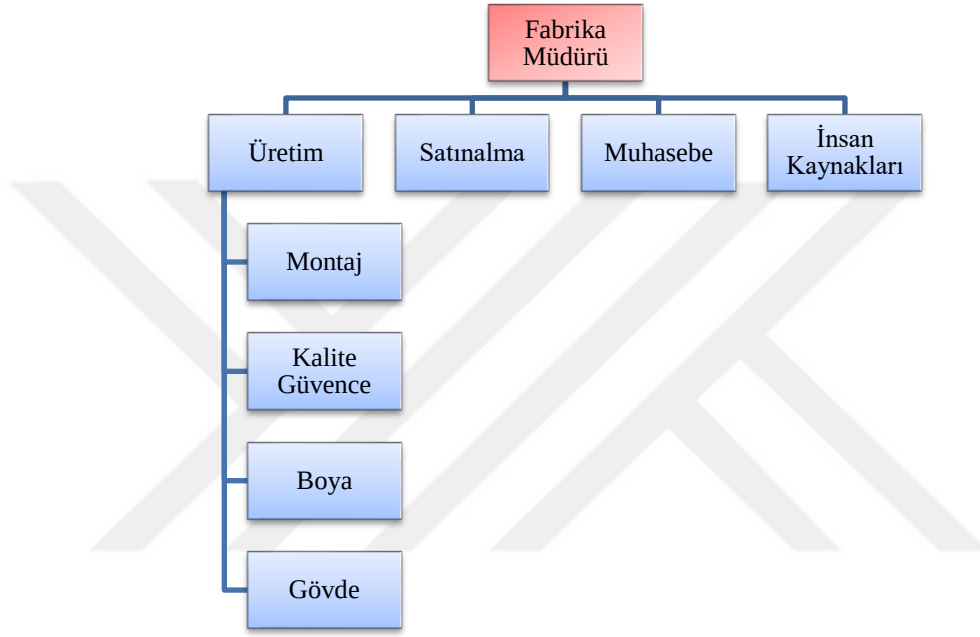
1.3.5.5. Matriks Örgüt Modeli

İşin içeri belirlenerek gerekli standartlar oluşturulur ve sonrasında iş bölümü yapılır. İş bölümü yapan örgüt gruplara ayrılarak yatay ve dikey hiyerarşi tanımlanır. Örgüt gruplara ayrılırken, genellikle becerileri birbirine yakın profesyoneller birlikte çalıştırılır. Böylece örgütsel roller paylaşılır ve her örgüt üyesi önceden ne yapacağını bilir. Bu bakımdan örgütsel gruplama aslında örgütü determinist (Düzenli davranış) hale getirme çabalarının toplamıdır. Ancak bazı durumlarda determinist örgüt işe yaramaz ve işin entelektüel derinliği nedeniyle farklı becerilere sahip profesyoneller bir arada çalışmalıdır.

Küresel ölçekte faaliyet gösteren otomotiv firmasının Türkiye şubesi, başlangıçta MPV segmentinde tasarlanan hayal modelini, piyasadan gelen talep üzerine minivan segmentine dönüştürmeye karar verir. Türkiye CEO'su (Chief Executive Officer) proje için örgütteki müdürlerle toplantı yapar ve kalite-güvence grubunun müdürünü, proje sorumlusu olarak atar. Montaj, boyahane, gövde ve satın alma grupları ise projenin

yürütülmesinde kalite-güvence müdürüne yardım edecektir. Bununla birlikte her grup, farklı sayılarda beyaz ve mavi yaka personel ile projeye destek olacaktır. Şekil 12’deki gibi olan organizasyon şeması, proje ile birlikte şekil 13’e dönüşür. Başka bir deyişle başlangıçta fonksiyonlarına ayrılmış örgüt, proje ile birlikte matriks örgüt modeline dönüşür.

Şekil 12: Otomotiv İşletmesi Fonksiyonel Gruplama

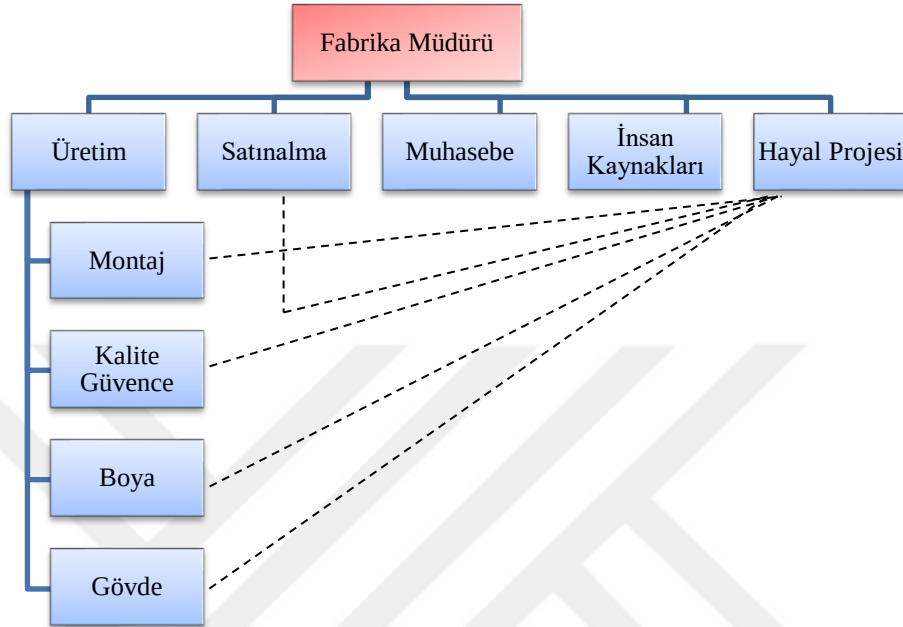


Örneğimizde olduğu gibi matriks örgüt yapısı çok boyutlu örgütlenmenin özel bir türüdür, bölümlere ayırmada kıstas olarak hem fonksiyon hem de proje gruplarının kıstasları bir arada kullanılır (Eren,2016:294). Bu bakımdan matriks örgüt yapısının temel özelliği, yapıyı düzenlemede en az iki grupta ayırma ölçüsünün (Fonksiyon ve ürün temelli gruplama gibi) bir arada kullanılmasıdır (Şimşek ve Çelik,2010:128).

Matriks gruplama ya özgün bir gruplama olarak kurulmakta ya da saf proje yapısının matriks özelliklerine dönüşmesi ile gerçekleşir (Mirze,2016:139). Otomotiv firması örneğimiz proje ömrü ile sınırlı olduğundan saf proje yapısının özelliklerini taşır. Proje bitiminde örgüt, proje öncesindeki gibi fonksiyonlarına geri dönecektir. Ancak aynı firmanın genel merkezine bağlı ar-ge grubu kalıcı matriks özelliği gösterir. Otomotiv üreticileri genellikle beş yılda bir model değiştirir ve araç tasarımı onlarca mühendisliğin (Ya da farklı disiplinlerden profesyonellerin) bir arada çalışması ile gerçekleştirilir. Bu

sebepten bu firmalar sürekli ar-ge'ye ihtiyaç duyar ve kalıcı matriks gruplarını bünyelerinde bulundurur.

Şekil 13: Matriks Örgüt Modeli- Hayal Projesi



Matriks örgüt modeli doğası gereği hiyerarşik karmaşayı da beraberinde getirir. Örneğimizdeki gibi proje yöneticisi ve hat yöneticileri arasında yatay hiyerarşik ilişki söz konusudur. Bu ikili sistem, proje yöneticisi ile hat yöneticisi arasında yetki ve görev uyumsuzluklarını doğurur (Genç,2007:158). Bununla birlikte projelerin doğasındaki belirsizlik, birçok sorunu da beraberinde getirir. Sıklıkla bu sorunlar proje yöneticileri ile hat yöneticileri arasında çatışmalara yol açar. Ancak tüm bunlara rağmen matriks yapı, farklı disiplinlerin bir arada çalışmasını sağlar. Bununla birlikte yapı, karmaşık işlere organik yollar arayan sosyal bir yapıdır.

1.4.Durumsal Faktörler

Şimdiye kadar örgüt içinde gezindik ve örgütün içinde olup biteni kavramaya çalıştık. Örgütler yukarıda sınıflandırdığımız içsel faktörler dışında çevre, teknoloji ve büyüklük gibi dışsal (Durumsal) faktörlerin de etkisindedir. Ancak biz şimdilik dışsal faktörleri incelemeyi, ikinci bölüme bırakacağız. İkinci bölümde durumsal faktörler perspektifinde, bu çalışmanın konusu olan vergi denetim örgütleri detaylıca analiz edilecektir.

1.5.Örgüt Yapısı

Önceden belirttiğimiz gibi elimizde, sayısız çeşitlilik gösteren örgütleri karakterize eden genel bir teori yok. Her örgüt içsel ve durumsal faktörlere farklı oranlarda mağruz kalır. Örneğin vergi daireleri gibi çevreyi ve iş süreçlerini standardize etmiş örgütlerin merkezileşme ve biçimselleşme düzeyleri yüksektir. Bununla birlikte vergi denetim örgütleri karmaşık çevreyi standardize edemez ve örgüt karmaşık çevreye becerileri standardize ederek karşılık verir. Sonuç olarak içsel ve durumsal faktörler doğal olarak bir araya gelir ve bir örgütsel biçim oluşturur (Mintzberg,2015:299). Başka bir deyişle içsel faktörler ile durumsal faktörlerin birleştiği noktada, örgüt bir yapıya bürünür.

Tablo-2: Örgüt Yapıları ve Yapının Temel Özellikleri

Örgüt Yapısı	Temel Koordinasyon Mekanizması	Örgütün Temel Bölümleri	Merkezileşme Türleri
Basit Yapı	Doğrudan Denetim	Stratejik Üst Yönetim	Yatay ve Dikey Merkezileşme
Makine Bürokrasi	İş Süreçlerinin Standartlaşması	Uzmanlar	Sınırlı Yatay Merkezileşme
Profesyonel Bürokrasi	Becerilerin Standartlaşması	Mal ve Hizmet Üretim Birimi	Yatay ve Dikey Merkezileşme
Bölümlemiş Form	Çıktıların Standartlaşması	Orta Kademe	Sınırlı Dikey Merkezileşme
Esnek Yapı (Adhokrasi)	Karşılıklı Uyum	Destek Personeli	Seçici Merkezileşme

Kaynak: Mintzberg,2015:301

Yönetim yazını bize, örgüt yapılarını sınıflandıran iki tipoloji sunar. Birinci tipoloji, araştırmacı Burns ve Stalker'in çevresel koşulların düzeyine göre tanımladıkları **mekanik** ve **organik** örgüt yapısıdır. İkincisi ise örgütsel yapıyı tablo 2'deki gibi beş sınıfa ayıran Mintzberg tipolojidir. Burns ve Stalker'in ikili sınıflandırmasına karşın, Mintzberg tipolojinin beşli sınıflandırması bize örgütsel yapıyı kavramada daha geniş bakış açısı sağlar. Bu sebeple çalışmaya Mintzberg tipoloji ile devam edeceğiz.

1.5.1. Basit Yapı

Hayal kebab restoran işletmesi 1 restoran müdürü, 4 kebab ustası, 2 fırın ustası,7 garson, 2 bulaşıkçı ve 2 kasiyer ile toplam 17 çalışan ile faaliyet gösterir. İşletme sahibi Hasan

Bey her sabah restoran müdüründen bir önceki günün cirosu ve demeler hakkında bilgi alır. Garsonlar ellerindeki tabletlere müşteri siparilerini girer ve teknik sistem siparişleri kebaclar ve fırnclara e zamanlı aktarır. Ancak restoran müdürü teknik sistemden Őikyetidir. Çünkü gün sonunda kasada biriken nakit para ile banka pos bilgilerinin toplamı, genellikle teknik sistemin gün sonu ciro bilgileri ile uyumaz ve bunun anlamı kasa aıĒıdır. Restoranda i bölümü ve hiyerarşi keskin çizgilerle ayrılmaz. Özellikle ilerin yoĒun olduĒu Ēle ve akşam saatlerinde kebaclar garsonlara yardım eder; garsonlar ise bulaŐıkılara yardım eder. Bununla birlikte restoranda örgütsel kararlar işletme sahibi Hasan Bey tarafından alınır ve müdüre kalan ise sadece bu kararları uygulamaktır.

Mintzberg tipolojinin ilk sınıflandırması olan basit yapı, restoran işletmesi rneĒimizde olduĒu gibi yönetimsel detayların en aza indiĒi örgüt tipidir. Yapısal esnekliĒin hâkim olduĒu basit örgüt yapısında i bölümü ve hiyerarşi, formal yollardan düzenlenmez. GerektiĒinde rgtsel roller tıpkı Hayal Kebap'ta olduĒu gibi yer deĒitirebilir. Bununla birlikte basit yapı, koordinasyon mekanizması olarak doĒrudan denetimi tercih eder ve örgütsel kararlar üst yönetim (Genellikle işletme sahibi) tarafından alınır.

Yapısal esnekliĒe ihtiyaç duyan küçük ölçekli işletmeler genellikle basit yapıdadır. Bununla birlikte coĒrafi grupların kopya Őubelerinde, basit yapının birçok zelliĒi görülür. rneĒin hazır giyim işletmelerinin kopya maĒazaları ile market zincirlerinin Şubeleri, basit yapı formuna yakındır.

İşletmeler, rgtsel yaŐamlarına genellikle basit yapı formunda başlar (Mirze,2016:218). rneĒin Google ve Apple gibi teknoloji devleri örgütsel yaŐamlarına garajda başlamıştır. Bugün yüzlerce Şubesi olan bir hazır giyim işletmesi ise başlangıçta sadece mahalle arasında bir terzi atlyesiydi.

1.5.2. Makine Bürokrasi

Hepimiz soyut düşünebilen varlıklarız ve bilinlerimizin kelimelere yklediĒi çoklu anlamlar nedeniyle bazen kavram kargaşası yaŐarız. Bu kavram kargaŐasının örneklerinden biri de bürokrasi kelimesidir. Bürokrasi kelimesini duyan herhangi birinin bilincinde muhtemelen kamu örgütleri, kırtasiyecilik veya çalıŐmaktan kaçınan memurlar gibi anlamlar belirecektir. Öncelikle belirtmeliyiz ki Mintzberg tipolojide geçen bürokrasi

kelimesi, yukarıdaki anlamlardan farklıdır. Kelimeyi yönetim yazınına kazandıran Max Weber, bürokrasiyi örgütsel yapının teknik bir formu olarak tanımlamıştır (Mintzberg,2015:84). Bu nedenle Mintzberg tipolojide geçen bürokrasi kelimesine, Weber 'in yüklediği anlamdan fazlası anlaşılmamalıdır.

Öncelikle makine örgüt yapısını anlamak için birkaç yüzyıl geriye-Sanayi devrimi öncesine- dönmemiz gerekir. Sanayi devrimi öncesinde, özel örgütlere ait büyük ölçekli işletmelere genellikle rastlamayız. Bulabileceğimiz büyük ölçekli örgütler ise genellikle kamu örgütleridir. Bu dönemde ekonominin esası tarımsal faaliyettir ve arz ekonomide küçük bir role sahiptir (Braduel,2017:155). Sanayi öncesi mamul üretimini gerçekleştiren zanaatçılar, genellikle birkaç kişiyi geçmeyen atölyelerde üretim yapmaktaydı. Bununla birlikte henüz üretim süreci parçalara ayrılmadığından, zanaatçılar üretimin sürecinin tamamına da hakimdi. Ancak devrim sonrasında modern sanayi üretiminin ortaya çıkışı ile geleneksel zanaatların büyük bölümü ortadan kalktı ve yerine geniş üretim süreçlerinin bir parçasını oluşturan beceriler geçti (Giddens,2008:793). Sorun şu ki sanayi devrimi büyük ölçekli işletmeleri doğurdu ancak tarihsel süreçte özel örgütlerin büyük ölçekli örgütleri yönetecek tecrübesi yoktu; ta ki 1911 yılında yönetim biliminin kurucusu Frederick W. Taylor, meşhur eseri 'Bilimsel Yönetimin İlkeleri' adlı eserini yayınlayana kadar.

Taylor, öncelikle işin içeriğine müdahale ederek üretim sürecini bölümlere ayırdı ve zaman etütleri ile işin tamamlanması için gerekli rasyonel zamanlamayı hesapladı. Sonrasında örgütsel hiyerarşiyi oluşturdu ve yetkileri merkezde topladı. Bununla da yetinmeyen Taylor, personelin bilimsel ilkelere göre seçilmesini önererek, personeli örgütsel verimlilik için güdüleyecek yöntemler sundu. İlginç olan ise Taylor'un ilkelerini uyguladığı işletmede, üçüncü yılın sonunda personel sayısının yaklaşık üç kat azaltmasına rağmen, verimliliğin yaklaşık üç kat artmasıdır (Taylor,2016:60). Aslında Taylor'un ulaştığı bu sonuç bize sanayi devriminin henüz başlarında, özel örgütlerin yönetim tecrübesi olmadığını da anlatır.

Aynı dönemde Taylor'un ilkelerine biraz da iktisadi felsefe eklersek karşımıza fordizm çıkacaktır. Amerikalı iş adamı Henry Ford'un önemli yeniliği, hayvanların hareket eden hat üzerinde kısım kısım parçalandığı bir mezbahadan esinlendiği söylenen montaj hattıdır (Giddens,2008:795). Ford'un üretim hatlarında araç otomatik bir bant üzerinde

ilerler ve bant etrafına dizilmiş işçiler, aracın farklı parçalarını monte eder. Bu hatlarında üretim süreci yüzlerce parçaya ayrılarak, yüksek derece uzmanlaşma sağlanır. Bununla birlikte yapılan iş bilişsel faaliyet gerektirmez. Ford'un bu icadı kitlesel üretimin yolunu açtığı gibi bize makine bürokratik örgüt yapısının özelliklerini tanımlamak için fırsat sunar.

Makine bürokratik yapıların üretim işleri rutindir, en büyük birimleri basit ve tekrara dayandığından iş süreçleri son derece standartlaşmıştır (Mintzberg,2015:314-315). Bununla birlikte mal ve hizmet üretim sürecinin küçük parçalarına adapte edilen iş görenler yüksek derecede uzmanlaşır; yapıda koordinasyon ise iş süreçlerinin standardizasyonu ile sağlanır. Mal ve hizmet üretim birimleri, önceden standartlaştırılan üretim sürecinin birer uygulayıcısıdır; bununla birlikte örgütsel kararlar üst yönetim tarafından alınır ve yapı yüksek derecede merkezidir. Örgütsel ilişkiler ise boşluk bırakmayacak şekilde formal yollarla düzenlenir. Tüm bu faktörlerin birleşimi ile yapı bir makinayı andırır ve neredeyse insandan geriye bir şey bırakmaz.

Yönetim yazınında makine bürokratik yapıyı eleştiren çalışma sayısı az değildir. Örneğin yönetim bilimci Sargut 'Ulusal Kültür Makine Örgüt Uyuşmazlığı' isimli makalesinde, makine örgüt yapısının kültürümüze uygun bir yapı olmadığını iddia eder. Sargut'a göre yirminci yüzyıldan kalma ve Batının hızla terk etmeye çalıştığı, kültürel bağlamla uzlaşmayan örgüt yapılarını yaşatmaya çalışmak, topluma katlanamayacağı maliyet getirir (1995:141). Öyle ise bu noktada şu soru sorulabilir, örgütler yapıyı tercih mi eder, yoksa zorunlu olarak bir yapıya adapte mi olurlar?

Bu tezin yazarı, çalışma hayatının 15 yılını makine örgüt yapılarında geçirdi. Tecrübelerimiz bize örgütsel yapının tercih olmadığını söyler. Makine örgüt yapısı kitlesel üretimin bir nevi zorunlu durağıdır. Bizce, makine örgüt yapısı dışında başka bir örgüt yapısında üretilmiş aracı, hiç kimse satın almak istemeyecektir. Öyle ki üretim bantlarında gerekli torkta sıkılmayan cıvata nedeniyle test yolunda tekeri fırlayan aracı, bu tezin yazarı gözleri ile gördü. Bu sebeple makine örgütler karmaşık üretim sürecini gerçekleştirmek için yüksek derece standardizasyona maruz kaldığı gibi davranışlar zorunlu olarak formal yollardan biçimselleşir. Bununla birlikte insanlığın bugün ulaştığı teknoloji seviyesi, henüz kitlesel üretimi makine örgüt yapısı dışında başka bir yapıda gerçekleştirmeye izin vermez.

Bir diğerk husus ise örgüt yapısı ile kültür arasında ilişki kurmak, açıkçası gerçekçi bir tartışma gibi gözükmez. Örneğın amacımız hava savunma sistemi tasarlamak ise gezegenin neresinde olursa olsun ihtiyacımız olan esnek örgüt yapısıdır. İstesek de hava savunma sistemini, makine örgüt yapısında tasarlayamayız. Bununla birlikte dünyanın farklı noktalarına yayılmış onlarca otomotiv üreticisi, hala Henry Ford'un yaklaşık yüz yıl önce tasarladığı bantlarda üretim yapmaktadır. Bu da bize gösteriyor ki örgütsel yapı, insanlığın ulaştığı teknoloji seviyesi ile üretim yeteneklerinin toplamını temsil eder. Bu sonuçlar bize, elimizde farklı kültürlerle adapte edebileceğimiz yapıların olmadığını anlatır.

Şurası da bir gerçek ki makine örgütler, insan bilincini yok sayan örgütlerdir. İşin içeriğı sürekli aynı eylemlerin tekrarını gerektirir; bununla birlikte bu örgütlerde yapılan işler, yaratıcılıktan uzak ve nitelik gerektirmeyen işlerdir. Yıllarca bu örgütlerde çalışılsa bile insana hiçbir entelektüel birikim sağlamaz. İşin fiziksel tekrarı ise ciddi sağlık sorunlarını da beraberinde getirir. Önceden söylediğimiz gibi insan, tasarladığı sistemlerin esaretinde yaşar.

1.5.3. Profesyonel Bürokrasi

Makine örgüt yapısı ile esnek örgüt yapısı arasına bir skala koyarsak ve bu skala orta noktayı gösteriyorsa, karşımıza profesyonel bürokratik örgüt yapısı çıkar. Örgüt makine gibi davranmaz ancak örgütte yapısal esneklik standartlarla sınırlanmıştır. İşin entelektüel derinliğı nedeniyle mal ve hizmet üretim sürecini standardize edemeyen örgütler, süreç yerine iş görenleri standardize eder ve onları belirli beceri düzeyine ulaşana kadar eğitir. Bu sebeple profesyonel örgütlerde genellikle eğitim seviyesi yüksek iş görenler çalışır. Örneğın tıp fakülteleri doktorlara 6 yıl teorik eğitimin yanında 4 yıl da iş başında eğitir. Adliyeler ise hâkimleri 4 yıl hukuk eğitimi almış kişilerden seçer ve onları tecrübe kazanmaları için iş başında belli süre eğitir.

Profesyonel bürokratik örgütlerde yüksek standardizasyon görülse de işin entelektüel derinliğı, iş görene esneklik sağlar. Örneğın hâkimler, kanunlar ve içtihatlar gibi standartları referans alarak karar verirler. Ancak bu standartların karmaşıklık düzeyi, hâkimlere işlerini yaparken esneklik de sağlar.

Hastaneler, adliyeler ve okullar gibi profesyonel örgütlerde işin bütünü, ortalama insanın bilişsel sınırlarına kadar parçalara ayrılır ve örgüt de yatay uzmanlaşma sağlanır. Örneğin sosyal hayat, tek bir hâkimin karar veremeyeceği kadar karmaşıktır. Bu nedenle adliyeler, sosyal hayatı hâkimlerin bilişsel sınırlarına kadar (Ağır ceza, ticaret, aile vb.) böler. Benzer şekilde tıp fakülteleri, insanı meydana getiren organik sistemleri (Kalp, beyin, dahiliye vb.) temel alarak doktorları eğitir.

Bu açıklamalar bize profesyonel bürokratik yapının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralama olanağı sağlar (Mirze,2016:222-223).

- Vasıflı, bireysel, otonomi verilmiş işler, mesleki becerilerin standartlaşması,
- Yüksek derece yatay uzmanlaşma ve düşük derece biçimselleşmiş yapı,
- İşlevsel ve işbirimi (Bölge, pazar, ağırlıklı) bölümlendirme,
- Aşağıdan yukarıya karar verme akışı,
- Karmaşık ancak dengeli çevreye uyumlu.

Bilgi işlem teknolojilerinin bugün ulaştığı işlem kapasitesi, bilgi yorumlayan profesyonelleri tehdit eder. Profesyoneller, kendi becerilerinin rasyonelleşmesine-basitçe çalışan adımlara bölünmesine-direnç gösterir, çünkü bu onları teknik sistem tarafından programlanabilir yapar, özerklik temellerini yıkar (Mintzberg,2015:367). Teknik sistem tarafından programlanabilir örgütler, makine bürokrasileri çağırır.

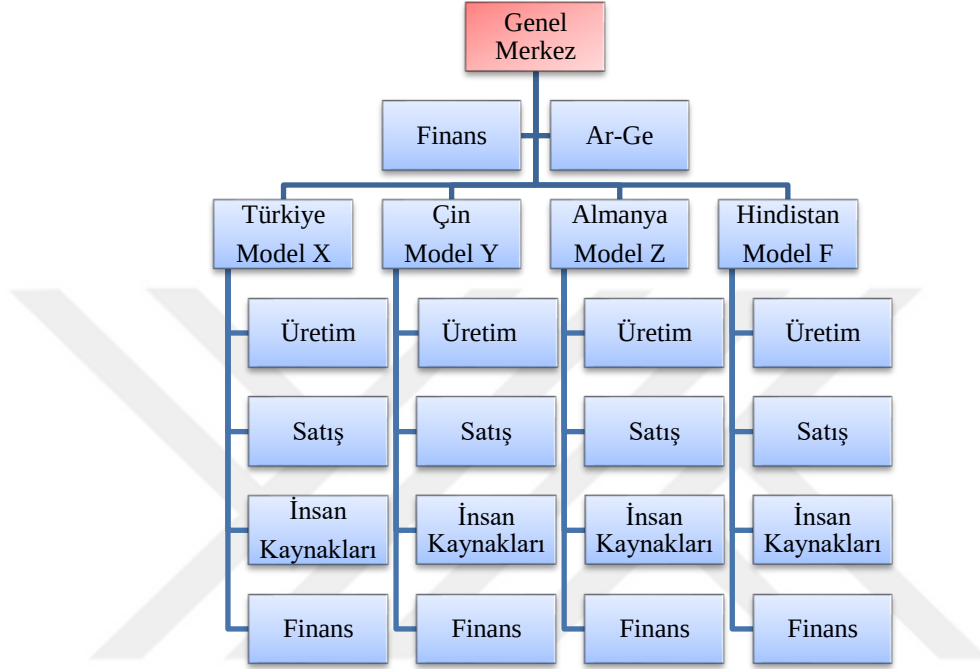
1.5.4. Bölümlenmiş Yapı

Örgütler belli büyüklüğe ulaştıklarında tıpkı imparatorluklar gibi kendilerini özerk bölümlere ayırırlar. Bölümler genellikle iç işlerinde kendilerine, dış işlerinde ise merkeze bağlıdır. Tüm bu bölümleri birleştirdiğimizde karşımıza bölümlenmiş yapı ya da tek bir örgüt içinde çoklu yapılar çıkar. Bölümlenmiş yapıda her bölüm kendi başına bir örgüt görünümündedir. Ancak örgüt belli büyüklüğe ulaşmadan bölümlere ayrılamaz. Bu açıdan bölümlenmiş yapı çok büyük örgütlerde hayat bulur ve bunlar genellikle ürün ya da pazar bazında bölünmüş olgun firmalardır (Daft,2015:29).

Şekil 14, küresel ölçekteki bir otomotiv firmasının organizasyon şemasını gösterir. Farklı coğrafyalara yayılmış otomotiv fabrikaları üretim, satış ve insan kaynakları gibi fonksiyonlara sahiptir ve bu onları tam bir örgüt görünümüne sokar. Her ülke farklı bir

araç modelini üretir. Bu durum bize bölümlenmiş yapının temel koordinasyon mekanizması olan çıktıların standardizasyonunu anlatır. Farklı çıktılar üreten bölümler, birbirleri ile genellikle koordinasyon ihtiyacı hissetmez.

Şekil 14: Küresel Ölçekli Bir Otomotiv Firmasının Bölümlenmiş Yapısı

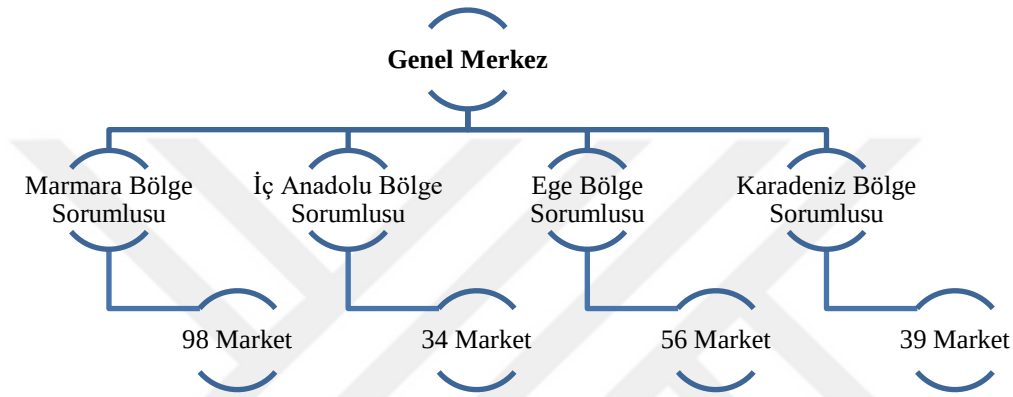


Bölümlenmiş örgütlerin organizasyon şemaları kafa karıştıran niteliktedir. Otomotiv işletmesi örneğimizde, ülkelerdeki tepe yöneticiler genellikle birer CEO gibi davranır ve sorumluluk alanlarındaki tüm operasyonları yönetir. Ancak bu yöneticiler örgüt şemasının bütününde ise orta kademe yöneticiyi temsil eder. Orta kademe yöneticiler, bölümlenmiş yapıda ağırlık merkezleridir. Genel olarak genel merkez orta kademe yöneticilerine kendi kararlarını vermede hemen hemen tam özerklik sağlar ve sonra performans kontrol sistemi ile sonuçları izler (Mintzberg,2015:383).

Otomotiv işletmesi örneğimiz özerk bölümlerin performans kontrol sistemi ile genel merkez tarafından izlenmesine dayanır. Özerklik tanınan orta kademe yöneticiler, sorumluluk alanlarındaki operasyonel kararları verir. Ancak bazı bölümlenmiş örgütlerde genel merkez, bölümlerin özerkliğini sınırlayabilir ve kopya makine birimler oluşturarak örgütü bölümleyebilir. Önceden bahsettiğimiz gibi market zincirleri, hazır giyim zincirleri veya vergi daireleri gibi kopya makine bölümlerin özerkliği sınırlıdır.

Şekil 15, ülkenin farklı bölgelerine yayılmış market zincirlerinin tipik organizasyon şemasıdır. Genel merkez, her biri diğerinin kopyası olan marketleri coğrafi gruplayarak ülke geneline yayılır. Bununla birlikte şema bize bölümlenmiş yapının altında birçok makine bürokratik yapının varlığını gösterir. Bilgi işlem teknolojileri genel merkeze kopya makinelerin performansını izlemek için geniş olanaklar sunar. Bu sebeple bu örgütlerde orta kademe yöneticilerin özerkliği sınırlıdır.

Şekil 15: Market Zinciri Bölümlenmiş Yapı



1.5.5. Esnek (Adhocracy) Yapı

Profesyonel bürokrasilerde gördük ki işin gerektirdiği karmaşık referans bilginin toplamı, profesyonellerin bilişsel sınırlarına kadar bölündü. Artık profesyonellerden beklenen bu referans bilgiyi yorumlamalarıdır. Örneğin tıp bilimi şimdiye kadar biriktirdiği bilgiyi doktorlara aktarır; doktorlar da bu referans bilgileri kullanarak hastalarına teşhis ve tedavi uygular. Kimse onlardan bu bilgilerin dışına çıkmasını beklemeyiz. Ancak bazı örgütler yaratıcı olmak zorundadır ve amaçlarını gerçekleştirmek için referans bilgilerin dışına çıkmaları gerekir.

Hava savunma sistemi tasarlamak için yola çıkan bir örgüt hayal edelim. Örgüt için diğer dört yapı kullanılabilir değildir. Esnek yapıya en yakın örgüt olan profesyonel bürokrasiler genellikle aynı disiplinin farklılaştırılmış uzmanlarıdır. Ancak savunma sistemi tasarımı, farklı disiplinlerden pek çok uzmanın bir arada çalışması ile gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte tasarım süreci, sürecin karmaşıklığı nedeniyle referans bilgilerin çok az işe yaradığı, öngörülemez bir yolda ilerler. Bu nedenle örgütün çevresi

karmaşık ve değişkindir. Tüm bu faktörler hayali örgütümüzü, yüksek derecede organik bir yapı olan esnek yapıya doğru sürükler.

Esnek yapıların amacı sürekli inovasyon ve sürekli değişen ihtiyaçlara cevap verebilmektir (Daft,2015:29) Sürekli inovasyon ihtiyacı nedeniyle esnek yapılar farklı disiplinlerden gelen uzman profesyonellere ihtiyaç duyar. Örneğin otomotiv üreten firmaların ar-ge birimlerinde, heykeltıraş, ressam, koltuk mühendisi, aerodinamik mühendisi gibi farklı disiplinlerden profesyoneller bir arada çalışmaktadır. Bu sebeple esnek yapının biçimselleşme ve merkezileşme seviyesi düşüktür. Bununla birlikte esnek yapıda standartlaşma genellikle görülmediğinden karşılıklı uyum yapıyı koordine eder.

Bu açıklamalar göre esnek yapının yönetim ilkeleri ve yapısal değişkenler açısından bazı özellikleri aşağıdaki gibidir (Mirze,2016:225)

- Dinamik ve değişken çevresel koşullara uygun,
- Standartlaşmamış beceri, işler ve süreçler,
- Uzmanlığa dayalı yatay ilişkiler,
- Matriks yapı, görev ve proje takımları,
- Yüksek derece takım içi karşılıklı uyum.

2.BÖLÜM: VERGİ DENENTİM ÖRGÜTLERİNDE DURUMSAL FAKTÖRLERİN ANALİZİ

2.1.Durumsallık Yaklaşımı

Önceki bölümde örgüt kavramına açıklama getirdik; bununla birlikte merkezîleşme, profesyonelleşme, uzmanlaşma ve gruplama gibi yapıyı etkileyen içsel faktörleri anlamaya çalıştık. Sonrasında Mintzberg tipolojinin tanımladığı beş farklı örgüt yapısına değindik. Bu bölümde ise örgütümüz için içsel ve durumsal faktörleri bir araya getirelim. Elimizde saha araştırmasında elde ettiğimiz değerli bilgiler de var. Pekâlâ, bu bilgileri faktörleri bir araya getirirken kullanabiliriz. Ancak bir önceki bölümde durumsal faktörleri atlamıştık; bu sebeple öncelikle durumsal faktörleri kavramalıyız.

Öncüleri sanayi devrimi arifesinde görülse de yönetim bilimi yaklaşık yüz yıllık geçmişe sahip, nispeten genç bir bilimdir. Taylor, Fayol ve Max Weber gibi yönetim biliminin klasik temsilcileri, henüz sanayi devriminin başlarında bu bilimin ilk ilkelerini tanımladılar. Klasik temsilciler, genellikle örgütün içinde olup bitene odaklandılar ve bize her örgüt için geçerli evrensel kuralları tanımladılar. Önerdikleri örgütler ise neredeyse insan bilincini yok sayan, bir çeşit makine benzeri örgütlerdir. Neyse ki biliminin neoklasik temsilcileri insanın bir bilinci olduğunun farkına vardı.

Psikolog ve sosyolog Elton Mayo ve arkadaşları meşhur Hawthore araştırmalarında, fiziksel koşulların verimlilik üzerindeki etkisini irdelediler. Ancak araştırmacılar hipotezleri ile çelişen beklenmedik sonuçlara ulaştı; öyle ki fiziksel koşullar kötüleşse bile verimlilik artıyordu. Araştırmacılara göre örgütler, insanı yok sayarak açıklanamazdı. Ne var ki klasik yönetim bilimciler gibi neoklasik yönetim bilimcilerin de odak noktası örgütün içiydi. Örgüt dışında olup bitenlerin, örgüte olan etkilerini henüz fark edemediler. Yönetim biliminde klasik akımlara son veren paradigma değişikliği, biyoloji biliminin düşünce tarzı olan sistem teorisinin yönetim bilimine uyarlanması ile ortaya çıktı.

Mikrodan makroya doğru doğaya boyutsal baktığımızda, karşımıza her boyutta karmaşık hiyerarşilerin oluşturduğu sistemler çıkar. Parçacık fizikçilerine göre maddenin temel yapı taşları, Planck ölçeğinde 10^{-35} metreye denk gelen sicim benzeri telciklerdir (Greene,2013:102). Sicim boyutundan başlayarak doğanın oluşturduğu örüntüleri takip ettiğimizde, karşımıza 10^{-10} metre düzeyinde atomlar çıkacaktır. Ancak atom, fermiyon

ve bozon denilen atom altı parçacıkların oluşturduğu; kavrayışımızın ise henüz eksik olduğu karmaşık bir sistemdir. Atom boyutundan ileriye doğru devam ettiğimizde ise karşımıza atomların farklı varyasyonları olan elementler çıkar. Elementlerin birbirleriyle girdiği etkileşim ise bileşikler oluşturur. Örneğin iki hidrojen ve bir oksijen atomunun etkileşimi, su molekülünü oluşturur. Doğa, su molekülünü oluşturmak için, sicim boyutundan molekül boyutuna kadar karmaşık sistemleri etkileşime sokar. Dikkat çeken nokta ise tıpkı element-bileşik hiyerarşisinde olduğu gibi doğa, tasarladığı her sistemi bir üst sisteme adapte eder. Bu durum bize alt sistem-üst sistem ilişkisini tanımlar. Aynı zamanda alt sistem-üst sistem ilişkisi bize, evreni boyutlar arasında sınırlama şansı da tanır (Örneğin kuantum boyut, kimyasal boyut ya da biyolojik boyut gibi).

Sistem yaklaşımının diğer bir özelliği ise sistemlerin çevre ile girdiği etkileşime göre açık veya kapalı olma durumlarıdır. Açık sistemler çevre ile etkileşime girer ve çevreden aldıkları girdileri bir süreç sonucunda çıktılara dönüştürür. Örneğin açık sistem olan canlılar, termodinamiğin ikinci yasasına göre entropik kararlılığı sürdürmek için enerji sağlamak (Örneğin yediğimiz yemekler bize enerji sağlar.) zorundadır. Benzer süreç kapalı sistemlerde de görülür ancak kapalı sistemler çevre ile etkileşime girmez.

Açıkçası bilinçlerimiz, doğanın oluşturduğu karmaşık örüntüyü kavramak için kusurludur. Sistem teorisi bize bu örüntüyü kavramak için bir yaklaşım sunar. Bu bakımdan sistem yaklaşımı karmaşık bütünü parçalara ayırır; sistem içindeki etkileşimlerin karmaşık doğasını ise daha gerçekçi biçimde irdeler (Pross,2016:61). Hemen belirtmek gerekir ki sistemin toplamı, sistemi oluşturan parçalardan daha fazla etki yaratır. Örneğin özel örgütlerin amacı genellikle artı değer (Ya da kar elde etmek) yaratmaktır. Özel örgütler bu amacı gerçekleştirirken aynı zamanda vergi ödeyerek devleti de finanse ederler; bunun yanında kişilere iş olanakları sunarak istihdama da katkıda bulunurlar.

Peki, sistem teorisi yönetim bilimine nasıl uygulanır? Klasik yaklaşım, örgütleri kapalı bir sistem gibi betimledi. Aslında örgütler de doğanın oluşturduğu açık sistemler gibi çevre ile etkileşime girer; çevreden aldıkları girdileri bir süreç sonunda çıktılara dönüştürürler. Bununla birlikte örgütler, alt sistemlerden oluşan bütünü temsil eder. Pekâlâ, organizasyon şemaları örgütlerin alt sistemlerini tanımlayan bir çeşit kılavuz niteliğindedir.

Sistem teorisinin yönetim bilimindeki karşılığı ise durumsallık yaklaşımıdır. Durumsallık yaklaşımı bize klasik görüşün aksine evrensel ve rasyonel örgüt yapısının olmadığını söyler. Yaklaşımına göre her örgütün kendine has koşulları vardır ve her örgüt, kendi koşullarında çalışır. Bununla birlikte yapıyı anlamamanın en iyi yolu, her örgütü kendi koşullarında değerlendirmektir.

Tablo 3: Durumsal Faktörleri Tanımlayan Bazı Araştırmalar

Araştırmacılar	Araştırma Yılı	Araştırma Konusu	Tanımlanan Durumsal Faktör
Joan Woodward	1953-1958 Yılları arasında	İngiltere'nin Essex bölgesinde, 100 imalat işletmesinde; yapı ve kullanılan teknik sistem arasındaki ilişki.	Teknoloji
Tom Burns ve G.M. Stalker	1961	Dış çevre ve organizasyon yapısı arasındaki ilişki.	Çevre (Çevreye uyumlu mekanik-organik örgüt yapıları)
Paul Lawrence ve Jay Lorsch	1967	Plastik, gıda ve konteynır işletmelerinde, yüksek ve düşük performans gösteren örgütler arasındaki farklar	Çevre (Her koşula uyan örgüt tek bir örgüt yapısı yoktur; farklı koşullarda farklı yapılar iyi sonucu verebilir)
Aston Grubu	1960'lı yılların sonu	İşletmelerde yapı, teknoloji ve çevre ilişkileri	İşletme ölçeği ve Teknoloji (Örgüt büyüklüğü ile örgüt yapısı arasındaki ilişki.)

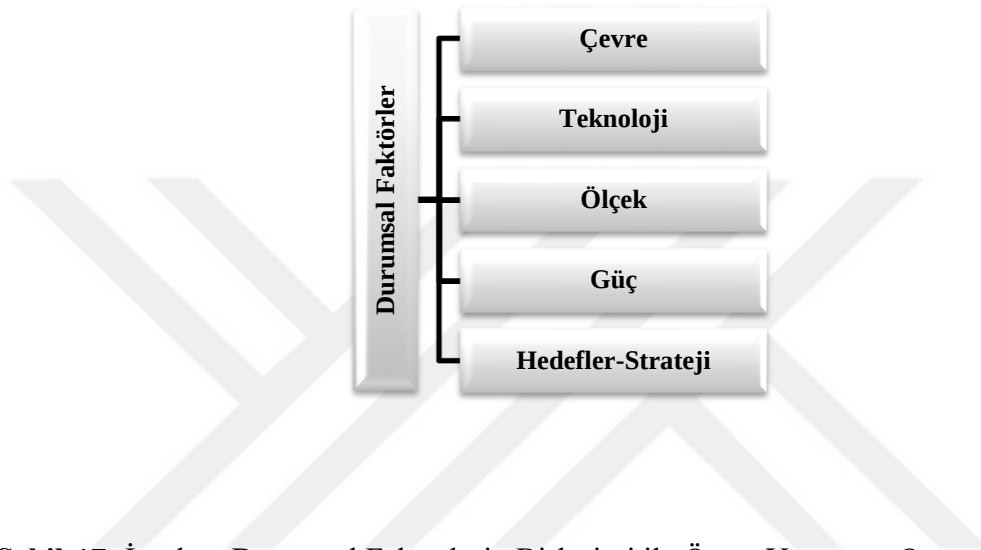
Kaynak: Minzberg,2015:216-217 ile Mirze,2016:243-286'daki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.

Sistem teorisinin sunduğu bakış açısı sayesinde araştırmacılar, yapıyı etkileyen birden çok durumsal değişkeni tanımladılar. Tablo 3, bize farklı yıllarda yapılan bazı araştırmaların tanımladığı durumsal değişkenleri anlatır. Aslında bu durumsal değişkenler, 1950'li yıllarda başlayan araştırmaların üst üste eklenmesi ile ortaya çıkmıştır. Tüm bu araştırmaların ortaya çıkardığı ise şekil 16'daki gibi beşli durumsal faktör setidir.

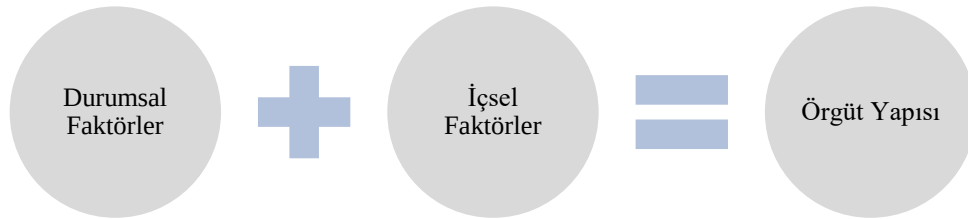
Bu noktada şu soruyu sorabiliriz: Önceki bölümde tanımladığımız içsel faktörler ve bu bölümde tanımladığımız durumsal faktörler, örgütsel yapıyı nasıl etkiler? Etkili yapılanma içsel faktörler ve durumsal faktörler arasında yakın bir uyum gerektirir (Mintzberg: 2015:219). Başka bir deyişle durumsal ve içsel faktörler birbirleri ile

karşılıklı uyum içinde çalışır. Örneğin büyük ölçek, rutin bir teknoloji ve durağan bir çevre, daha fazla formalleşmiş, uzmanlaşmış ve merkezileşmiş örgüt yapısını yaratacaktır (Daft:2015:17). Örnekteki gibi karşılıklı etkileşimin sonucunda örgütler; tıpkı şekil 17’deki gibi içsel ve durumsal faktörlerin birleştiği noktada, önceki bölümde tanımladığımız beş farklı örgüt yapısından birine adapte olur.

Şekil-16: Durumsal Faktör Seti



Şekil-17: İçsel ve Durumsal Faktörlerin Birleşimi ile Örgüt Yapısının Ortaya Çıkışı



Ancak bu noktada durup bir nefes almak zorundayız, çünkü ciddi bir sorun bizi karşılar. Öyle ki bu sorunu çözmediğimiz takdirde, pek çok akademik çalışma gibi gerçek yerine, kendi akademik gerçekliğimizde gezinebiliriz. Sorun şu ki yukarıda tanımladığımız beşli durumsal faktör seti, örgütümüzün yapısını kavramak için eksiktir. Yönetim yazını bize genellikle piyasa koşullarında çalışan kâr amacı güden örgütleri anlatır. Ancak örgütümüz bir kamu örgütüdür ve kamu örgütleri doğaları itibarıyla kâr amacı güden örgütlerden farklı koşullarda çalışır. Pekâlâ, çevre, teknoloji ve güç ilişkileri gibi durumsal değişkenler bize vergi denetim örgütlerini kavramak için yollar sunar. Ancak doğaları

farklı iki genel örgütsel oluşumu (Kamu ve özel örgütler), aynı durumsal faktörler ile tartışırsak; bu tartışma birçok yönden eksik kalır. Bu durumda sorunumuzu çözmek için kamu yönetimi yazınından yardım almalıyız.

Kamu yönetim bilimci Wilson ‘Bürokrasi Kamu Kuruluşları Neyi Niçin Yaparlar’ adlı eserinde, kamu örgütlerinin gerçekleştirmeye çalıştıkları amaçları, kendilerinin belirleyemeyeceğini söyler (1996:130). Açıkçası saha araştırmasında biz de Wilson’ın söylemine benzer bir durumla karşılaştık ve araştırma boyunca şu soruyu birçok kez tekrarladık: Örgütümüzün amacı gerçekten vergi denetiminde etkinlik ve vergide adaleti sağlamak mı?

Piyasa koşullarında çalışan özel örgütlerin amacı, piyasaya sundukları mal ve hizmet üzerinden ekonomik fazla yaratmaktır; geriye kalan tüm amaçlar ise tali amaçlardır. Ancak özel örgütler için belirlediğimiz bu genel amacı, kamu örgütleri için belirleyemeyiz. **Devlet dediğimiz sistem içinde her kamu örgütü, kendi özel amacını gerçekleştirmek için varlık bulur.** Örneğin askeri orduların amacı ulusal güvenliği sağlamaktır; kamu hastanelerinin amacı ise topluma sağlık hizmeti sunmaktır. Bununla birlikte kamu örgütleri bazı durumlarda amaç dışı eylemler de sergiler. Örneğin orduların amacı ülkeyi yönetmek değildir; ancak tarih bilimi bize, farklı ülkelerde orduların darbe yoluyla ülke yönetimlerine el koyduklarını anlatır. Kamu örgütlerinde görülen bu amaç dışı davranışları açıklayabilmek için bu çalışmaya, bir durumsal faktör daha eklemeliyiz. Çünkü amaçtaki belirsizlik de yapıyı etkileyen önemli bir faktördür. Öyle ise kamu yönetim biliminden aldığımız yardımla biz bu faktöre amaç diyelim ve örgütümüzün amacını belirsizleştiren faktörleri sorgulayalım. Öyle ise bu bölümde vergi denetim örgütleri için çevre, teknoloji ve amaç faktörlerini tartışalım. Güç ilişkileri ve ölçek faktörlerini ise üçüncü bölümde ve ilişkili konularda sıkça tartışacağız.

2.2. Vergi Denetim Örgütleri ve Çevre

Durumsallık yaklaşımı bize örgütlerin çevreyle etkileşime giren açık sistemler olduğunu söyler. Peki, örgütün çevresi neresidir? Çevre, örgütün fiziki sınırları kadar mı? Ya da örgütün çevresi, içinde bulunduğu ülkenin sınırları kadar mı? Eğer ülke sınırları kadarsa, X ülkesi ile yaşanan siyasi kriz nedeniyle Türkiye piyasalarında doların değeri neden yükselir? Bununla birlikte değeri yükselen dolar, örgütü neden etkiler?

Şu bir gerçek ki bugünün dünyasında insanlığın kurduğu sosyal ve ekonomik ağ birbirine öyle bağlı ki çevreden gelen sayısız faktör örgütleri etkileyecek potansiyelindedir. Örneğin ülkenin sosyal ve ekonomik durumu, yurt dışı piyasalar, teknolojik gelişmeler, rakipler, tedarikçiler, politik koşullar; hatta gezegeni tehdit eden bir gök taşı bile örgütleri etkileyecek potansiyel çevresel faktörlerdendir. Ancak örgütsel çevreyi bu derece soyut ve sonsuz bir kavrammış gibi düşünmek zorunda değiliz. Örgütsel çevre, örgütlerin sınırları dışında kalan, örgütün hassas olduğu, ayakta kalabilmek, varlığını devam ettirebilmek için yönetmek ve cevap vermek zorunda olduğu alanı kapsar (Daft,2015:220). Aslında örgütler, çevreyi içselleştirebilmek için çevrenin belli özelliklerine cevap verir; yapılarını ise cevap verdikleri çevrenin özellikleri belirler.

Farklı yıllarda yapılan araştırmalar, örgütsel çevrenin belli özelliklerini tanımladı. Araştırmacılardan Burns ve Stalker, çevrenin yönetim davranışları ve ekonomik performans üzerindeki etkisini anlamak için İngiltere’de faaliyet gösteren 20 farklı işletmeyi inceledi. Araştırmacılar, çevrenin durağan ve basit olduğu, değişim hızının ise düşük olduğu durumlarda **mekanik yapının** uygun olduğunu; çevrenin dinamik ve karmaşık olduğu durumlarda ise **organik yapının** uygun olduğunu ortaya koydular (Koçel,2015:356).

Harvard üniversitesi araştırmacılarından Lawrence ve Lorsch, çevre ile örgüt yapısı arasındaki ilişkiyi tanımlamak için 6 plastik, 2 konteynır ve 2 yiyecek işletmesini incelediler (Eren,2016:78). Araştırmacılara göre dinamik çevrede yüksek bütünleşme ve farklılaşma gereklidir; durağan çevrelerde ise düşük bütünleşme ve farklılaşma gereklidir (Atıgan,2010:114). (**Farklılaşma**, ar-ge ve üretim gibi farklı departman yöneticilerinin davranış biçimlerini; **bütünleşme** ise farklı departmanların karmaşık çevreye uyum sağlamak için iş birliği yapmasını ifade eder). Örgütsel çevreyi konu alan tüm bu araştırmalar, tablo 4 ‘deki gibi çevrenin baskın özelliklerini ve bu özelliklerin etkilediği ara değişkenleri ortaya koyar.

Örgütsel çevrenin **dinamik** olma durumu, örgütleri işin tahmin edilebilirlik ara değişkeniyle etkiler. Örgütü etkileyen çevresel koşulların zaman göre değişim hızı, bize örgütsel çevrenin istikrarlı ya da istikrarsız olma durumunu anlatır. Örneğin istikrarlı ekonomide örgütün çevresel koşulları durağan olabilir. Ancak ekonomik kriz dönemlerinde örgüt, çevresel koşulları tahmin edemez. Örgüt, işçi çıkarma ve üretimi

azaltma gibi önlemler alarak istikrarsız ekonomik çevreye tepki verir. Başka bir örnekte ise normal koşullarda durağan bir çevrede çalışan örgüt, hammadde arzında yaşanan sorunlar nedeniyle bir anda dinamik çevresel koşullara maruz kalabilir.

Çevrenin **karmaşık** olma durumu, örgütleri işin anlaşılabilirlik ara değişkeniyle etkiler. Örneğin vergi daireleri, ekonomideki aktörlerin neredeyse tamamıyla etkileşime girer. İlk bakışta dairelerin örgütsel çevreleri karmaşık gibi gözükebilir. Ancak vergi dairelerine çevreden gelen beyanname ve dilekçe gibi girdiler, kanun ve yönetmelik gibi hukuki argümanlarla standardize edilmiştir. Bununla birlikte karmaşık bilgi, çevre tarafından işlendikten sonra vergi dairelerine gelir. Örneğin beyan sistemine göre verginin tarhı için gerekli beyannameleri doldurmak, mükelleflerin görevidir. Bu bakımdan dairelerin etkileşime girdiği çevre karmaşık gibi görünse de çevreden işlenerek gelen standardize edilmiş bilgi, dairelerin çevresini basitleştirir.

Tablo 4: Örgütsel çevrenin özellikleri ve etkilediği ara değişkenler.

<i>Çevrenin Özellikleri</i>	<i>Yapının Etkilediği Ara Değişken</i>
Durağan-Dinamik	İşin Tahmin Edilebilirliği
Basit-Karmaşık	Çevre Hakkında Gerekli Bilgi Düzeyi veya İşin Anlaşılabilirlik Düzeyi
Pazar Çeşitliliği	İşin Çeşitliliği
Düşmanca Tutum	İşin Yapılabilirliği

Kaynak: Mintzberg,2015:268-269 arasındaki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.

Örgütlerin ürettiği mal ve hizmet, dar bir pazardan geniş pazarlara kadar farklılık gösterebilir. Ülke sınırları içinde tüm coğrafyalara yayılmış vergi idareleri, ülke içinde neredeyse her mahalleye yayılan market zincirleri ya da otomotiv ana yani için üretim yapan bir yan sanayi. **Pazar çeşitliliği**, örgütü işin çeşitliliği ara değişkeniyle etkiler.

Örgütün etkileşime girdiği çevre, **düşmanca tutum** sergileyebilir ve örgütü işin yapılabilirlik ara değişkeniyle etkileyebilir. Gerçek şu ki vatandaşlar, devlet gibi anonim bir varlığa karşılıksız ödeme yaparken hiçte istekli değildir. Bununla birlikte demokratik yönetim anlayışında seçimle iş başına gelen siyasi otoriteler, vatandaşların en az hissedeceği yöntemlerle vergiyi toplama eğilimindedir. Tüm bu faktörlerin etkisiyle vergi

denetim örgütleri, farklı çevrelerin düşmanca tutumuyla baş etmek zorundadır. Düşmanca tutum, vergi denetim örgütlerinin varlık amacını da belirsizleştiren önemli bir faktördür.

Örgütsel çevre hakkında verdiğimiz genel bilgilerden sonra şu soruyu sorabiliriz: Vergi denetim örgütlerinin çevresel koşulları, örgütü nasıl etkiler? Saha araştırmasında elde ettiğimiz bulgular, bizi örgütümüzün çevresel koşullarını açıklamak için aşağıdaki iki hipotezi ortaya koymaya ikna etti.

Hipotez-1: Vergi denetim örgütlerinin çevresi karmaşık ve dinamiktir; bununla birlikte çevre, denetim örgütleri için anlaşılabilir değildir.

Hipotez-2: Vergi denetim örgütleri karmaşık ve dinamik çevreyle birlikte, çevrenin düşmanca tutumuyla da baş etmek zorundadır.

Şimdi bu iki hipotezin altını dolduralım.

2.2.1. Hipotez-1: Vergi denetim örgütlerinin çevresi karmaşık ve dinamiktir; bununla birlikte çevre, denetim örgütleri için anlaşılabilir değildir

Herhangi bir örgütün çevresel sınırlarını makul bir kavrayış kadar sınırlandırabiliriz. Ancak ülke sınırlarında nefes alan her insanın dolaylı ya da dolaysız vergi mükellefi olduğunu düşünürsek, bu sınırlamayı vergi denetim örgütleri için yapmak kolay değildir. Bugünün modern vergi sistemlerinde, neredeyse ekonomik olan her işlem vergiyi doğuran olayı temsil eder. Bu bakımdan denetim örgütlerinin karmaşık ve dinamik çevresi, potansiyel çevresel koşullardan en zor olanıdır. Örgütümüzün karmaşık ve dinamik çevresine ulaşmak için adım adım ilerlemeliyiz. Bunun için öncelikle vergileme sürecini kavrayalım.

Toplu yaşamın bedeli olarak bugün hepimiz birer vergi mükellefiyiz. Bu mükellefiyet bize, vergileme sürecini gerçekleştirmek için pek çok görev yükler. Bu görevlerin başında ise verginin tarh edilmesi (Ödenecek vergi matrahının hesaplanması) için gerekli vergi matrahlarının, vergi idarelerine bildirilmesi gelir. Beyan sistemine göre mükellefler, ödenecek vergiyi kanun ve yönetmelik gibi standartlar üzerinden hesaplayarak vergi idarelerine bildirir. Peki devletler, beyan sistemi ile vergi matrahlarını hesaplama görevini neden mükelleflere vermiştir? Gerçekte devletler için beyan sistemi, tercihten daha fazla zorunluluktur. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığının 2018 yılı faaliyet raporuna göre

Türkiye’de yaklaşık 4,7 milyon gerçek kişi, 658 bin limited şirket, 126 bin anonim şirket; toplamda ise yaklaşık 5,7 milyon kayıtlı mükellef vardır (GİB,2019:150). Milyonlarca mükellefin vergi matrahlarını oluşturan ekonomik işlemleri tespit ederek vergi matrahına ulaşmak, teknik olarak devletler için şimdilik mümkün değildir. Eğer devletler bu matrahları tespit edecek teknik yeterliliğe sahip olsaydı, şüphesiz bu inisiyatifi mükelleflere vermezdi. Bununla birlikte devletler, emlak vergisi gibi sicile dayalı bazı vergi türlerini beyan sistemi olmadan da tarh edebilir.

Beyan sistemini bir kenara not edelim; çünkü örgütümüz birincil görevi, mükelleflerin beyan ettiği vergi matrahlarının doğruluğunu kontrol etmektir. Peki, mükellefler beyan ettikleri vergi matrahlarını nasıl hesaplar? Sorumuzun cevabı için karmaşık vergileri sınıflandırmak, bize kolaylık sağlayacaktır.

Mali yazın bize vergileri sınıflandıran birden fazla ölçü sunar; ancak kaynağına göre **gelir, servet ve harcamaları** temel alan vergisel sınıflandırma, bizim için kullanışlı olanıdır. Tablo 5, vergileri kaynağına göre sınıflandırır.

Tablo 5: Vergilerin Kaynağına Göre Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan
Gelir Vergisi	Katma Değer Vergisi	Motorlu Taşıtlar Vergisi
Kurumlar Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Emlak Vergisi
	Gümrük Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi
	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, genellikle üretim faktörlerinin ekonomiye katılmasıyla gerçekleşir. Bu vergilerde matrah basitçe, üretim faktörlerinin maliyeti ile faktörlerin yarattığı ekonomik performans arasındaki fark gözetilerek hesaplanır. Örneğin bir işletme X liralık üretim faktörünü ekonomiye dâhil etsin; işletmenin ekonomik performansı ise Y lira olsun. Vergi matrahı $Y-X=Z$ kadar olacaktır.

Kurumlar vergisinin hedef kitlesi tüzel kişilerdir; **gelir vergisinin** hedef kitlesi ise gerçek kişilerdir. Bugünkü sosyal ve ekonomik yapıda gerçek kişilerin büyük çoğunluğu, ücret karşılığında bir örgütte çalışarak gelir elde eder. Gerçek kişiler ücret dışında ticari kazanç,

kira gelirleri, faiz gelirleri gibi farklı yollarla da gelir elde edebilir. Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi, gerçek kişilerin gelir unsurlarını aşağıdaki gibi yedi sınıfta inceler.

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar

Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise üretim ve dağıtım zincirinin çeşitli aşamalarında, imalat aşamasında, ya da perakende satış aşamasında uygulanır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:197). Başka bir deyişle harcamalar üzerinden alınan vergilerin konusu, mal ve hizmetin ekonomi içindeki dolaşımıdır. Gerçekte harcama vergileri, gelir vergileri ile karşılıklı çalışır. Örneğin bir kişi harcama yaptığında, aynı zamanda diğer bir kişi de gelir elde eder. Harcama vergilerinde matrah, genellikle mal ve hizmetin satış fiyatına farklı oranların uygulanmasıyla elde edilir.

Gerçek ve tüzel kişilerin elde ettiği gelirin harcanmayan kısmı ise **servet vergilerinin** konusunu oluşturur. Genellikle sicile dayalı olan servet vergilerinde matraha, ya servete konu olan iktisadi kıymetin belli özelliklerini (Örneğin motorlu taşıtlar vergisinde matraha, araçların silindir hacimleri ve araçların yaşları ölçü alınır) ölçü olarak ulaşılır; ya da iktisadi kıymetin değerine belli oranlar uygulanarak ulaşılır.

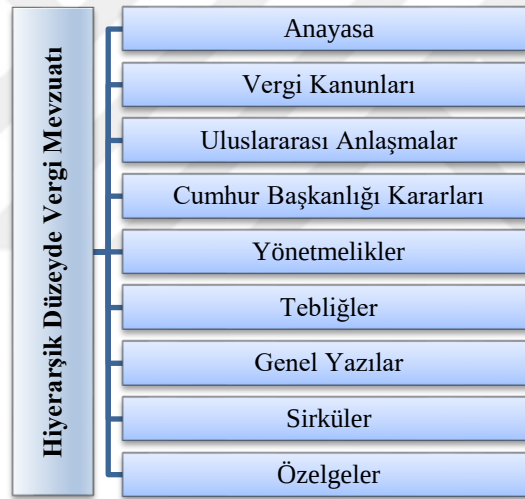
Vergileri makul bir kavrayış kadar sınıflandırdık. Şimdi örgütümüzün karmaşık ve dinamik çevresine ulaşmak için şu soruyu sormalıyız: Mükellefler, hangi standartları ölçü olarak vergi matrahlarına ulaşırlar? Sorumuzun cevabı, vergi müfettişlerinin derya deniz dediği vergi mevzuatında saklıdır.

Bugün hiçbir ekonomik faaliyet vergiden bağımsız hareket edemez ve vergi mevzuatı tüm ekonomiyi standardize eder. Ancak karmaşık ekonomiyi standardize etmek hiç te kolay bir iş değildir; bu sebeple vergi mevzuatları, bugünkü ekonomilerde karmaşık bir örüntü oluşturur. Şekil 18, vergi mevzuatını hiyerarşik düzeyde sınıflandırır.

Ancak vergi mevzuatı buz dağının sadece görünen kısmını temsil eder. Gerçekte vergi mevzuatı, ilişkili birçok mevzuatla bağlantılı çalışır. Örneğin Ticaret Kanunu işletmeleri düzenler, İmar Kanunu ise emlak ve inşaat sektörünü düzenler; İş Kanunu ücret piyasasını düzenler, Bankacılık Kanunu ise bankaları düzenler. Bunun yanında vergi matrahı, muhasebe standartları olmadan rakamlarla ifade edilemez.

Hiç şüphe yok ki vergi mevzuatı ve vergi mevzuatıyla bağlantılı diğer mevzuatlar, ortalama bir insanın bilişsel kapasitesini fazlası ile aşar. **Öyle ise mevzuatları, örgütümüzün karmaşık çevresini oluşturan ilk ara değişken olarak tanımlayabiliriz.** Ancak saha araştırmasında tespit ettiğimiz ikinci ara değişkenin karmaşıklık düzeyi, tanımladığımız ilk ara değişkenin karmaşıklık düzeyinden çok daha fazladır.

Şekil 18: Vergi Mevzuatının Hiyerarşik Düzeyde Sınıflandırılması



Bugünün ekonomilerinde, mal ve hizmet üretimini karmaşık yapıları şirketler gerçekleştirir. Ülkedeki tüm şirketlerin aynı zamanda vergi mükellefi olduğunu düşürsek, karşımıza faaliyet konusu birbirinden farklı sayısız mükellef çıkar. Bu sayısız mükellefin vergi matrahlarını belirleyen ise mükelleflerin ürettiği mal ve hizmetin süreçleridir. Bugünkü karmaşık ekonomilerde gıda, kimya, sağlık, tarım gibi onlarca temel sektörün yanında yüzlerce alt sektör de bulunur. Açıkçası mükellef beyanlarının doğruluğunu araştıran örgütümüzün, ekonomide üretilen mal ve hizmetin süreçlerine de hâkim olması gerekir. **Öyle ise biz ikinci ara değişkene, mükellefin faaliyet konusu diyelim.**

Denetim örgütlerinin çevresini dinamik ve karmaşık hale getiren iki ara değişkeni tanımladıktan sonra, vergi incelemesi kavramına açıklama getirmeliyiz. Vergi incelemesi, vergi denetim yöntemleri içinde en önemlisi ve en kapsamlı olanıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2014:159). Vergi Usul Kanunun (VUK) 134'üncü maddesi göre vergi incelemesi: Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Peki, tanımladığımız bu iki çevresel ara değişken, örgütümüzü vergi incelemesi yaparken nasıl etkiler? Sorumuza cevap bulmak için sahaya inelim ve vergi müfettişlerine kulak verelim.

Mükellefin gerçekten hangi sektörde faaliyet gösterdiğini bilemiyorsunuz. İncelemeye başlama tutanağı ile mükellefi çağırıyoruz ve mükellefi tanımaya çalışıyoruz... Mesela kimya sektörü ile ilgili yapılan incelemeler sıkıntılı oluyor. Formüllere bağlısınız, randıman incelemelerinde üretimin bir aşamasına geçiyorsunuz mükellef şu maddenin yerine şu madde ikamedir diyebiliyor. Teknik olarak olaya hâkim olmadığınız için sürekli teyit ettirmek gerekiyor (Mülakat,2017).

Gerçekte her vergi incelemesi, kendine has çevresel koşullarda gerçekleşir. Öncelikle her vergi incelemesinde mükellefin faaliyet konusu değişir. Değişen faaliyet konusu hesap düzenini etkiler ve mükellefin muhasebe kayıtları da değişir. Son olarak her incelemede vergi mevzuatı da değişir. Örneğin mükellef, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi mükellefi olabilir, ancak Özel Tüketim Vergisi mükellefi olmayabilir. İncelemelerde değişkenlik gösteren mükellefin faaliyet konusu, hesap düzeni ve mükellefe özel mevzuat, çevreyi dinamik hale getirir ve vergi incelemesini tahmin edilebilirlik ara değişkeniyle etkiler. Başka bir deyişle vergi denetim elemanı, inceleme yapacağı çevreyi tahmin edemez. Bununla birlikte çevre hakkında gerekli bilgi düzeyi, denetim elemanın çevresini karmaşık hale getirir ve incelemeyi, işin anlaşılabilirlik ara değişkeniyle etkiler.

Bir kere her sektörün yapısı birbirinden farklı... Örneğin forex firması incelerken nelere dikkat edersin. Bunlar genellikle kaldıraçlı alım satım işlemi yapıyorlar. Bu işlemlerin doğru yapılıp yapılmadığına bakarsın. Otomotiv firmalarında ise bunlar genellikle yurt dışı kökenli firmalar olduğu için transfer fiyatlamasına bakarsın, üretim sürecine bakarsın, üretimde yapılan işin maliyetini gerçek anlamda yansıtılıp yansıtılmadığına bakarsın (Mülakat,2017).

Bu noktada akıllara şu sorular geliyor: Örgütün karmaşık ve dinamik çevreyi rasyonalize edecek yolları var mı? Ya da örgüt çevre hakkında gerekli bilgiyi hangi kanallardan alır?

Genelde bunu nasıl yapıyoruz... Öncelikle gerekli bilgiyi mükelleften istiyoruz; yani incelediğimiz mükelleften bilgi istiyoruz. Aldığımız bilgilerle ilgili şüpheler varsa aynı sektörde faaliyet gösteren başka bir mükelleften de bilgi aldığımız oluyor. Bunun yanında sanayi ve ticaret odalarından bilgi alıyoruz. Tabi bizim yaptığımız çalışmalar var; önceden sektörde inceleme yapmış üstatların çalışmalarından yararlanıyoruz. Genelde böyle yapıyoruz. (Mülakat:2018).

Açıkçası mükelleflerden alınan bilginin doğruluğu her zaman şüphelidir. Çünkü mükellefler vergisel olayları genellikle manipüle etme eğilimindedir. Bununla birlikte mükellef hakkında odalardan alınan bilginin düzeyi ise genel niteliktedir (Mülakat,2018). Anlaşılan o ki örgütümüz karmaşık ve dinamik çevreyi rasyonalize edecek bir yolu yok. Teknik ve örgütsel karmaşa dolu dünyada, bütün bireylerin sınırlı bilişsel kapasitesi vardır ve bütünün sadece anlaşılabilir bölümleri ile ilgilenebilirler (Mintzberg,2015:70). Bu durumun yarattığı asıl tehlike ise incelemelerin, muhasebe ve mevzuat denetiminden öteye geçememesidir. Başka bir deyişle her alanda inceleme yapan vergi denetim elemanları, mükellefin vergisel gerçeğine nüfuz edemeyebilir. Çünkü karmaşık ve dinamik çevre, denetim elemanının bilişsel kapasitesini fazlası ile aşar. Bir vergi müfettişinin bize anlattıkları, durumu özetler niteliktedir.

Farklı incelemeler geliyor. Sürekli aynı konu ile ilgili inceleme gelmiyor. Yıllardır o sektörde faaliyette bulunan, yıllardır o sektörün muhasebesini tutan insanlarla karşı karşıyasınız. Sizin süreniz en fazla 2 ay; rapor yazımı ve diğer işlerle birlikte düşünürseniz ortalama 10 gününüz var. 2 ay içinde o mükellefin birkaç yılına, yaptığı işlere ve muhasebesine hâkim olmak çokta mümkün değil (Mülakat,2017).

Mülakatçımızın dediği gibi mükellefler alanlarında uzmanlaşmış kişilerdir ve kendilerini ilgilendiren vergisel detaylara da hâkimdirler. Ancak mükellefin faaliyet konusu fark etmeksizin her alanda inceleme yapan vergi denetim elemanları ise mükellefin faaliyet konusuna hâkim değildir. Tüm bu faktörlere bir de zaman faktörünü eklersek, mükellefler oyununa 2-0 önde başlar.

Çevre, denetim örgütlerinde birçok içsel parametreyi de harekete geçirir. Çevrenin dinamik ve karmaşık karakteri, koordinasyon mekanizmalarından ikisine, denetim örgütlerinde yaşam şansı tanımaz. Çünkü karmaşık ve dinamik çevrede ne süreç ne de çıktılar standardize edilebilir. **Bu sebeple denetim örgütlerinin temel koordinasyon mekanizması, becerilerin standardizasyonudur.** Örgüt vergi denetim elemanlarını belli beceri seviyesine ulaşana kadar eğitir. Denetim elemanları, teorik eğitimle birlikte tecrübeli denetçiler (Üstat) gözetiminde becerileri sabitlenene kadar sahada pratik de

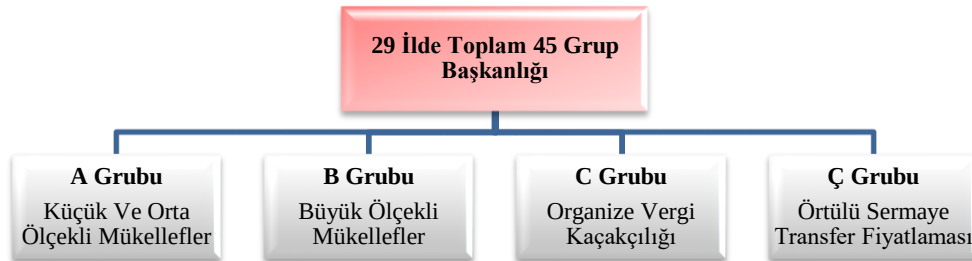
yaparlar. Ancak örgüt karşılıklı uyuma da güvenmek zorundadır. Çünkü bazı vergi incelemeleri, denetim elemanlarının birlikte çalışmasını gerektirir. Örgütümüzün kullandığı son koordinasyon mekanizması ise doğrudan denetimdir. Aslında doğrudan denetim, örgütümüzün kullandığı diğer iki koordinasyon mekanizmasını da birbirine bağlar.

Örgütsel tasarımcı için belki de en zor görev, denetim örgütlerini gruplandırmaktır. Çünkü çevrenin genişliği ya da denetim örgütlerinin etkileşime girdiği pazarların çeşitliliği, tasarımcıyı gruplamanın türlerini seçerken kararsız bırakır. Şekil 19, bize Vergi Denetim Kurulu'nun gruplama türlerini anlatır.

A ve B gruplarında, mükelleflerin sermaye büyüklüğü dikkate alınmış ve birimler müşteri temelli gruplanmıştır. C ve Ç gruplarında ise vergisel olaylar dikkate alınmıştır. Bu bize fonksiyonel gruplamayı anlatır. Bununla birlikte tüm gruplar, coğrafi temelde ikinci kez gruplanmış ve örgüt ülke geneline yayılmıştır. Ancak biz, bu üç gruplama türünün karmaşık ve dinamik çevreyi rasyonalize edebileceğini düşünmüyoruz. Birimlerde müşteri temelli gruplama derinleştirilerek, sektörel gruplama yapılsaydı; belki de denetim elemanları için çevre anlaşılabilir olabilirdi. Ancak biz şimdilik çözümcü olmayacağız ve daha fazla sorunu ortaya koyacağız.

Çevre, vergi denetim örgütlerinin yapısını belirleyen temel durumsal faktördür. Örgütün temel koordinasyon mekanizması olan becerilerin standardizasyonu, aslında bize yapı hakkında ipucu da verir. **Vergi denetim örgütleri, Mintzberg örgütsel yapı tipolojisine göre, profesyonel bürokratik yapının tüm özelliklerini gösterir.**

Şekil 19: Vergi Denetim Kurulu Grup Türleri



Kaynak: VDK,2019:10

Buraya kadar hipotezimizi doğrulayacak ciddi kanıtlar bulduk. Vergi denetim elemanları bize çevrenin onlar için anlaşılabilir olmadığını açık bir dille ifade ettiler. Şimdi hipotezimizi daha da güçlendirmek için bakış açımızı daraltalım ve çevrenin örgüt üzerindeki etkisini detaylarda arayalım. Öyle ise kendimize bir ekonomik birim seçelim ve bu ekonomik birim üzerinde deneysel bir vergi incelemesi yapalım.

2.2.1.1. Vergi İncelemesinin Doğası ve Hayal Hukuk Bürosunda Deneysel Vergi İncelemesi

Öncelikle belirtmeliyiz ki deneysel incelemenin amacı, okuyucuya vergi incelemesinin doğasını anlatabilmektir. Bunun için ilk olarak mal ve hizmet üreten sayısız ekonomik birimden bir tanesini seçmeliyiz. Öyle ise seçtiğimiz ekonomik birimin faaliyet konusu, hukuk danışmanlığı ve temsil faaliyetleri (Avukatlık Faaliyetleri) olsun. İnceleme dönemimiz 2018 yılı, inceleme türümüz ise tam inceleme (Tam inceleme, mükellefin belli dönemdeki tüm vergisel işlemlerini kapsar) olsun. Şimdi elimizdeki hayali vergi inceleme emri ile Hayal Hukuk Bürosu’nu incelemeye başlayabiliriz. Öncelikle mükellefin beyannamelerine bakalım; ancak bunun için mevzuatın mükellefi hangi vergi türlerinden sorumlu tuttuğunu bilmeliyiz.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun (GVK) 65. maddesi serbest meslek kazancını tarif eder. Maddeye göre serbest meslek kazancı; Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Aynı kanunun 66. maddesi, dava vekillerini serbest meslek erbabı olarak saymıştır. Yine GVK’nin 2. maddesine göre serbest meslek kazancı, gelirin unsurlarındandır. Bu kanun maddelerine göre mükellefimiz, gelir vergisi mükellefidir. Ancak 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunun 1. maddesi, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV’nin konusu olduğunu söyler. Öyle ise Hayal Hukuk Bürosu hem Gelir Vergisi (GV) hem de KDV mükellefidir. Şimdi mükellefin 2018 yılı GV ve KDV beyannamelerine göz atalım.

Aşağıdaki tablolar tarafımızdan kurgulanmış, Hayal Hukuk Bürosuna ait 2018 yılı GV ve KDV beyannameleridir; bu beyannameleri, anlaşılmayı kolaylaştırmak için özetledik. Mevzuatları, örgütümüzün karmaşık ve dinamik çevresini oluşturan ilk ara değişken

olarak tanımlamıştık. Öyle ise ilk olarak bu beyannameler üzerinden mevzuat ve muhasebe denetimi yapalım. Ancak bu denetimleri yapabilmek için mükelleften, tutması gereken yasal defterleri ve saklaması gereken yasal belgeleri istemeliyiz.

Tablo 6: Hayal Hukuk Bürosu 2018 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Özeti

Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirim	2018
Gayrisafi Hasılat	930.488
İndirilecek Giderler	103.138
Kar	827.350
Bağkur veya SSK Primi	2.040,00
Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı	825.310
Bireysel Emeklilik Katkı Payları	7.482
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	817.827
Hesaplanan Gelir Vergisi	280.887
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	170.379
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	110.507

Tablo 7: Hayal Hukuk Bürosu 2018 Yılı Geçici Vergi Beyanname Özeti

DÖNEMİ	Geçici Vergi Matrahı	Hesaplanan Geçici Vergi	Önceki Dön. Hesapl. Geç.Ver.	Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	Mahsup Edil. Tevkifat T.	Mahsup Edil. Toplam Tevkifat T	Ödenecek Geçici Vergi	Sonraki Dön. Dev. Tevk. T.
2018/ 1-3	168.007	25.201	0	25.201	25.201	25.201	0	0
2018/ 4-6	303.579	45.536	25.201	20.335	20.335	45.536	0	0
2018/ 7-9	701.830	105.274	45.536	59.737	59.737	105.274	0	0
2018/ 10-12	827.350	124.102	105.274	18.827	18.827	124.102	0	0

Yasal defter ve belgeler, beyannameyi oluşturan kalemlerin detaylarıdır. Mükelleflerin tutması zorunlu defterler, VUK’da ve Türk Ticaret Kanun’unda tanımlanmıştır. Mükellefimiz serbest meslek erbabı olduğundan, VUK’un 210’uncu ve 172’inci maddelerine göre **serbest meslek kazanç defteri**; yine VUK’un 189’uncu maddesine göre ise amortismanla tabi iktisadi kıymetler için **envanter ya da amortisman defteri** tutmak zorundadır. Bununla birlikte VUK’un 236’ıncı maddesine göre serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha **serbest meslek makbuzu** düzenlemek zorundadır. Mükellefimiz yine VUK’un 219’uncu maddesine vergiye konu işlemlerin belgelerini, en geç on gün içinde yasal defterlere kaydetmek

zorundadır. Ancak belirtmek gerekir ki karmaşık vergi ve muhasebe standartları, mükellefleri vergisel görevleri yerine getirirken teknik yardım almak zorunda bırakır. Bu nedenle mükelleflerin beyannameleri ve yasal defterleri, genellikle muhasebeci dediğimiz teknik uzmanlar tarafından oluşturulur. Bununla birlikte bazı mükellef grupları, VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre 3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına beyannamelerini onaylatmak zorundadır.

Tablo 8: Hayal Hukuk Bürosu KDV'si Beyanname Özeti

DÖNEMİ (2018)	Matrah Toplamı	Toplam KDV	Önc. Dön. Devr. İnd. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Ger. KDV	Son. Dön. Devr. KDV
OCAK	87.496	15.749	0,00	12.264	12.264	3.484	0,00
ŞUBAT	53.036	9.546	0,00	5.286	5.286	4.260	0,00
MART	47.298	8.513	0,00	5.037	5.037	3.475	0,00
NİSAN	31.993	5.758	0,00	3.302	3.302	2.456	0,00
MAYIS	30.996	5.579	0,00	3.343	3.343	2.236	0,00
HAZİRAN	97.116	17.480	0,00	12.880	12.880	4.600	0,00
TEMMUZ	44.800	8.064	0,00	5.626	5.626	2.437	0,00
AĞUSTOS	60.813	10.946	0,00	7.489	7.489	3.457	0,00
EYLÜL	320.090	57.616	0,00	40.515	40.515	17.100	0,00
EKİM	49.607	8.929	0,00	522	522	8.406	0,00
KASIM	35.379	6.368	0,00	5.427	5.427	941	0,00
ARALIK	71.861	12.935	0,00	4.664	4.664	8.270	0,00

Şimdi elimizde mükellefin defter ve belgeleri var; öyle ise muhasebe ve mevzuat denetimine başlayabiliriz. Muhasebe sistemleri, mükelleflerin vergisel işlemlerini, belli sistematiğe ve matematiksel dilde ifade eder. Vergi incelemesinde, karşımıza potansiyel olarak pek çok muhasebe hatası çıkabilir. Bunlar; matematik hataları, kayıt hataları (rakam hatası, hesap hatası, borç ve alacak tarafın karıştırılması), unutma ve tekrar hataları, değerlendirme hataları ve nakil hataları olarak sayabiliriz (HUD, 2015:74-77). Tüm bu hataları örneklendirirsek, çalışmamız fazla yer kaplar ve konudan uzaklaşırız. Ancak bu hatalardan bir tanesini fikir vermek için örneklendirelim.

Hayal hukuk bürosu X işletmesinden aldığı KDV dahil $(847,46 + 152,54) = 1000$ TL olan faturayı, yasal deftere aşağıdaki gibi işlesin.

Fatura Tarihi	F.No	Tutarı	KDV	Kayıt Tar. Ve NO
03.05.2018	5421	1000	152,54	03.06.2018-765

Mükellefimiz fatura tutarını KDV’den ayrı hesaplaması gerekirken, yasal deftere KDV tutarı kadar fazla gider kaydetmiştir. Anlaşılacağı gibi mükellefimiz kayıt hatası yapmıştır. Ancak bu hatayı ortaya çıkarabilmek için mükellefin 2018 yılına ait tüm belgelerini, yasal defterler ile karşılaştırmamız gerekir. Önceden söylediğimiz gibi vergi mevzuatları, birbirleriyle bağlantılı çalışır; bu sebeple örnekteki hata, mükellefimizin sorumlu olduğu GV ve KDV beyannamelerini etkiler ve bu beyannamelerin de düzeltilmesi gerekir.

Bugünkü ekonomik sistemde vergilerin odak noktası, genellikle toplumun ürettiği ekonomik fazladır. Üretim faktörlerine odaklanan gelir vergilerinde ekonomik fazla, faktörün elde ettiği gelirinden, faktörün giderleri düşüldükten sonra hesaplanır. Gelir vergileri ile bağlantılı çalışan harcama vergileri ise mal ve hizmetin fiyatına farklı oranlar uygulanarak hesaplanır. KDV’nin dışındaki harcama vergileri, genellikle mal ve hizmetin fiyatı üzerinden bir kez alınır. Ancak odak noktası nihai tüketici olan KDV, bir yayılı muamele vergisidir ve nihai tüketiciye kadar ürün değişimlerinin tüm aşamalarında uygulanır.

Tüm bu vergisel olaylar bugünkü karmaşık ekonomiye uygulandığında, karşımıza vergi mevzuatlarının ekonomide oluşturduğu karmaşık örüntü çıkar. Bununla birlikte verginin ilkelerinden olan hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri gereği vergi mevzuatları, anlaşılır ve açık olmak zorundadır. Bu zorunluluk nedeniyle karmaşık ve somut ekonomiye nüfuz eden vergi mevzuatları, vergisel olayları detaylarıyla açıklamak zorundadır. Bu sebepten mevzuatın her ana bileşeni şekil 18’deki hiyerarşik düzeyi takip ederek, vergisel işlemleri detaylandırır. Sonuçta ortaya çıkan ise işin uzmanlarının dahi kavramakta zorluk yaşadığı vergi mevzuatlarıdır. Bu sebepten vergi incelemesinde potansiyel mevzuat hataları, sayısız nedene dayanabilir. Sayısız mevzuat hatalarından bir tanesini, mükellefimiz Hayal Hukuk Bürosu üzerinden örneklendirelim.

Önceden söylediğimiz gibi KDV, bir yayılı muamele vergisidir ve nihai tüketiciye kadar her aşamada mal ve hizmetin fiyatına uygulanır. Bununla birlikte amaç nihai tüketimi

vergilendirmek olduğundan, bir önceki aşamada ödenen KDV sonraki aşamada tahsil edilen KDV'den düşülür.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi, mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin indirebileceği vergileri; aynı kanunun 30'uncu maddesi ise mükelleflerin indiremeyeceği vergileri sayar. 30'uncu maddenin 4'üncü fıkrası bize, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirilemeyeceğini söyler. Bu durumun karşılığı ise GVK'nin 68'inci maddesinde buluruz. 68'inci madde bize mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebileceğini söyler. **Özetle kanun maddelerinin bu baş döndürücü trafiği, bize mesleki kazancın idamesi dışındaki giderlerin hasılatтан düşülemeyeceğini anlatır.**

Tablo 9: Hasılatтан İndirilemeyecek Giderler

Defter Kayıt No	Fatura Bilgileri					
	Tarih	Numara	Emtia Cinsi	Tutarı	KDV	Toplam Tutarı
16.07.2018-327	16.07.2018	789	5 Adet 12 Kg Tüp	236,00	42,48	278,48
24.07.2018-344	24.07.2018	12561	Muh. Mutfak Gereçleri	740,85	112,02	852,87
30.08.2018-415	30.08.2018	345	Muh. Araba Tamir Malz.	847,46	152,54	1,000,00
22.10.2018-483	22.10.2018	1087	Oyuncak Araba	266,95	48,05	315,00
17.12.2018-574	17.12.2018	220	4 Adet Yapay Tanzim Çiçek	624,58	112,42	737,00
29.12.2018-589	29.12.2018	AE415652	Hediye Çeki	2.500,00	0,00	2.500,00
30.12.2018-596	30.12.2018	AE479533	Hediye Çeki	250,00	0,00	250,00
GENEL TOPLAM				5.465,84	467,51	5.933,35

Defter ve belge incelememiz sonucunda mükellefimizin tablo 9'daki kalemleri, yasal deftere gider ve indirilecek KDV olarak kaydettiğini tespit edelim. Tablo 9'daki giderler, mesleki kazancın idamesinden daha fazla kişisel harcamaları gibi gözükür. Başka bir deyişle mükellefimiz vergi mevzuatının izin vermediği kişisel harcamalarını yasal defterlerde gider olarak kaydetmiştir. Örneğimizdeki mevzuat hatası, mükellefimizin GV ve KDV beyannamelerinin düzeltilmesini de gerektirir.

Mevzuatları, örgütümüzün karmaşık ve dinamik çevresini oluşturan ilk ara değişken olarak tanımlamıştık. Kurgusal incelememizde şimdiye kadar mevzuatlara odaklandık. Şimdi odak noktamızı değiştirelim ve tanımladığımız ikinci çevresel ara değişkene, mükelleflerin faaliyet konusuna odaklanalım.

Hayal Hukuk Büro 'su özelinde, mükelleflerin faaliyet konusuna giriş yapabilmek için öncelikle şu soruyu soralım: Avukatlar nasıl gelir elde eder? Hukuk standartları, kişilerin kavrayamayacağı kadar fazla ve karmaşık bilgiyi içerir. Bu sebeple avukatlar bize hukuki yardım sağlar ve bizi vekil sıfatıyla savunurlar. Bu da bize avukatların entelektüel bilgilerini ortaya koyarak gelir elde ettiğini gösterir.

Avukatlık mesleğini düzenleyen standartlar, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun da tanımlanmıştır. Kanunun 163. maddesine göre avukatlık sözleşmesi serbestçe düzenlenir ancak sözleşmeler avukatlık ücret tavanını aşmamalıdır. Aynı kanunun 164. maddesi göre, avukatlık ücret tarifesi altında vekâlet ücreti belirlenemez. Kanunun 168. maddesine göre ise avukatların ücretlerini belirleyen tarife, Türkiye Barolar Birliği tarafından yayımlanır. Türkiye Barolar Birliğinin 2019 yılı için 30643 sayı numarası ile Resmî Gazetede yayımladığı tebliğ, mahkemenin türü, davanın maddi değeri, hukuki yardımın niteliği gibi farklı kriterleri göz önüne alarak üç kısımda avukatlık ücret tarifesini belirlemiştir. Son olarak Avukatlık Kanunu'nun 169. maddesi, karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücretinin, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamayacağını söyler.

Tüm bu kanun maddelerine göre avukatlar, davalardan iki potansiyel durumda gelir elde eder. **Birincisi dava kaybedildiğinde müvekkilden alınan vekâlet ücretidir. İkincisi ise dava kazanıldığında hem müvekkilden hem de Avukatlık Kanunu'nun 169. maddesine göre karşı taraftan alınan, karşı dava ücretidir.** Davalar dışında bilirkişi

sıfatıyla, sözleşmeli avukat olarak, iş takibi nedeniyle, dava ve takip dışı hukuki yardımlarla da avukatlar gelir elde eder.

Avukatların gelir elde etme yöntemlerini öğrendikten sonra şu soruyu soralım: Hayal Hukuk Bürosu elde ettiği tüm geliri, beyannamelerine yansıttı mı? Daha açık bir ifadeyle vergi kaçırdı mı? Bunu anlamak için Hayal Hukuk Bürosu'nun tüm gelir yollarını sorgulamamız gerekir. Bu durumda büronun müdahil olduğu davaları ve hukuksal olayları öğrenmeliyiz.

VUK'un 3. maddesine göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Bu madde bize mükellefin gelir yollarını sorgularken delil serbestisi sağlar. Öyle ise büronun müdahil olduğu davaları öğrenmek için ulaşması en kolay deliller olan yasal belgelerle başlayabiliriz. VUK'un 236. maddesine göre büro, her tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Bu makbuzlar bize büronun müvekkilleri hakkında bilgi verir. Bununla birlikte eğer büronun müvekkilleri mükellef ise belgelerin doğruluğunu karşıt inceleme yaparak da kontrol edebiliriz. Ancak yasal belgelerle yetinemeyiz; çünkü mükellef her tahsilatını belgelendirmemiş olabilir.

GVK'nın 94. maddesine göre başta kamu idareleri ve şirketler olmak üzere, serbest meslek mensuplarına işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden vergi tevkifatı (Kesinti) yapmak zorundadır. Bu durumda büronun icra kanalıyla elde ettiği gelirlere, icra müdürlükleri tarafından vergi tevkifatı (Kesinti) yapılmış olmalıdır. Bununla birlikte büronun müvekkili mükellef ise gider yazabilmek için mükellefler de vergi tevkifatı yapmak isteyecektir. Ancak büro, icra müdürlükleri ve mükellef müvekkiller dışındaki gelirlerini beyan etmemiş olabilir. Büronun tablo 7'deki geçici vergi beyannameleri dikkat çekicidir. Büro, geçici vergi ödememiş ve GVK'nın 94. maddesine göre mahsup edilen tutar kadar gelir beyan etmiştir. Başka bir deyişle geçici vergi beyannamesine göre büro, sadece vergi tevkifatı yapılan gelirlerini beyan etmiş olabilir. Bu durum büroyu vergi kaçırdığı yönünde şüpheli yapar. Öyle ise incelemeyi derinleştirmeliyiz.

VUK'un 148. maddesine göre başta kamu idareleri, mükellefler, gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Öyle ise büronun müdahil olduğu davaları ve hukuksal olayları öğrenmek

için Adalet Bakanlığından bilgi istemeliyiz. Bakanlıktan şunları isteyelim: Öncelikle 2018 yılında Hayal Hukuk Bürosu'nun vekil olduğu davaların sonuçlarını ve eğer varsa konusu para olan dava miktarlarını; çünkü büro, kazandığı davalardan hem vekâlet ücreti hem de karşı vekâlet ücreti olarak çifte gelir elde edecektir. Bu sebeple davaların sonuçları bizim için önemlidir. Bununla birlikte iş takibi ve bilirkişi gibi büronun müdahil olduğu hukuksal olayların da bilgisini isteyelim. Çünkü büro, dava dışı hukuksal olaylardan da gelir elde etmiş olabilir.

Açıkkçası Adalet Bakanlığı'ndan gelecek bilginin düzeyini bilmiyoruz. Bunu anlayabilmek için daha önce hukuk bürosu incelemiş vergi müfettişlerinden yardım istedik. Müfettişler bize, bakanlığın bilgiyi Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) üzerinden göndereceğini; gelen bilgide mahkeme bilgilerinin olacağını ancak dava sonuçlarının olmayacağını söylediler (Mülakat, 2018). Dava sonuçları bizim için önemli; bu durumda UYAP'tan gelen mahkeme bilgilerini kullanarak, büronun müdahil olduğu davaların sonuçlarını ve dava miktarlarını tek tek mahkemelere soralım. Farz edelim ki UYAP'tan gelen bilgide, 2018 yılında büronun vekil olduğu 100 dava sonuçlansın; bu 100 dava ise 80 ayrı mahkemede gerçekleşsin. Bu durumda 80 ayrı mahkemeye yazı yazarak dava bilgilerini istemeliyiz. Bununla birlikte UYAP'tan gelen bilgiyi kullanarak icra müdürlüklerinden de bilgi istemeliyiz.

Şimdi elimizde, mahkemelerden gelen dava bilgileri ve icra müdürlüklerinden gelen tevkifat bilgileri var. Bu bilgileri öncelikle büronun defter ve belgeleriyle karşılaştıralım. Karşılaştırma sonucunda farklı potansiyel durumlar ortaya çıkacak. Biz büronun kazandığı 20 davada, **karşı vekâlet** ücreti aldığını ancak **vekâlet** ücretlerinin defter ve belgeler de olmadığını tespit edelim. Bu durumu öncelikle büroya soralım ve büronun beyanını inceleme tutanaklarına geçirelim. Büro bize bu davalarda vekâlet ücreti almadım şeklinde beyanda bulunabilir. Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesine göre büro, ücretsiz dava alması durumunda bunu baroya bildirmek zorundadır. Eğer büro bu davalara ücretsiz baktığını beyan ederse, barodan bilgi isteyerek bu durumu doğrulatmamız gerekir. **Sonuç olarak büronun beyan etmediği gelirler için baronun yayımladığı avukatlık asgari ücret tarifesi üzerinden vergi cezası kesilmesi gerekir.**

Sorun şu ki bu bilgilerde, mükellefimizin elde ettiği gerçek geliri ortaya çıkarmak için yetersizdir. Çünkü ücret tarifesi bize avukatlık ücretinin alt sınırını tanımlar. Avukatlık

Kanunu'nun 164. maddesine göre avukatlar, yüzde yirmi beşi aşmamak üzere, dava veya hükmolunacak şeyin değeri yahut paranın belli bir yüzdesini, avukatlık ücreti olarak talep edebilir. Bu noktada incelemeyi devam ettirmek vergi müfettişinin takdiridir. Müfettiş, vergi cezalarını baronun yayımladığı asgari ücret tarifesi üzerinden hesaplayarak incelemeye son verebilir. Devam etmek isterse mahkemelerden gelen bilgiler ve yasal belgeler üzerinden büronun müvekkillerine ulaşarak, müvekkillerden bilgi istemelidir.

Bu aşamada okuyucuda kafa karışıklığına yol açmamak için vergi cezalarına örnek vermeyeceğiz. Şimdi bakış açımızı genişletelim ve deneysel incelememiz üzerinden denetim örgütlerinin karmaşık ve dinamik çevresini yorumlayalım.

2.2.1.2. Deneysel İncelemenin Bize Anlattıkları

Önceden söylediğimiz gibi vergi mevzuatları, ilişkili birçok mevzuatla bağlantılı çalışır. Bu sebeple vergi denetim elemanları, karmaşık vergi mevzuatıyla birlikte mükellefle ilişkili mevzuatları da içselleştirmek zorundadır. Deneysel incelemede, Avukatlık Kanunu ve Baronun yayımladığı ücret tarifesi gibi vergi dışı mevzuatlar üzerinden, avukatların gelir yollarına ulaştık. Ancak incelememiz tek bir ekonomik birimi kapsar; vergi denetimleri ise tüm ekonomik birimleri kapsar. Bu durumda denetim elemanı her vergi incelemesinde, mevzuatların oluşturduğu karmaşık örüntü ile karşı karşıya kalır. Bu örüntü tanımladığımız ilk çevresel ara değişkene karşılık gelir.

Farz edelim ki vergi denetim elemanın üzerinde üç ayrı sektörde vergi incelemesi olsun; bu sektörler ise bankacılık, avukatlık faaliyetleri ve otomotiv olsun. Denetim elemanı, incelemede derinliği sağlamak için vergi mevzuatıyla birlikte bu üç sektörü ilgilendiren ilişkili mevzuatları da içselleştirmek zorundadır. Ancak karmaşık mevzuatlar, denetim elemanlarının mağruz kaldığı tek çevresel faktör değildir.

Mükellefler faaliyet gösterdikleri alanlarda uzman kişilerdir. Ancak değişken çevre, vergi denetim elemanlarının uzmanlaşmasına izin vermez. Müfettişler bize mükellefin faaliyet konusu aynı olan incelemelerin, nadiren geldiğini söyledi (Mülakat 2017-2018). Bu durumda her vergi incelemesinde mükellefin faaliyet konusu değişir. Hukuk bürosunda yaptığımız deneysel inceleme, mükellefin faaliyet konusuna hâkim olmanın zorluklarını anlatır. Yine denetim elemanın yukarıda örnek verdiğimiz üç sektörde inceleme yaptığını düşünelim. Denetim elemanı bir yandan mevzuatları içselleştirmek için mücadele

ederken, bir yandan da mükellefin faaliyet konusuna odaklanmak zorundadır. Bu koşullarda vergi denetim elemanları, doğal olarak işin ancak anlaşılabilir kısımları ile ilgilenebilir. Bu durum incelemelerin derinliğini tehlikeye düşürür. Gerçek şu ki karmaşık ve dinamik çevre nedeniyle denetim örgütleri, mükelleflerin vergisel gerçeğine tam olarak ulaşamaz; olsa olsa bu gerçeğe yaklaştırmaya çalışır.

2.2.2. Hipotez-2: Vergi Denetim Örgütleri Karmaşık ve Dinamik Çevreyle Birlikte, Çevrenin Düşmanca Tutumuyla da Baş Etmek Zorundadır

Önceki hipotezimiz örgütümüzün dinamik ve karmaşık çevresini betimledi. Ancak dinamik ve karmaşık çevre, örgütümüzü etkileyen tek çevresel faktör değildir. Bununla birlikte örgüt, çevrenin düşmanca tutumuyla da başa çıkmak zorundadır. Örgütümüzün mekaniğini bozan düşmanca çevreyi anlayabilmek için öncelikle verginin doğasını kavrayalım, sonrasında ise mükelleflerin vergileme karşındaki davranışlarına bir göz atalım.

Bugün yaşantımızı şekillendiren sosyal sistemlere zaman faktörünü eklersek şunu rahatlıkla görebiliriz: Zaman, sosyal sistemleri ya dönüştürür ya da sosyal sistemleri yok eder. Bu bakış açısıyla zamanda beş bin yıl geriye dönersek, karşımıza vergi mükellefleri çıkmaz. Beş bin yıl önce 400 kişiyi geçmeyen köylerde yaşayan neolitik insan, sadece kendi ihtiyacı kadar besin üretiyordu. Bu sebeple neolitik insanın hayatında vergiye yer yoktu. Ancak neolitik devrim ya da tarım devrimi, günümüzden sadece on bin yıl önce gerçekleşti. Neolitik devrim öncesinde ise insanlık, yüzbinlerce yıl avcı-toplayıcı yaşam modelini benimsedi. Avcı toplayıcılar, doğadaki diğer canlılarla uyumlu biçimde, günlük ihtiyacı kadar besin üretti. Bununla birlikte hem avcı-toplayıcılar hem de neolitik insan, eşitlikçi toplumsal yapıda yaşadılar.

Arkeoloji ve antropoloji bilimleri bize, insanlık tarihinin yüzbinlerce yılını kapsayan dönemde, verginin mekaniği oluşturan bileşenlerin belirsiz olduğunu söyler. Aslında insanlık, uygarlığın şu ön koşulunu yüzbinlerce yıl sağlamadı: İhtiyaçları karşılanan, besin üretmeyen tüketicilerin sayısı toplumun tarımsal verimliliğine bağlıdır (Diamond, 2006:193). Şu bir gerçek ki herkesin sadece kendi ihtiyacı kadar besin ürettiği ve insanların toplum olarak yaşamadığı bir ortamda, uygarlık doğamaz. Ancak tarih bilimi

günümüzden yaklaşık beş bin yıl önce beliren Sümer ve Mısır uygarlıklarını kayıt altına almıştır.

Sümer ve Mısır uygarlıkları, geleneksel tarımın sınırlı ekonomik koşullarında doğdu. Ekonomik koşullar sınırlı olsa da yüzbinlerce yıl kendi ihtiyacı kadar üreterek eşit yaşamış insan, toplu yaşamının bedeli olarak uygarlığı karşılıksız finanse etmek zorundaydı. Bilinen uygarlık tarihinin sıfır noktasını temsil eden Sümer uygarlığında yaşamış bir tarihçi, karşılıksız finanse etme biçimini, M.Ö 2500’de kil tabletlere şu sözleri kazıyarak açıkladı.

Kayıkların denetçisi kayıkları gasp ediyordu. Hayvanların denetçisi büyük ve küçükbaş hayvanları gasp ediyordu. Balıkçıların denetçisi balıkları gasp ediyordu. Lagaşlı yurttaş koyunu kırtırmak için saraya götürdüğünde eğer yün beyazsa 5 şekel ödemek zorundaydı. Eğer bir adam karısından boşanırsa, İşakku beş şekel, veziri bir şekel alıyordu... Ölüm bile vergi ve yükümlülüklerden kurtuluş sağlamıyordu... Devletin bir ucundan diğer ucuna vergi tahsildarları olduğunu anlatır tarihçimiz (Kramer,2017:71-73).

Antik tarihçi bize, uygarlığın egemenlik gücünü kullanarak ekonomik kaynakları zorla kendine aktardığını anlatır. Bugün de vergiyi, kamu ihtiyaçlarını karşılamak için devletlerin egemenlik gücüne dayanarak, vatandaşlardan aldığı paralar olarak tanımlamıyor muyuz?

Vergi, devletin icadından bugüne kadar toplu yaşamının vazgeçilmez bir unsuru olmuştur. Devletin kökenini ise, insanların toplum olarak bir araya geldikleri andan başlayarak ortaya çıkan, kendi kaderine hâkim olamama olgusunu doğuran zorunlulukta aramak gerekir (Gauchet,1977:36). Bununla birlikte devlet kavramının tarihsel gelişimine göz attığımızda şu sonuca ulaşmak zor değil: Devlet uyum sağlama yeteneği yüksek bir sosyal sistemdir; bununla birlikte değişen sosyoekonomik koşulları kendine göre uyarlama becerisi de yüksektir. Bu durumun en açık göstergesi ise bugün neredeyse her ekonomik faaliyet için ödediğimiz vergilerdir.

Gerçekte bugünkü sosyal ve ekonomik gerçekliğimizin temelleri sanayi devrimine dayanır. Pek çok iktisadi akım, devletin iktisadi sistem içinde küçülmesi gerektiğini savunsa da sanayi devriminden bugüne kadar devlet sistemine olan ihtiyacımız, artarak devam etti. Bugün özellikle gelişmiş ülkelerde, yurt içi hasılanın neredeyse yarısına

yaklaşan kamu harcamaları, bize devletin ekonomi içindeki büyüklüğünü de anlatır. Bununla birlikte kamu harcamaları, büyük oranda vergilerle finanse edilir.

Peki, mükelleflerin hem gelirlerini ve hem de servetlerini azaltan vergileme, mükellef davranışlarını nasıl etkiler? Vergi psikoloji, mali yazının en az gelişme gösterdiği alanlarından biridir. Bununla birlikte pek çok faktör, vergileme karşında mükellef davranışlarına etki eder. Bu sebeple mali yazın kadar sezgilerimize de güvenmek zorundayız. Ancak psikoloji bilimi, vergi yükümlülüğü ile kişinin vicdanında kökleşen ahlakı arasında çok az ilişki olduğunu ortaya koymuştur (Schmölders,1976:110).

Mali yazın bize vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan başlıca iki teori sunar: Rasyonel tercih teorisi ve ahlaki duyular teorisi (Aktan,2012:15). Homo economicus (Akılcı birey) yaklaşımını temel alan rasyonel tercih teorisine göre bireyler öncelikle kendi çıkarlarına odaklanır ve genellikle çıkarlarını maksimize edecek ekonomik davranışlar gösterir. Bu durumda rasyonel tercih teorisi bize vergi mükelleflerinin gelirlerini azaltan vergiden kaçınmak (Ya da vergi kaçırmak) için her yola başvuracağını söyler. Bununla birlikte vergi ahlakı fenomeninin çeşitli psikolojik nedenleri vardır (Schmölders,1976:110). Bu bakımdan ahlaki duyular teorisi konuyu psikolojik ve etik çerçevesinde ele alan bir yaklaşımdır (Aktan,2012:18). Bununla birlikte psikolojik ve etik faktörlere ek olarak vergiye karşı mükellef davranışlarını etkileyen tablo 10'daki faktörleri de ekleyebiliriz. Açıkçası vergilemeye karşı mükellef davranışlarını açıklayan sistematik ve bütüncül bir yaklaşım ortaya koymak, faktör sayısının fazlalığı nedeniyle olanaklı gibi gözükmez.

Gerçek şu ki homo economicus gibi insanı sınıflandıran ekonomik yaklaşımların, her koşulda gerçeği anlatacağını düşünmüyoruz. Ancak hem sezgilerimiz hem de gözlemlerimiz, söz konusu olan vergi ise mükelleflerin genellikle homo economicus davranış modelini benimsediğini söyler. Mükellefler, devlet gibi anonim bir varlığa görece karşılıksız ödeme yaparken, genellikle bireysel çıkarlarını ön planda tutar. Bununla birlikte bugünkü sosyal yapıda, bireyleri birbirinden ayıran pek çok sosyal fenomenin (Din, millet, siyasal görüş ve hemşericilik gibi.) varlığı da bir gerçektir. Ancak vergi söz konusu olduğunda bireyler, genellikle türdeş gibi davranır. Bir yazara göre potansiyel yakalanma olasılığı, mükelleflerin vergi ödeme ya da ödememe kararlarında

etkilidir (Beşel,2017:66). Aslında homo economicus yaklaşımına da uygun olan bu sonuç, mükellef davranışlarında vergi denetiminin önemini de vurgular.

Tablo 10: Vergileme Karşısında Mükellef Davranışlarını Etkileyen Faktörler

Mükellef Davranışlarını Etkileyen Faktörler	
Kişisel Faktörler	Kişisel Olmayan Faktörler
Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü	Vergi İdare ve Vergi Mevzuatlarından Kaynaklanan Sorunlar
Vergi Ahlakı	Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler
Mükellefin Eğitim Durumu	Ekonomik Konjonktürden Kaynaklanan Faktörler
Devlete Olan Bağlılık	
Siyasal İktidara Bakış Açısı	
Aile Yapısı ve Anlayışı	
Mükellefin Mesleği, Şahsi Özellikleri, Dini Faktörler	
Kamu Tercihlerinin Mükellef Tercihleriyle Örtüşmesi	

Kaynak: Aydoğan ve Bilge,2017:1256-1259 arasındaki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır.

Verginin doğasını ve mükellef davranışlarını anlatan tüm bu bilgilerden sonra şu soruyu sorabiliriz: Peki mükellefler için vergi denetimi ne ifade eder? Denetim özü itibarıyla bir savunma mekanizmasıdır ve denetim ihtiyacını doğuran bir riskin varlığına yani önceden tanımlanmış birtakım normlara aykırılık olasılığına dayanır (HUD,2015:8). Mükelleflerin genellikle vergi kaçırma eğiliminde olduğunu düşünürsek; vergi denetimi, mükellef bilincinde potansiyel vergi cezalarını da çağırır. Bu bakımdan vergi denetim elemanları, genellikle mükelleflerin düşmanca tutumuna maruz kalır. Bir vergi denetim elemanı, maruz kaldığı düşmanca tutumu bize şu sözlerle ifade etti.

Bir ihbara gitmiştik. Ben zaten yapı olarak sert davranabilen bir insan değilim; konuşarak denetimleri halletmeye çalışırım. Vatandaşın işletmesine girdik ve sadece merhaba dedik. Maliyecilerin geldiğini duyunca vatandaş bağırmaya başladı. Sakinleştirmeye çalıştık; ihbar olduğunu ve ihbarı değerlendireceğimizi söyledik. Mükellef, bizim ailemize kadar müthiş küfürler etti. Hatta elini beline ve silahına attı; bizi o şekilde kovdu... Açıkçası güvencemiz yok; yaşadığımız bu olaydan sonra denetim yapma isteğim de kırıldı. O işletmeye hiçbir maliyeci gidip çalışamaz; denetim yapamaz (Mülakat:2017).

Saha araştırmasında denetçilerden yukarıdaki açıklamaya benzer birçok hikâye dinledik. Aslında bugüne kadar mali yazın sınırlı da olsa mükellef psikolojisine odaklandı; ancak denetçi psikolojisini anlamaya çalışmadı.

Önceden söylediğimiz gibi çevrenin düşmanca tutumu, örgütleri işin yapılabilirlik ara değişkeni ile etkiler. Mülakatçımız da bize düşmanca tutum nedeniyle işini yapamadığını açık bir dille ifade etti. Peki, özünde bir sorgulama faaliyeti olan vergi denetimi, denetçinin kendini güvende hissetmediği bir ortamda nasıl gerçekleşebilir? Saha araştırmasından çıkardığımız sonuç biz şu yönde düşünmeye iter: **Çevrenin düşmanca tutumu karşısında denetçi, öncelikle denetimin derinliğinden vazgeçer; sonrasında ise denetimi, mükelleflerden gelecek olası tepkiyi en aza indirecek şekilde tamamlamaya çalışır. Başka bir deyişle denetçi, risk almaktan kaçınır ve potansiyel vergi cezalarını mükelleflerin razı olacağı şekilde rasyonalize eder.** Uzun vadede ise bu durum örgütte metastaz etkisi yaratır ve vergi denetimlerini amacından uzaklaştırır.

Anlaşılan o ki çevrenin düşmanca tutumuna karşılık, vergi denetim örgütlerine makul bir güvence sağlanmak zorundayız. Bir araştırma Almanya’ da mali polisin, Maliye Bakanlığı’na bağlı çalıştığını söyler (Benlikol ve Akgür,2002:45). Ülkemizde ise mali polis, Emniyet Teşkilatı içinde ve İçişleri Bakanlığı’na bağlı çalışır. Açıkçası Alman modelinin ülkemiz için de tartışılması gerekir.

Hipotez 2’de şimdiye kadar dış çevrenin düşmanca tutumunu tartıştık. Örgütümüz, bazı durumlarda siyasal çevrenin husumetiyle de karşılaşabilir; bununla birlikte husumetin kaynağı, örgütün kendi iç dinamikleri de olabilir.

2.3. Vergi Denetim Örgütleri ve Teknoloji

2.3.1. Teknoloji Kavramı

İnsanlık tarihine bütüncül bir bakış açısı ile baktığımızda, toplumsal değişimin temel dinamiğinin teknoloji olduğunu görmek zor değildir. Arkaik insan yüzbinlerce yıl taş biçimlendirme teknolojisinin esaretinde yaşadı. Neolitik insan, günümüzden on bin yıl önce tarım teknolojisini geliştirdi ve uygarlığın önünü açtı. Bugünkü toplumsal yapımızı ise her alanda teknolojik ilerlemeyi temsil eden sanayi devrimine borçluyuz. Bununla

birlikte bilinen bütüncül tarih bize, teknolojinin zamanda ileriye doğru hareket eden dinamik karakterini ortaya koyar.

Teknolojinin çok boyutlu yapısı, onu kavramsallaştırmayı da zorlaştırır. Aslında teknoloji kavramına bilim ve kapitalizm kavramlarını eklemekten yapılabilecek bir açıklama, bize teknoloji fenomenini eksik anlatır. Bu bakımdan bu üç kavramı bir arada tartışmalıyız.

Bilim, doğanın keşfi ve açıklamasıdır; teknoloji ise insani amaçlar için doğayı yönlendirmenin bilgisidir (Betz,2013:4). Ancak bilim ve teknoloji bir motivasyon aracı olmadan harekete geçemezler ve dinamik karakterlerini kaybederler. Son iki yüz yıldır bilim ve teknolojiyi motive eden araç ise kapitalizmdir.

Bilim, doğanın keşfi ve açıklaması ise öncelikle doğayı anlamaya çalışalım. Hepimiz, henüz geometrisini ve sınırlarını bilmediğimiz bir evrende (Doğada) yaşıyoruz. Ancak bilmediklerimiz makro evrenden ibaret değildir. Teorilerimiz, doğanın temel yapı taşlarının Planck ölçeğinde 10^{-35} metreye denk gelen sicimlerden oluştuğunu söylese de henüz mikro evren kavrayışımız da eksiktir. Gerçek şu ki doğayı anlama yolunda attığımız her adımda, doğa bize sınırlarını genişleterek karşılık verdi. Ancak öğreniyoruz ve keşfediyoruz; aslında bilinçlerimizin doğal yazgısını gerçekleştiriyoruz.

Doğanın oluşturduğu karmaşık örüntülere boyutsal bakmak, doğayı kavramanın en makul yolu gibi gözükür. Çünkü bugünkü bilim anlayışımız, kuantum sınırında (Atom ve atom altı seviye) iki farklı evreni tanımlar. Atomların yarıçapları yaklaşık 2×10^{-8} cm'dir ve 10^{-8} cm'ye bir *angström* denir; bu büyüklük şu şekilde akılda kalabilir: Bir elma Dünya büyüklüğüne çıkarılırsa, elmanın kendisi bir atom kadar olur (Feynman,2013:35). 10^{-8} cm'nin altında -atom altı evrende- olup bitenler, algılayabildiğimiz evrene ve sağduyularımıza ters düşer. Örneğin yaklaşık yüz yıl önce Alman fizikçi Karl Werner Heisenberg tarafından ortaya atılan ve hala güncelliğini koruyan Heisenberg'in Belirsizlik İlkesi, bu duruma örnektir. Kuantum mantığı bu ilke üzerine kurulmuştur ve belirsizlik ilkesine göre bir elektronun konumunu ve hızını aynı hassasiyetle ölçemeyiz (Yalçın,2016:107). Belirsizlik ilkesiyle birlikte kuantum tünelleme ve kuantum dolanıklık gibi kuantum fenomenleri, bize determinist olmayan evreni anlatır.

Atom üstü evrene, 10^{-8} cm'nin üstüne çıktığımızda ise evren bizi sağduyularımıza aykırı olmayan determinist örüntülerle karşılar. Sistem teorisinde bahsettiğimiz gibi doğa, atom

seviyesinden başlayarak karmaşık sistemleri etkileşime sokar. Gerçekte algıladığımız evren, karmaşık sistemlerin oluşturduğu karmaşık hiyerarşilerin toplamıdır. Atom seviyesinden başlayarak cansızların oluşturduğu sistemlere, kimya diyoruz; canlıların oluşturduğu sistemlere de biyoloji diyoruz. Atom altı seviyede olup bitenler ile evrenin hareket kanunlarını inceleyen bilime ise fizik diyoruz.

Peki, doğayı yönlendirmenin bilgisi olarak tanımladığımız teknoloji, bilimle nasıl bir ilişki kurar? Pekâlâ, bilim ve teknoloji arasındaki karmaşık ilişkiyi, örnek bir olayla da tartışabiliriz.

Ülkemizde 1990'lı yıllarda gelir kategoriniz orta sınıfsa ve eğer bir araca da sahipseniz, o araç özellikle sıcak havalarda ve deniz seviyesinden yükseklerle çıktıkça, halk deyiimiyle hararet yapardı. Peki, bu araçlar neden hararet yapardı?

Bugün araçlarda kullandığımız motorlar genellikle içten yanmalı motorlardır. Isı ve enerjinin bilimi olan termodinamik, bize ideal hava-yakıt oranının yaklaşık 15/1 olduğunu söyler. Başka bir deyişle ideal yanma verimi için motora on beş birim hava, bir birim ise yakıt girişi sağlanmalıdır. Yakıt sistemleri bir birim yakıtı garanti etse de gezegenin değişken çevresel koşulları, 15 birim hava girişini her zaman garanti etmez.

Toriçelli 17. yüzyılın ilk yarısında civa kullanarak yaptığı deneyde, 0°C sıcaklıkta ve deniz seviyesinde bir atmosfer basıncının 101,3 kPa olduğunu keşfetti. Aslında Toriçelli deneyi ile atmosfer basıncının sıcaklık ve yükseklik gibi faktörlerin etkisiyle değişebileceğini de göstermiştir. Öyle ise deniz seviyesinden yükseklerle çıktıkça, kütle çekimiyle birlikte hava moleküllerinin yoğunluğu da azalacaktır. Bununla birlikte sıcaklık azaldıkça hava moleküllerinin yoğunluğu artacaktır; tersi durumda ise azalacaktır. Bu durumda sıcaklık ve yükseklik gibi faktörlerin etkisi ile 15/1 olan ideal yanma oranı sağlanamaz ve aşırı ısınan motor parçaları nedeniyle motor, termodinamik kararlılığını sürdüremez (Ya da halk deyiimiyle hararet yapacaktır). Anlaşılan o ki 90'lı yıllarda ülkemizde üretilen bazı araçlarda, Toriçelli'nin yaklaşık 350 yıl önce tanımladığı bilgiyi yönlendirecek teknoloji yoktu. Bu durumda motorlardaki hararet sorununun çözümü için girdi miktarını ölçen ve oto kontrol yapabilen sibernetik bir sisteme ihtiyacımız var.

Bugünün içten yanmalı motorları sibernetik sisteme evrilmiştir ve içten yanmalı bir motorda çevresel algılayıcı birçok sensör bulunur. Bu sensörlerden bir tanesi de mutlak basınç sensörüdür. Mutlak basınç sensörü, emme manifoldunun içindeki hava basıncını ölçer ve ölçümü bir elektrik sinyaline çevirerek elektronik kontrol ünitesine (ECU) gönderir. ECU, mutlak basınç sensöründen gelen basınç bilgisine göre motora alınması gerekli yakıt miktarını belirler ve Toriçelli'nin yaklaşık 350 yıl önce tanımladığı doğa olayını yönlendirir.

Örneğimiz bilimsel bilginin, biz o bilgiyle bir şeyler yapmaya karar verene kadar sadece bilgi olduğunu anlatır. Muhtemelen Toriçelli'nin keşfi, sanayi devrimine kadar bilimsel bilgi olarak kaldı. Ancak bilimsel bilgiyle bir şeyler yapmaya karar verdiğimiz andan itibaren, bilgi teknolojiye dönüşür.

Bilimin, sanayi devrimi arifesinde ortaya çıkan bir yenilik olduğunu söyleyebiliriz. Sanayi devrimi arifesine kadar bilim dediğimiz şey, felsefeden fazlası değildi. Öyle ki 17. yüzyıla kadar fizik bile doğa felsefesi altında ve metafizik niteliği ağır basan bir çalışmaydı (Şen,2016:12). Aslında bu durum, bilim ve teknolojinin bir motivasyon aracı olmadan harekete geçemeyeceği gerçeğinden kaynaklanır. Betz'in dediği gibi teknoloji sabitse, tarih yalnızca siyasi ve ekonomik olayları anlatır (2013:13). Bu durumun en açık ispatı ise sanayi devrimine kadar bütüncül tarihin, bize sadece sosyoekonomik olayları anlatmasıdır. Bu sebeple sanayi devrimine kadar bilim ve teknolojinin gelişim hızı durağandır.

Schumpeter'a göre kapitalizm, dinamik karakterli bir ekonomik değişim metodudur (2014:102). Aslında Schumpeter bize, kapitalizmin sürekli yeniliğe muhtaç bir ekonomik sistem olduğunu anlatmaya çalışır. Gerçekte son iki yüz yıldır bilim ve teknolojiyi motive eden de kapitalizmin doğasındaki yenilik ihtiyacıdır. Uzun insanlık tarihine bütüncül bir bakış açısı ile bakarak, bilim ve teknolojinin kapitalizmin bir yeniliği olduğunu söylemek, hiç de iddialı bir cümle gibi gözükmez.

2.3.2. Bilgi İşlem Teknolojileri

Şimdiye kadar teknoloji kavramına açıklama getirdik. Bu noktada bakış açımızı daraltalım ve örgütümüz yapısına etki eden temel teknoloji olan bilgi işlem

teknolojilerine odaklanalım. Sonrasında ise bilgi işlem teknolojilerinin örgütümüze olan etkilerini sorgulayalım.

Tartışmaya öncelikle şu sorunun yanıtını arayarak başlayalım: Bilgi işlemeye neden ihtiyaç duyarız? Sorumuza cevap bulabilmek için öncelikle antropoloji biliminden yardım alalım.

Antropoloji bilimi, bize arkaik insanın avcı-toplayıcı olduğunu, ekonomisinin ise günlük ihtiyaçtan fazlasını karşılamadığını söyler. Aslında doğayla uyumlu yaşayan arkaik insanın ihtiyacı olan, bilişsel beceriden daha fazla fiziksel beceriydi. Günümüzden on bin yıl önce tarımı icat eden neolitik insan için de durum farklı değildi. Kendi kendine yeterli neolitik köylerde basit gözlem bile, tarımın bilgisini öğrenmek için yeterliydi. Gerçek şu ki insanlık, uygarlığı icat edene kadar bilgiyi işleme ihtiyacı hissetmedi.

Yazının ve matematiğin icadını sağlayan temel faktörün vergi olduğunu bilmek, çoğumuz için şaşırtıcı bir gerçektir. Kanıt olarak Sümer'den bize kalan arkaik tabletlerin çoğunluğunun dökümler, muhasebe belgeleri, dağıtılan günlük erzak ve bunları alanların isimlerinin olduğu listeler olduğunu gösterebiliriz (Braduel 2016:93). Şu bir gerçek ki devlet ve vergi arasındaki yaşamsal bağ nedeniyle vergiyi garantilemeyen devlet, hayatta kalamaz. Bu sebeple tarım ekonomisine bağlı Sümer gibi bilinen ilk uygarlıklarda, yazı ve matematik olmadan sayısız çiftçinin tarımsal faaliyeti kontrol altına alınamazdı. Bu sonuç antik bürokratları yenilik arayışına itti ve bürokratlar karmaşık çevreyi standardize edebilmek için yazı ve matematiği icat ettiler. Bu bakımdan vergi, insanlığın ilk bilgi işleme örneklerindendir. Antik bürokratlar bilgiyi kil tabletlere kaydetti ve sakladı; sonrasında ise kil tabletten daha kullanışlı olan kâğıdın icadıyla birlikte bilgi, kâğıt ortamına alındı.

Sanayi devrimiyle birlikte gelişen bilim ve teknoloji, karmaşık yapılı şirketleri ortaya çıkardı. Bununla birlikte aynı dönemde değişen sosyoekonomik koşulların etkisiyle devletler, her alanda kurumsallaşmaya başladı. Tüm bu faktörler, bilgiyi saklama ve gerektiğinde bilgiyi geri çağırma -bilgi işleme- yöntemlerinde yeniliği gerektirir. Ancak 20. Yüzyılın son çeyreğine kadar insanlık, bilgiyi işlemek için kâğıda ve insanın bilişsel yeteneklerine güvenmek zorundaydı.

Değişen sosyoekonomik koşullar, bilgiyi işleme ihtiyacını tetikledi ve 20. yüzyılın başlarında bilimi yeni arayışlara yöneltti. 1936 yılında A. Turing ve A. Church bilgisayar bilimlerinin kavramsal temellerini atan ünlü çalışmalarını yayınladılar; aynı tarihi modern bilgisayar bilimlerinin başlangıç tarihi olarak da kabul edebiliriz (Yarman ve Erten,2000:5).

Bilgi işlem teknolojileri temelde, elektronları yönlendirmenin bilgisidir. Elektronik; elementlerin dış yörüngelerindeki valans elektronlarının, kararlı yapıya geçmek için diğer elementlerle bağ yapması sonucu oluşan iletkenlikten yararlanarak çeşitli donanımlar üretir (Güven,2012:1). Pennsylvania Üniversitesi araştırmacıları, tamamı elektron lambalarından oluşan, 30 ton ağırlığında ve 167 metrekare genişliğinde olan Eniac adlı bilgisayarı geliştirdi (Erses, Şenel vd,2011:6). Eniac ilk genel amaçlı bilgisayardır ve üzerinde 70 bin direnç, 10 bin kondansatör ve 18 bin lamba olmasına rağmen sadece 20 sayıyı depolayabilme özelliğine sahipti (Topaloğlu,1999:17). Eniac ilk bilgisayar örneklerinden olsa da işlem hızı ve hantal teknolojisi nedeniyle kullanışlı değildi. Aslında bugünkü bilgisayarların temelleri, bir yarı iletken olan transistörün icat edilmesiyle atıldı. 1947’de taransistörün icat edilmesinin ardından 1960’larda entegre devreler,1970’lerde ise mikroçip ve mikroişlemciler icat edildi ve bugünkü bilgisayarların ilk örneklerini ortaya çıkardı (Çakır ve Göksel,2001:5-6).

Bu tezin yayın tarihinde kırklı yaşlarında olan okuyucular, bilgi işlem teknolojilerinin baş döndürücü ilerleme hızının canlı şahitleridir. Hala devam etmekte olan bu ilerleme, bugün yazılan her şeyi yarın anlamsızlaştırabilecek ivmeye de sahiptir. Bugün bilgisayarların işlem hızı, mikroişlemci içindeki transistör sayısı ile ölçülür. 1971 yılında piyasaya çıkan ilk tümleşik işlemci de sadece 2300 transistor bulunuyordu (Cambazoğlu,1997:2). Bu tezin yayın tarihinde ise 8 milyar transistöre sahip mikroişlemci, piyasada satılmaktadır. Aslında Gordon Moore, bilgi işlem teknolojisinin potansiyel gelişim hızını, yirminci yüzyılın ikinci yarısında, *Moore Yasası* ismini verdiği bir yasa ile tanımladı. 1970’lerin ortalarında Gordon Moore, tümleşik bir devreye her 24 ayda bir iki katı daha fazla transistor konulabileceğini öngördü; bu durumda elektronların gideceği mesafenin azalmasıyla birlikte, bilgi işlemin gücü de artacaktı (Kurzweil,2016:89).

Moore yasası, tümleşik devre içine sığdırılan transistör miktarının zamana göre artma miktarını temel alır. Ancak fizikçi Kaku, yeni bir teknoloji bulunmaz ise Moore yasasının

yakın gelecekte sona erebileceğini iddia eder. Kaku' ya göre transistörleri mikroçipe işleyen teknoloji, 10 nanometrenin altına inemez ve bu durumda en küçük transistör 30 atom boyutunda olabilir; bu sorun aşılsa bile belirsizlik ilkesine göre transistörler, 1 atom boyutundan daha küçük olamaz (2016:49-51). Alman fizikçi Heisenbergin tanımladığı belirsizlik ilkesine göre bir elektronun konumunu ve hızını aynı anda ölçemeyiz. Bu durumda transistörün boyutlarını bir atom boyutunun altına indirmeyi başarsak bile, belirsizlik ilkesi elektronları yönlendirmemize izin vermez. Bu sonuç bize yakın gelecekte Moore yasasının çökeceğini ve bilgi işlem hızının artmayacağını anlatır.

Şu bir gerçek ki bilgi işlem teknolojileri, ekonomilere ivme kazandıran önemli bir faktördür ve bilgi işlem hızındaki yavaşlama, ekonomileri olumsuz etkileyecektir. Ancak bilimin ve teknolojinin karmaşık sorunlara çözüm bulmadaki performansına inanıyoruz ve yakın gelecekte Moore yasasına çözüm bulacağından da şüphe duymuyoruz. Bununla birlikte bilgi işlem teknolojisinde evrim niteliğinde bir buluş olan kuantum bilgisayar, birçok teknoloji firması ve üniversite tarafından laboratuvar ortamında geliştirilme aşamasındadır. Hatta bilgi işlem teknolojileri üreten bir firma, 2019 yılı başında laboratuvar dışı kullanım için dizayn edilmiş 20 qubit'lik kuantum bilgisayarını dünyaya tanıttı. Kuantum bilgisayarlar, şimdilik ilkel ve fiyat-performans olarak herkes için kullanılabilir olmasada, bilgi işlem teknolojilerinin ENIAC'tan çok daha fazlasını, bugün ceplerimize sığdırdığını unutmamalıyız.

2.3.3. Bilgi İşlem Teknolojilerinin Vergi Denetim Örgütlerine Etkisi

Yönetim bilimci Drucker, itiraf niteliğindeki açıklamasında bize şunları söyler:

1950'lerde yaygın kanı bilgisayarların askeri ve astronomi gibi bilimsel hesap gerektiren alanların pazarları olacağıydı; çok az kişi bilgisayarların iş dünyasında etkili olacağını öngördü... Bundan daha fazla yanılmazdık; bilgisayarların devrim niteliğindeki etkisi hiçbirimizin beklemediği bir alanda: işlemlerde oldu. (2014:113-114).

Teknoloji tarihi, teknolojik yeniliklerin gelecekteki potansiyel etkilerini öngörmede düştüğümüz hataları bize tekrar tekrar anlatır. Gerçek şu ki bugün işletmeleri ve kurumları, bilgi işlem teknolojileri olmadan (Özellikle büyük işletmeleri) yönetemeyiz. 18 kişinin çalıştığı basit bir kebabçıda yaptığımız gözlem, bu durumu net bir şekilde ortaya koyar.

Garson, müşteri siparişlerini elindeki tablet bilgisayara girer. Siparişler kablosuz ağ üzerinden eş zamanlı kebab ve fırın ocaklarındaki yazıcılarla birlikte kasiyerin ekranına düşer. Fırıncı ve kebabçı, garsonların yönlendirmesi olmadan yazıcıdan müşteri siparişlerini alarak hazırlar. Hesap ödeme anında ise kasiyer ekranda tüm siparişleri eş zamanlı görür. Bununla birlikte bilgi işlem teknolojisi işletme sahibine, işletmenin cirosunu anlık, günlük, aylık ve yıllık dökümlerini bir tuşla görme olanağı sunar.

Drucker'ın beklenmedik etki dediği işlemler teknolojisi, teknolojinin girdi ve çıktı arasındaki süreci etkileme gücünü ifade eder. Girdi ve çıktı arasındaki süreci etkilemenin en önemli faktörü ise makineleri yönlendirmenin bilgisidir. Bilgi işlem temelli teknoloji, bize makineleri yönlendirme olanakları sundu ve bugün mal ve hizmet üretiminde otomasyonun ulaştığı seviye, birçok sektörde insan faktörünü devre dışı bırakmıştır. Örneğin bu tezin yazarı, otomobil üreten bir işletmenin gövde atölyesinde yaklaşık 300 kişi çalışırken, teknoloji değişimiyle birlikte sayının 30'lu rakamlara düştüğünü, henüz birkaç yıl önce gözleri ile gördü. Bugün insanın bilişsel sınırlarına dayanan bilgi işlem gücü, yakın gelecekte makine öğrenme düzeyini, insanın bilişsel ve fiziksel yeteneklerinin üzerine çıkarması da olasıdır.

İlk kez 2011 yılında Hannover Fuarında gündeme gelen endüstri 4.0, akıllı fabrikaları mümkün kılarak, sanal ve fiziksel imalat sistemlerinin birbiriyle esnek iş birliği yaptığı bir dünya vadediyor (Schwab,2017:16-17). Bununla birlikte bilgi işlem temelli teknolojiler olan yapay zekâ, kuantum bilgi işleme ve nesnelerin interneti; aynı zamanda endüstri 4.0'ın slogan kelimeleridir. Bugün devletler ve şirketler, stratejileriyle birlikte mal ve hizmet üretim süreçlerini de endüstri 4.0'a göre revize etmiş durumdadır.

Peki, özellikle son 20 yılda artan bilgi işlem gücü, saf bilgi işleyen vergi denetim örgütlerini nasıl etkiledi? Sorumuzun çok boyutlu yanıtı için öncelikle vergi idarelerinin fonksiyonlarını belirleyelim; sonrasında ise bilgi işlem teknolojilerinin, idarenin fonksiyonları üzerindeki etkilerini anlamaya çalışalım.

Vergi Denetim Kurulu (VDK), 2018 yılı faaliyet rapor göre toplam 11.402 personele sahiptir (VDK,2019:12). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ise 2018 yılı faaliyet raporuna göre 38.508 personele sahiptir (GİB,2019:26). Bu rakamlara göre ülkemizdeki vergi

idaresinin toplam personel sayısı 49.910 kişidir. Peki, bu yaklaşık 50 bin kişi, idarenin hangi fonksiyonlarını gerçekleştirir?

Vergi idareleri iki temel fonksiyonu gerçekleştirir. Birincisi temelde vergileme sürecini (Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) kapsayan **mükellef hizmetleri** fonksiyonudur. İkincisi ise vergi denetim süreçlerini kapsayan **denetim** fonksiyonudur. VDK saf denetim fonksiyonunu icra etse de GİB ağırlıkla mükellef hizmetleri fonksiyonunu icra eder ancak GİB'in sınırlı da olsa denetim fonksiyon vardır. Üçüncü bölümde hem bu fonksiyonları hem de idarenin bu iki kurumunu detaylıca sorgulayacağız ancak biz şimdilik idarenin fonksiyonlarına odaklanalım. Her iki fonksiyon da farklı örgüt yapılarını gerektirir; bu sebeple bilgi işlem teknolojilerinin etkisini öncelikle mükellef hizmetleri fonksiyonunda anlamaya çalışalım.

Bilgi işlem gücünün göstergeleri: Fiyat performansı, hız, kapasite ve bant genişliğidir (Kurzweil,2016:45). 2300 Transistöre sahip ilk tümleşik işlemcili bilgisayarın 1971 yılında piyasaya çıktığını düşünürsek; vergi idareleri gibi önemli büyüklükte veri işleyen örgütler için bilgi işlem gücü, ancak 90'lı yıllarda gerekli kapasiteyi sağlayabildi. Bu bakımdan vergi idarelerindeki dijital dönüşüm, dünyada ve ülkemizde 90'lı yılların sonunda başlamıştır.

1998 yılında başlanan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), üç aşama geçirmiş ve 2009 yılında tamamlanarak, ülkedeki tüm vergi dairelerini merkezi otomasyona dâhil edilmiştir (Doğan,2014:25-37). Bilgi teknolojileri farklı amaçlar için kullanılabilir; peki idare üç aşama geçiren dijital dönüşümle neyi amaçladı? Sorumuza yanıt bulmak için sahaya inelim ve geçmişte vergi idaresinde görev almış üst düzey bir bürokrata kulak verelim.

Şimdi vergilemeye esas teşkil eden birçok işlemler var. Bu işlemler önceden kâğıt ortamında tutuluyordu. Şimdi elektronik ortama taşındı ve taşınmaya devam ediyor. Vergi idaresi ve dünyadaki diğer vergi idareleri aslında teknolojiye geçme sebepleri, mükellefin gönüllü uyumunu arttırmak ya da mükellefin işlemlerini kolaylaştırmak değildi. İlk baştaki amaç kendi işlemlerini yani iş süreçlerini takip etmektir. Ancak zamanla teknoloji mükellef hizmetlerine ve denetime doğru evrildi (Mülakat,2018).

İdarenin bilgi teknolojilerini öncelikle iş süreçlerine yönlendirmesi, anlaşılabilir bir durumdur; çünkü milyonlarca mükellefin vergisel işlemlerini kâğıt ortamında takip etmek hiç te kolay değildir. Bu durumda bilgi teknolojileri ilk olarak vergileme sürecinin

gerçekleştirdiği vergi dairelerini ele geçirdi. Öyle ise bilgi teknolojilerinin daireleri nasıl etkilediğini anlayabilmek için emekliliği yaklaşmış bir vergi memuru bulalım.

28 yıldır vergi dairelerinde çalışıyorum. Geçmişte internet yoktu; öyle bilgi de yoktu. Resmî gazeteyi müdür fotokopi çekerdi ve şeflere dağıtırdı; biz kapıyorduk, gelen tebliği okuyalım diye... Beyannameleri elden alıyorduk ve her şeyi elle hesaplıyorduk. Örneğin yeniden değerlendirme oranı vardı ya da taşradaki vergi ile şehirdeki vergi farklıydı; bunların hepsini elle hesaplıyorduk. Bunları bilmek zorundaydık. Önceden bana vergi dairesinin anahtarını verselerdi, inanın tek başıma çalıştırırdım. Şimdi öyle değil; vergi numarasını gir, enter dedin mi iş bitti. (Mülakat,2017.)

Bilgi teknolojileri öncesinde vergi dairelerinin örgüt yapısı, makine bürokratik yapı ile profesyonel bürokratik yapı arasında bir yerlerdeydi. Daireler profesyonel bürokratik yapıda değildi; çünkü iş süreçleri yüksek derecede standartlaşmıştı. Bununla birlikte işin entelektüel derinliği nedeniyle vergi memurları, belli entelektüel becerileri de göstermek zorundaydı. Bu durum daireleri, makine bürokratik yapıdan birkaç adım uzaklaştırır. **Ancak mülakatçımızın da ifade ettiği gibi bilgi işlem teknolojileri, memurun göstermesi gereken entelektüel bilginin çoğunu üzerinde topladı ve iş süreçlerindeki insan faktörünü de azalttı.** Aslında yönetim bilimci Mintzberg bu durumu bize bir hipotezle açıklar: Teknik sistem ne kadar fazla düzenleyici olursa işlem(operatingwork) de o kadar formalleşir ve hizmet üretme biriminin yapısı da o kadar bürokratikleşir (2015:261).

Teknoloji böyle yaygın değildi. Kart Servisi vardı, hani okuldaki karne gibi... Mükellefin borçlarını KDV, gelir, stopaj, geçici vergi, kurumlar vergisi; borçlar kart servisinde tutulurdu, ödeme yapıldığında düşülürdü. Bilgisayar vardı ama sisteme yansımıyordu; diyelim mükellefin 100 lira borcu var ama biz 200 lira tahsil ettik. Sistem itiraz etmiyordu. Şimdi her şeyi sistem kendi ayarlıyor. Hata yapma olasılığı minimuma indi, otokontrol kuruldu (Mülakat,2017).

Anlaşılan o ki bilgi teknolojileri, mükellef hizmetleri fonksiyonunu gerçekleştiren vergi dairelerini, saf makine bürokratik örgüt yapısına dönüştürdü. **Bilgi işlem teknolojileri, karmaşık vergileme sürecini düzenledi ve vergi memurlarını sistemin adımlarını takip eden bilgi işlem operatörlerine dönüştürdü.** Gerçek şu ki bilgi işlem teknolojileri, bilgi işleyen örgütlerde insan bilincini yok sayar; geriye kalan ise rutin işleri gerçekleştiren vergi memurlarıdır.

Şimdi odak noktamızı denetim fonksiyonuna yoğunlaştıralım ve şu soruyu soralım: Bilgi teknolojileri denetim fonksiyonunu nasıl etkiledi? Bize bakış açısı sağlaması için bu kez, emekliliği yaklaşmış bir vergi müfettişi bulalım.

Geçmişte vergi incelemesi 3 yıl hatta 5 yıl sürebiliyordu; bir engel yoktu. Şimdi uzatma alabiliyoruz ancak bu süre 6 ay. Mükellef bir oda dolusu evrak, defter ve belge getiriyordu; nasıl inceleyeceksin? (Mülakat,2018).

Önceden söylediğimiz gibi vergi kanunları mükelleflere, vergiye konu ekonomik işlemlerini belgelendirmelerini ve yasal defterlere kaydetmelerini zorunlu tutar. Bilgi teknolojileri öncesinde tüm bu işlemler kâğıt ortamında tutulurdu; vergi denetimi ise insanın bilişsel yeteneklerine bağlıydı. Açıkçası kâğıda ve insana bağlı gerçekleşen vergi denetimleri, zaman alan bir süreçtir; bununla birlikte insan faktörü nedeniyle hata olasılığı da yüksektir.

Mülakatçımız bize teknolojinin vergi denetimine sonradan evrildiğini söylemişti. Evrilme sürecinin anahtar kelimesi ise standart veridir; aslında standart veri, algoritmaların en sevdiği veri türüdür.

*Öncelikli amaç dairelerin iş süreçlerini kolaylaştırmaktı; sonraki amaç ise mükelleflerin işlemlerini kolaylaştırmak oldu. Tabi bu mükelleflerden birtakım veriler alınıyordu ancak bunlar standart değildi; formatları farklıydı. Atıyorum X muhasebe programının 40 bin kullanıcısı var, Y muhasebe programının ise 50 bin kullanıcısı var; bunların hepsi veriyi farklı formatlarda oluşturunuyordu. E- fatura, e-beyanname, e-defter ile idare dedi ki verileri bu formatta oluşturacaksınız. **Yani idare verinin standartlarını belirledi (Mülakat,2018).***

Anlaşılan o ki idare, dijital denetime hazırlık için öncelikle mükelleften gelen verileri standardize etti. Standart verinin meyveleri ise bugün denetim örgütlerinin kullandığı KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Projesi (MERAK) gibi vergi denetim programlarıdır (Doğan,2014:447-542). Bazı programların, ekonomik işlemleri takip ederek üç alt mükellefe kadar dijital denetim yapabildiğini biliyoruz (Mülakat,2018). Ancak biz mali yazının yaptığı gibi bu programlara odaklanmayalım; sonuçta bu programlar gelen verinin niteliğine göre değişen ve gelişen algoritmalarıdır.

Sonuç olarak tüm bu standardizasyon süreci, bize bir devrin yakın gelecekte kapanacağını anlatır. Kâğıt ortamında ve insan faktörüyle yapılan vergi denetimlerini, artık algoritmalar

yapacak. Gerçek şu ki algoritmalar, müfettişlerin birkaç yılda ancak örnekleme yapabildiği bir oda dolusu standart veriyi, birkaç saniyede ve yüksek hassasiyetle denetleyebilir. Aslında mali yazının tıpkı bir slogan gibi eleştirdiği inceleme oranları, bilgi teknolojileriyle birlikte önemini yitirmiştir.       algoritmalar bilgi alabildikleri her mükellefi, bugün aralıksız denetlemektedir.

Tam inceleme, mükellefin vergiye konu tüm işlemlerinin incelemesidir; sınırlı inceleme ise amortismanla tabi iktisadi kıymetler ya da ücret gelirleri gibi vergiye konu özel işlemlerin incelenmesidir. Bilgi teknolojileri bugün vergi incelemelerinin kapsamını da değişirmiştir. Analiz programları, mükelleflerin risk unsuru taşıyan vergisel olaylarını tespit eder ve örgüt bu riskli vergisel olaylara odaklanır. Saha araştırmasında görüşünü aldığımız müfettişler, bize genellikle sınırlı inceleme yaptıklarını söylediler (Mülakat,2017-2018). **Aslında denetim örgütleri, bilgi teknolojileri sayesinde, mükelleflere karşı bakış açısı kazandığını da söyleyebiliriz.** Açıkçası teknoloji öncesinde vergi denetim örgütlerinin incelenecek mükellef seçimi kusurluydu. Gerçekte  rg t, milyonlarca mükellef arasından kimi incelemesi gerektiğini bilmiyordu. Ancak analiz programları, incelenmesi gereken mükellef seçiminde örgüte büyük kolaylık sağladığı gibi vergi denetimlerinin etkinliğini ve verimliliğini de arttırmıştır.

E-Fatura, E-Defter, E-beyanname, İnternet Vergi Dairesi; tüm bunlar bilgi teknolojilerinin mükelleflere sağladığı kolaylıklardan bazılarıdır. Vergileme sürecinin mükellefe yüklediği görevlerin neredeyse tamamı, bugün bilgisayar ortamında gerçekleştirilebilir. Meslek mensubu muhasebecilere sorduk: Vergi dairesine gitmeniz için bir sebep var mı? Muhasebeciler bize, bazı dilekçeler dışında daireye gitmek için bir sebep olmadığını söylediler (Mülakat,2018). Aslında bugün vergi dairelerinde gördüğümüz mükellefler, genellikle bilgi işlem teknolojilerinin ilerleme hızına yetişememiş, teknoloji uyumu düşük mükelleflerdir.

Önceden söylediğimiz gibi bilgi teknolojileri, farklı amaçlar için kullanılabilir. **Nasıl ki idare standart verileri kullanarak analiz programları oluşturabiliyorsa, pek    mükellefler de standart verileri kullanarak vergi denetimi öncesinde otokontrol sağlayabilir.** Durumu bilişimcilere soralım ve olayı yerinde anlayalım.

Biz bir program geliştirdik; denetim programı. Programın içinde şu an 500 tane kural var. Örneğin amortismanlarla ilgili kurallar var, kasa ile ilgili kurallar var ya

da banka ile ilgili kurallar var. Mükellef e-defterini getiriyor ve programın içine bırakıyor. Program arka planda çalışıyor ve bir rapor çıkartıyor; yani vergi inceleme raporu gibi. Örneğin diyor ki program, kanunun şu maddesini ihlal ettin ya da kasanda şu kadar para bulundurman gerekirken bu kadar para var. Bunun gibi 500 kural var programda... (Mülakat 2017)

Algoritmalar dinamik karakterlidir; bugünkü beş yüz kural, yakın gelecekte muhtemelen beş bin kural olacak. Anlaşılan o ki mükellefler için otokontrol sistemleri, bilişimciler tarafından tasarlanmaya başlandı. Aslında bu durum meslek mensupları ve vergi müfettişleri için taşları yerinden oynatacak kadar önemli bir gelişmedir. **Şimdiye kadar programın yaptığı işi, mükellefler için meslek mensupları yapıyordu; ancak yakın gelecekte onlara ihtiyaç azalacak ya da hiç ihtiyaç olmayacak.**

Teknoloji tarihi, bize teknolojinin yok ettiği sayısız mesleği anlatır. Görünen o ki meslek mensupları yakın gelecekte yerlerini bilişimcilere bırakacak. Gelişmenin vergi müfettişlerini ilgilendiren kısmı ise, programın denetiminden geçen beyannamelerin, neredeyse mevzuat ve muhasebe yönüyle kusursuz olmasıdır. **Bu durum, vergi müfettişlerinin beyannamelerde hata bulmasını zorlaştıracaktır.** Gerçek şu ki kâğıt ortamında defter ve belge inceleyen klasik vergi müfettişi mesleki niteliği, artık tür değiştirmek zorundadır. Ancak bu durum örgütümüzü yakından ilgilendir; bu sebeple konuyu ayrı bir başlıkta ve üçüncü bölümde tartışalım.

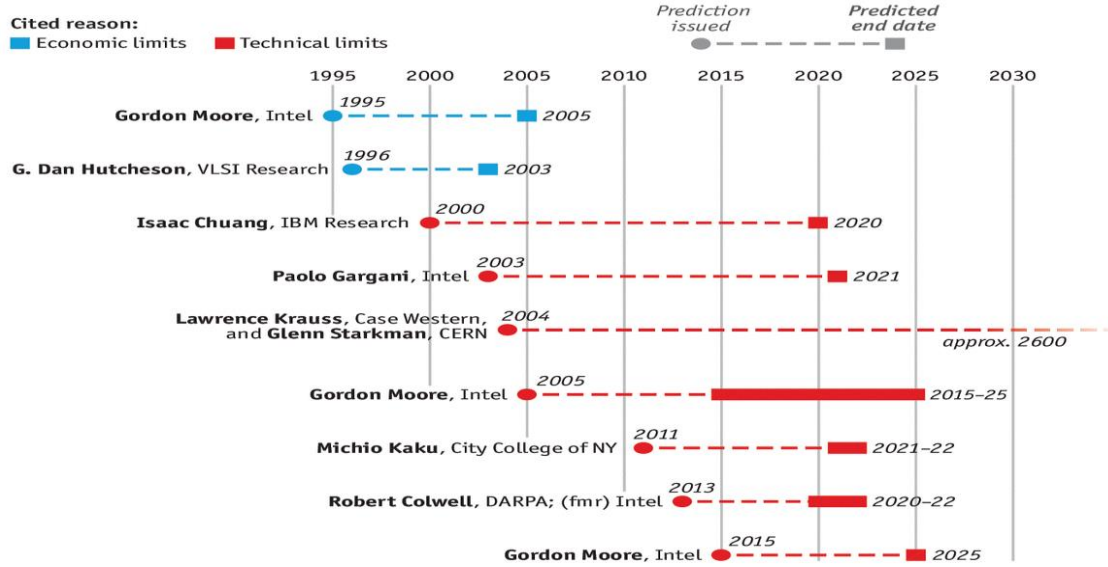
Pekâlâ, elimizdeki bu bilgilerle, yakın gelecekte bilgi teknolojilerinin vergi dünyasına olası etkilerini öngörebiliriz. Öyle ise tüm bu bilgileri birleştirelim ve gelecekteki vergi dünyasına bir göz atalım.

2.3.4. Gelecekteki Vergi Dünyası

Öncelikle belirtmeliyiz ki tüm bu öngörüler Moore Yasası'na bağlıdır. Moore Yasası, bilgi işlem gücü ile donanım fiyatları arasındaki ters orantıya dikkat çeker (Bugüne kadar bilgi işlem gücü arttıkça, donanım fiyatları azaldı). Moore Yasasındaki yavaşlama, tüm bu öngörülerini de geciktirecektir. Şekil 20, bize Gordon Moore 'la birlikte farklı bilim insanlarının Moore Yasasının olası çöküş tahminlerini anlatır. Şekil 20'deki tüm tahminler, bu tezin yazım tarihinden sonraki birkaç yılda, yasanın çökeceğini öngörür. Ancak kötümser değiliz; teknoloji tarihi, insanlığın Moore Yasası gibi pek çok teknolojik soruna çözüm bulduğunu örneklerle doludur. Bununla birlikte gelişmekte olan kuantum

bilgisayarlarının hızları, günümüz bilgisayarlarından çok daha fazla olacağı öngörülmektedir. Moore Yasının çökmesi durumunda ise açıkçası korkmalıyız; bugün ekonomilerimiz, her zerresine kadar bilgi işlem teknolojilerinin ilerleme hızına bağımlıdır. Ancak biz yasa çökmeyecekmiş gibi düşünelim ve gelecekteki vergi dünyasını anlamaya çalışalım.

Şekil 20: Farklı Bilim İnsanları Tarafından Moore Yasasının Olası Çöküş Tahminleri



Kaynak: The Economist, 26-03-2016, <https://www.economist.com/technology-quarterly/2016-03-12/after-moores-law>, Erişim Tarihi: 01.11.2018

Vergi idaresinin ulaştığı bilgi işlem kapasitesi, yakın geçmişte idarenin fiziki ortamında gerçekleşen vergisel işlemleri, bugün dijital ortama taşınmış durumdadır. Örneğin E-Defter, E-Fatura, E-Beyanname gibi dijital uygulamalar, mükellefin saklaması gereken yasal belgeleri ve mükellefin belli dönemlerde vermesi gerekli beyannameleri, idare ile koordineli biçimde dijital ortama taşınmıştır; ancak uygulama bugün tüm mükellef gruplarını kapsamaz. VUK'un 454 Sıra numaralı genel tebliğine göre bürüt satışları 10 milyon Türk Lirası ve üzeri olan mükellefler ile bazı Özel Tüketim Vergisi mükellefleri, E-Fatura ve E-defter kullanmak zorundadır. Bu durumda dijital ortama taşınmayan mükellef grupları hala mevcuttur. Ancak şu an bir geçiş dönemindeyiz; yakın gelecekte tüm vergisel işlemler, mükellef ayırt etmeksizin dijital ortama taşınacaktır.

Süreci doğru tahmin edebilmek için önemli bir detayı gözden kaçırmamalıyız. Bir internet gazetesinin haberine göre Danimarka Hükümeti 2030 yılına kadar alışverişleri nakit

paradan arındıracak (<https://www.ntv.com.tr/ekonomi/danimarka-nakit-para-kullanimini-sonlandirmak-istiyor>, Erişim Tarihi:21.04.2019). Nakit işlemler, vergi idareleri tarafından takibi ve tespiti en zor işlem türüdür. Bu bakımdan tıpkı moda gibi diğer dünya devletlerinin, Danimarka Hükümetini takip edeceğini ve 2040 yılına kadar birçok devletin fiziki parayı kullanımdan kaldırılacağını düşünüyoruz. Fiziki paranın kullanımdan kaldırılmasıyla birlikte ekonomik işlemlerin parasal karşılığı da vergi idareleri tarafından eş zamanlı gözlemlenebilecek.

Şimdi 2040'lı yıllarda nakit paranın olmadığını ve vergisel işlemlerin mükellef ayırt etmeksizin dijital ortamda gerçekleştiğini düşünelim. Muhtemelen süreç bir sonraki aşamaya geçecek; ancak bir sonraki aşamayı açıklamadan önce 2040'lı yıllardaki bilgi işlem gücünü öngörmemiz gerekir.

Bir internet gazetesinin haberine göre Amerika Birleşik Devletleri Enerji Bakanlığı, 600 milyon dolarlık yatırımla, saniyede 1.5 exaflops (1,5 kuintilyon ya da $1,5 \times 10^{18}$) işlem yapabilen Frontier adındaki bir süper bilgisayar, 2021 yılına kullanıma sunacak (<https://www.dailymail.co.uk/sciencetech/article-7006761/Fastest-supercomputer-world-built-2021.html> , Erişim: 14.05.2019). Fütürist Kurzweil'in öngörüsüne göre 2040 yılında 1.000 dolar başına saniyedeki işlem sayısı 10^{20} olacak (2016:102). Kurzweil'in öngörüsünü doğru kabul ettiğimizde, 600 milyon dolarlık Frontier 'in saniyede $1,5 \times 10^{18}$ işlem gücüne karşılık, 2040 yılında 1.000 dolar karşılığında saniyede 10^{20} işlem kapasitesi elde edilecektir. Başka bir deyişle 2040 yılında bir saniyedeki işlem gücü, Frontier 'in maliyet oranından yaklaşık 40 milyonda bir daha ucuz olacak; bununla birlikte bir saniyedeki işlem gücü Frontier 'den yaklaşık 66 kat daha hızlı olacaktır. Bu durumda 2040'lı yıllardan itibaren devletler, birkaç milyon dolarlık yatırımla bile neredeyse tüm ekonomiyi eş zamanlı gözlemleyecek bilgi işlem gücüne sahip olabilir. Aslında tüm bu tahminler bize sanayi devrimiyle ortaya çıkan beyan sisteminin, yakın gelecekte son bulacağını anlatır.

Uygarlığın icadından sanayi devrimine kadar geçen sürede tarıma bağlı kalan ekonomi nedeniyle, devletler vergiyi garantilemek için toprağı yönetmek zorundaydı. Devletler toprağı yönetemedikleri durumda ise iltizam sistemi ile verginin potansiyelini peşinen sattılar. Sanayi devriminin doğurduğu karmaşık ekonomi ise devletleri paradigma değişikliğine zorladı. Milyonlarca mükellefin ödemesi gerekli vergiyi tespit etmek, teknik

olarak devletler için bugün bile mümkün değildir; bu sebeple devletler, zorunlu olarak beyan sistemi ile bu görevi mükelleflere yükledi. Ancak bilgi işlem teknolojileri yakın gelecekte bu zorunluluğu ortadan kaldıracak.

Öngörümüz şu ki devletler, tüm ekonomik işlemlere hâkim olacak bilgi işlem kapasitesine ulaştıklarında, paradigma değişikliğine gidecekler ve beyan sisteminden vazgeçecekler. Muhtemelen 2040'lı yıllardan itibaren nakit ekonomisi son bulacak; bununla birlikte 2040'lı yıllardaki bilgi işlem kapasitesi, devletlere tüm ekonomik işlemleri eş zamanlı gözlemleme fırsatı sunacak. **Sonuç olarak 2050 yılından itibaren mükellefler beyan zahmetinden kurtulacak ve beyannameler vergi idareleri tarafından hazırlanacak.**

Tam da bu noktada şu soruyu sorabiliriz: Yakın gelecekte meslek mensuplarına ve kamudaki vergi memurlarına ne olacak? Muhakkak ki beyan sistemi ortadan kalkana kadar süreç farklı aşamalar geçirecektir. Ancak nakit ekonomisinin son bulmasıyla birlikte vergi idareleri, nasıl ki bugüne kadar vergisel işlemleri standardize ettikleri gibi yakın gelecekte ekonomik işlemleri de standardize etmeye başlayacaklar ve tüm ekonomik verileri kendi bilgi işlem kanallarına yönlendirecekler. Bu hususu biraz daha açalım.

Servet vergileri dışında ödenecek vergi, temelde ekonomik işlem değerine belli oranlar uygulanarak veya ekonomik işlem sonrasında elde edilen ekonomik fazlaya belli oranlar uygulanarak hesaplanır. 2040 yılından itibaren bankalardaki parasal hareketleri eş zamanlı gözlemleyebilen vergi idareleri, bu parasal hareketlerin karşılığı olan ekonomik işlemleri de standardize edecek ve parasal hareketlerle birlikte ekonomik işlemleri de eş zamanlı gözlemleme fırsatı yakalayacak. Örneğin borsa yatırımcısı hisse senedi aldığı anda, bilgiler bankadan ve borsadan eş zamanlı vergi idaresine gelecek; yatırımcı hisse senedini bir yıl sonra sattığında, sistem alış-satış miktarlarını karşılaştıracak ve ödenecek vergi sistem tarafından otomatik olarak belirlenecektir. **Bu durum beyannamelerin otomatik oluşmasını sağlayacak ve artık meslek mensubu muhasebecilere ihtiyaç kalmayacak.** Muhtemelen meslek mensubu muhasebecilerin yerini, mükelleflere vergisel süreçlerde oto kontrol sistemleri sağlayan bilişim uzmanları alacak.

Önceden söylediğimiz gibi vergi daireleri, mükellef hizmetleri fonksiyonunu gerçekleştiren birimlerdir. Beyannamelerin otomatik oluşmasıyla birlikte muhtemelen muhasebecilerin kaderini vergi memurları da paylaşacak ve vergi dairesi dediğimiz şey merkezde sistemsal sorunları çözümleyen bilişim uzmanlarından fazlası olmayacak.

Peki, yakın gelecekte örgütümüzde neler değişecek? **Yakın gelecekte bankalar ve vergi idareleri gibi bilgi işleyen örgütlerde, bilgi işlem disiplinin farklı disiplinlerle evliliğini göreceğiz.** Örneğin vergi idarelerinde mali disipline hâkim bilişim uzmanları çalışacak; bankalarda ise finans disiplinine hâkim bilgi işlem uzmanları çalışacak. Yakın gelecekte bu örgütlerde, mükelleflerle ya da müşterilerle fiziki temas ihtiyacı, minimum seviyeye inecek. Aslında bu sürecin şimdiden başladığını da söyleyebiliriz.

Bugün özellikle büyük mükellef gruplarında vergisel işlemlerin dijital ortama taşınma süreci tamamlanmış durumdadır. Açıkçası kâğıt ortamında vergi denetimi yapabilen klasik vergi müfettişi mesleki niteliğinin, bu noktadan sonra işlevsel olduğunu düşünmüyoruz. **Gerçek şu ki dünyadaki vergi denetim örgütleri, yakın gelecekte nitelik uyuşmazlığı sorunu ile yüzleşmek zorunda kalacak.** Vergi denetim örgütleri bugün nitelik uyuşmazlığı sorununu daha az hissediyor olabilir. Ancak önümüzdeki yıllarda süreç ilerleyecek ve tüm vergisel işlemler dijital ortama taşınacak. **Bu durumda idareler bugünkü vergi denetçilerini mali disipline hâkim bilişim uzmanları ile değiştirmedikleri takdirde, açıkçası denetim yapamaz hale gelebilirler.**

Anlaşılan o ki önümüzdeki 30 yıl içinde meslek mensubu muhasebecilere ve vergi dairelerindeki memurlara veda edeceğiz. 2050 yılına doğru beyannamelerin bilgi işlem sistemleri tarafından otomatik oluşturulmasıyla birlikte vergi denetimleri tamamen dijital ortamda gerçekleşecek; denetimler ise mali disipline hâkim bilişimciler tarafından yapılacak. Ancak süreci yavaşlatacak pek çok faktörün varlığını da yok sayamayız.

Süreci yavaşlatacak en önemli faktör Moore Yasasıdır; ancak önceden söylediğimiz gibi yasanın yavaşlayacağını düşünmüyoruz. Potansiyel olarak kuantum bilgisayar teknolojisi, tüm bu süreci zamansal olarak geriye çekme olasılığı da mevcuttur.

Toplumların bilgi işlem teknolojilerine uyum sorunu, süreci yavaşlatacak bir diğer faktördür. Çoğu durumda gerek olmamasına rağmen bugün teknoloji uyumu düşük mükellefler, vergi dairelerine gitmektedir; ancak bugün ülkemizde bilgi teknolojisi

eğitimi, ilkokul seviyene kadar indi. Muhtemelen bir nesil sonra uyum sorunu daha az hissedilecek.

Bugün kayıt dışı ekonomi, gelişmiş ölkelerde dahi yüzde 10'un altında değildir. Yakın gelecekte bilgi işlem teknolojileri, kayıt dışı ekonomiyi sıfır rakamına yaklaştırma potansiyeline de sahiptir. Bu durum, özellikle gelişmekte olan ölkelerin vergisel alışkanlıklarını değiştirecek niteliktedir. Vergi uyumu düşük gelişmekte olan ölkeler, toplumdaki gelebilecek olası tepkiyi karşılayabilmek için vergi politikalarını yakın gelecekte gözden geçirmek zorunda kalabilir. Bu sebeple gelişmekte olan ölkelerde süreç olasılıkla daha yavaş ilerleyecek.

2.4. Vergi Denetim Örgütleri ve Amaç

Teleonomi terimi, biyologlar tarafından yaşamın amaca dönüklüğünü belirtmek için tanımlanmıştır; gerçekte terim gayet açık olan bir davranış örüntüsüne verilen isimdir: Tüm canlılar sanki bir gündemleri varmış gibi davranır (Pross,2016:23). Aslında yaşamın devamlılığı için her canlı, doğumdan ölüme kadar geçen sürede, bir gündemi varmış gibi davranmak zorundadır. Örneğin her canlı, yaşamın devamlılığı için iki biyolojik gerekliliği sağlamak zorundadır: Besin sağlamak ve çoğalmak. Ancak doğa, işi şansa bırakmamış ve insan dışındaki canlıların gündemini biyolojik sınırlara hapsederek, bu canlıların gündemini bizzat kendisi belirlemiştir. Bilinci biyolojik esareti aşabilen insan ise kendi gündemini belirleyebilir; aslında bu gündemin büyük bir kısmına “sosyal bilimler” diyoruz.

Bilinen tarihte sadece 12 bin yıl geriye döndüğümüzde, karşımıza biyolojik sınırdaki yaşayan arkaik insan çıkacaktır. Avcı toplayıcı olan arkaik insanın ekonomisi sadece günlük ihtiyacı karşılayacak kadardır; basit sosyal yaşamında ise karmaşaya yer yoktur. Besin üretmeyi öğrenen neolitik insan için de durum farklı değildir. 50-400 kişilik neolitik köylerde yaşayan ve sadece ailesine yetecek kadar besin üreten neolitik insanın hayatında, sosyal karmaşa bulamayız. Ancak insanlık, uygarlığın icadıyla birlikte bir arada yaşamayı benimsedi ve zamanda ileriye doğru karmaşıklık düzeyi artan sosyal kaosu da başlattı. Örneğin Babil Kralı Hammurabi, MÖ 1700'lü yılların sonunda sadece 282 madde ile sosyal düzeni tanımlayabildi. Ancak bugün sosyal düzeni tanımlayan yazılı normlar, neredeyse orta büyüklükteki bir kütüphaneyi dolduracak seviyededir.

Bugün gündemimizi belirleyen farklı sosyal sistemlerin birbirleriyle karşılıklı etkileşimi, çoğu durumda paradoksal çatışmaya dönüşür. Örneğin devlet dediğimiz anonim varlık olmadan, teknik olarak bir arada yaşayamayız; ancak bir arada yaşamanın bedeli olarak bugün hepimiz, isteksiz de olsa birer vergi mükellefiyiz. Gerçek şu ki birlikte yaşamak için kurguladığımız her sosyal sistem, bünyesinde paradokslar barındırır. Bununla birlikte farklı sosyal sistemlerin paradoksal çatışma hali, sosyal sistemlerin amaca dönüklüğüne de zarar verir.

Saha araştırmasında yukarıdaki açıklamaya benzer bir durumla karşılaştık. Vergi denetim örgütleri (VDÖ), örgütsel amaçları gerçekleştirirken farklı sosyal sistemlerin VDÖ'nün önüne yapay engeller oluşturduğunu gösteren pek çok bulguya ulaştık.

Kavram kargaşası yaratmamak için belirtmeliyiz ki yönetim yazınında bir durumsal faktör olarak tanımlanan hedefler ve stratejiler ile bizim tanımlayacağımız amaç faktörü arasında, ciddi nüans farkları vardır. Yönetim yazını bize genellikle kâr amacı güden örgütleri anlatır ve kâr amacı güden örgütlerin örgütsel amacı öncelikle ekonomik fazla yaratmaktır. Bu bakımdan yönetim yazınındaki hedefler ve stratejiler, genellikle kâr amacı güden örgütlerin örgütsel amaçları gerçekleştirmek için hangi yolları izleyeceğini sorgular. Ancak bizim tanımladığımız amaç faktörü ise VDÖ'nün örgütsel amaçlarını belirsizleştiren faktörleri sorgulayacaktır. Bununla birlikte konuyu tartışılabilir hale getirmek için iki yöne odaklanmamız gerekir. Birincisi VDÖ bir kamu örgütüdür ve kamu örgütleri doğaları gereği özel örgütlerden farklı sosyal sistemlerle etkileşime girer. Bu sebeple öncelikle antropoloji ve tarih bilimlerinden yardım alalım; sonrasında ise kamu yönetim biliminden yardım alalım ve kamu örgütlerinin doğasını anlamaya çalışalım. Ancak kamu yönetim bilimi genellikle kamu örgütlerinin özeline girmeden, bütüncül bir yaklaşımla kamu örgütlerine açıklama getirir. Vergi ekonomik bir olay olduğuna göre VDÖ'nün özeline girebilmek için pekâlâ iktisat biliminden yardım alabiliriz. Öyle ise öncelikle kamu örgütlerinin doğasını sorgulayalım.

2.4.1 Kamu Örgütlerinin Doğası

Wilson, birçok özel sektör kuruluşunda da kamu kuruluşunda olduğu gibi anlaşılması ve gerçekleştirilmesi güç amaçların varlığından söz eder (1996:37). Aslında Wilson'ın vurgulamaya çalıştığı husus, örgütsel amaçtaki belirsizliktir. Tartışmaya Wilson'ın işaret

ettiği noktadan başlayalım ve şu soruyu soralım: Bugün etrafımızı çevreleyen sayısız örgütün varlık sebebi nedir?

Örgütler, bir amaç olmadan kendi kendilerine var olamazlar; bununla birlikte örgütler, var olabilmek için kendilerini destekleyen sosyal sistemlerin varlığına da ihtiyaç duyarlar. Örneğin kâr amacı güden özel örgütlerin amacı, piyasa koşullarında artı değer yaratmaktır; geriye kalan amaçlar ise tali amaçlardır. Örgüt, büyüme hedefleri koyabilir, ülke ekonomisine katkı sağlamayı amaçlayabilir ya da çevreci bir politika izleyebilir. Ancak bu örgütler, tüm bu tali amaçları gerçekleştirebilmek için öncelikle artı değer yaratmak zorundadır; onları destekleyen sosyal sistem ise kapitalizmdir. Bu durumda kâr amacı güden örgütlerin varlık sebebini, “kapitalist ekonomik sistem içinde artı değer yaratmaktır” şeklinde kavramsallaştırabiliriz. Peki, kamu örgütlerinin varlık sebebi nedir?

Birlikte yaşam ve toplumsal iş bölümü, muhtemelen türümüzü diğer canlılardan ayıran en önemli iki sosyal özelliktir. Ancak bilinen tarihte sadece 5 bin geriye döndüğümüzde, bu iki önemli sosyal özelliğimiz belirsizleşir. Childe, antropolojik ve arkeolojik belgelerin, en eski yazılı belgelerden bu yana geçen zaman diliminin, kabaca yüz katı kadar bir zaman dilimini kapsadığını söyler (1974:44). Uygarlık tarihi, toplam tarihimizde 5 bin yılı kapsadığını düşünürsek; Childe’nin hesaplamasına göre insanlık, neredeyse 500 bin yıl uygarlık olmadan yaşadı.

İnsanlığın uygarlık yönünde attığı ilk adımlar, doğayı fizyolojik ihtiyaçları için determinist hale getirme çabaları ile başlar. Günümüzden yaklaşık 12 bin yıl önce gerçekleşen neolitik devrim (Tarım devrimi) ise bu çabaların sonucudur. Yaklaşık 500 bin yıl besin üretmeden yaşayan arkaik insan, neolitik devrimle birlikte besin üretmeyi öğrendi. Ancak sadece ailesine yetecek kadar besin üreten neolitik insan, uygarlığın katmanlaşmış toplumsal yapısını oluşturacak motivasyona sahip değildi. Sümer ve Mısır medeniyetleri, bilinen tarihte neolitik kendi kendine yeterliliği aşarak, uygarlığın katmanlaşmış toplumsal yapısını oluşturan ilk medeniyetlerdir.

Uygarlığın doğumu, geleneksel tarımın sınırlı ekonomik koşullarında gerçekleşti. Merkezde siyasi gücü elinde tutan monarşiler, dönemin teknik koşulları gereği

merkezden çevreye doğru siyasal gücü feodaliteye devretti; toplumun büyük çoğunluğu ise çiftçiydi.

Sanayi devrimi öncesinde kurulmuş tüm devletlerde, geleneksel tarım ekonomisinin yol açtığı feodal toplumsal düzen hüküm sürmüştür. Ancak tarım ekonomisinin 5 bin yıllık kısır döngüsünü değiştirecek devrim-sanayi devrimi- insanlığın neolitik devrimden sonra ikinci toplumsal dönüşümünü temsil eder (Akdemir ve Sheykhmambetova, 2019:70).

Misses'in deyişiyle modern devlet, feodalitenin harabeleri üzerine kurulmuştur; derebeylerin ve prenslerin nüfuz ve iktidar boşluğunu ise bürokrasi doldurmuştur (2000:16). Geleneksel devlette egemenlik, genellikle bireylerde toplandı. Ancak sanayi devrimi sonrasında ortaya çıkan modern devlet, egemenliği seçimler yoluyla ve belli süreliğine halkın temsilcilerine devreder. Bu durum geleneksel devletin bireyselliğine karşın, modern devlete anonim bir karakter kazandırır.

İlk medeniyetlerde dahi örgütlü devlete rastlayabiliriz; ancak bu örgütlere, kamu örgütü diyemeyiz. Geleneksel devletin askeri ve mali yönü ağır basan örgütlenme düzeyi, kamudan daha fazla monarşilere ve feodallere hizmet için tasarlanmıştı. Sanayi devrimiyle birlikte değişen sosyal koşullar, geleneksel devlette görülmeyen sağlık, eğitim ve bayındırlık gibi devlet bünyesinde ve topluma hizmet etmeyi amaçlayan örgütleri doğurdu. Bu bakımdan kamu örgütleri, sanayi devriminin bir yeniliğidir.

Gerçek şu ki tarım ekonomisine bağlı geleneksel devlette, kapitalist ekonomik sistemin yaşaması mümkün değildi. Sanayi öncesi teknik koşullar nedeniyle toplumlar, mal ve hizmetin fiyat değişimlerine duyarlıydı; geleneksel devletin örgütlenme düzeyi ise bu duyarlılığa cevap verecek düzeyde değildi. Bu sebeple geleneksel devlette, mal ve hizmetin fiyatını genellikle devletler belirledi. Ancak sanayi devrimi sonrasında gelişen kapitalist ekonomik sistem, hayatta kalabilmek için modern devleti doğurdu. Başka bir deyişle kapitalizm devlete kurumsallaşma olanakları sunarken; devlet ise kapitalizmin doğasındaki vahşiliği evcilleştirerek, kapitalizmin hayatta kalmasını sağladı. Gerçekte kapitalist ekonomik sistemin ürettiği mal ve hizmetler, toplumun tüm kesimlerine hitap etmez. Bununla birlikte savunma ve diplomasi gibi tam kamusal mallar, doğası gereği kapitalist ekonomik sistem içinde üretilmez. Bu boşlukları dolduran ise genelde devlet mekanizması, özelde ise kamu örgütleridir.

Tüm bu açıklamalar bize, kamu örgütlerinin varlık sebebini “toplum yararı için kamusal mal ve hizmet üretmektir” şeklinde kavramsallaştırma olanağı sunar. Kamu örgütlerini destekleyen sosyal sistem ise özelde devlet, genelde ise bugünkü kaotik sosyo-ekonomik yapımızdır.

Acil tıbbi desteğe ihtiyacımız olduğunda çağırdığımız ambulans, adli bir vaka ile karşılaştığımızda gelen güvenlik görevlisi ya da adli vakanın çözümü için gittiğimiz adliyeler; tüm bu olaylarda karşımıza çıkacak görevliler, muhtemelen bir kamu görevlisi olacaktır. Bir arada yaşamamızı sağlayan kamu örgütleri, ülkelerde görülen devlet anlayışındaki farklara rağmen, devlet sistemi içinde ve kendi özel amacını gerçekleştirmek için varlık bulur. Hastaneler topluma sağlık hizmeti sunar, okullar toplumu eğitir, emniyet teşkilatı topluma güvenlik hizmeti sunar, vergi idareleri ise tüm bu kamusal hizmetlerin sunulması için gerekli finansmanı sağlar. Farklı amaçları gerçekleştiren kamu örgütlerinin çeşitlilik nedeni ise sanayi devriminden bugüne kadar birçok sosyal ve teknik sorunun çözümünü, kamu örgütlerine yüklediğimiz içindir. Örneğin büyüyen kentlerde birlerinin çöpleri toplaması gerekir, yine birilerinin tüm topluma sağlık hizmeti sunması gerekir, değişen sosyo-ekonomik koşullarda ise tüm toplum belli seviyeye kadar eğitilmelidir. Sonuçta elimizde kalan ise devletin anonim varlığı içinde, kamu yararı için farklı örgütsel amaçları gerçekleştiren kamu örgütleridir.

Kamu örgütleri, toplum bilincinde genellikle verimsizlik, çalışmayan ve kaytaran memurlar ya da kötü yönetim gibi anlamlar ifade eder. Paradoks da bu ya bugünkü kaotik sosyo-ekonomik sistemde, kamu örgütleri olmadan bir arada yaşayamayız. Ancak pek çok eleştirmen kamu örgütlerinin doğası gereği yönetilemez olduğunu söyler (Drucker ve Maciariello, 2015:209). Peki, kamu örgütleri doğası gereği neden yönetilemez?

Kâr amacı güden örgütler ve kamu örgütleri, bugünün dünyasına hâkim iki genel örgüttür. Her iki örgüt türü de farklı koşullarda çalışır, ancak iki genel örgütün koşulları arasındaki farklar, bize makul bir kavrayış fırsatı sunabilir.

Eğer ekonomik işlem, rekabet koşullarında, alıcı ve satıcı arasında, belli bedel karşılığında, arz ve talep dengesi gözetilerek gerçekleşiyorsa, biz bu ortama piyasa deriz. Kâr amacı güden örgütler piyasa koşullarında çalışır ve piyasa mekanizması tıpkı doğal seçim gibi bu örgütleri test eder. Farklı olarak kamu örgütleri, siyasal piyasa

koşullarında çalışır; üretilen mal ve hizmeti ise etkilenme ve yasa esasına göre dağıtır (Wilson, 1996:382). Bununla birlikte ekonomik piyasada fayda, mal ve hizmetin bedelini ödeyende kalır; siyasal piyasada üretilen mal ve hizmetin faydası ise genellikle topluma yayılır. Bu durum örgütsel performansı ölçmeyi zorlaştırır ve kamu örgütleri performans kontrol sistemlerinin yokluğunda çalışır. Siyasal ve toplumsal denetim yoluyla yapılan performans kontrolü ise etkin olmaktan daha fazla yapaydır.

Siyasal iktidarlar, kamu örgütleri vasıtasıyla amaçlarını ve programlarını gerçekleştirir (Eryılmaz,2010,7). Bu bakımdan kamu örgütleri, siyasal iktidarların amaç ve programlarını uygulamaya geçiren birer araç niteliğindedir. Aslında bu durum kamu örgütlerini, bir nevi sosyal sistemlerin çatışma alanına çevirir.

Demokratik yönetim sistemlerinde siyasal iktidarlar, seçimler aracılığıyla toplumdan belli süreliğine onay alarak ülkeleri yönetirler. Mises, büyük bir seçmen kitlesi hükümet parası ile geçindiği takdirde, temsili demokrasilerin hayatta kalamayacağını söyler (2000,75). Gerçek şu ki birlikte yaşamak için tasarladığımız her sosyal sistem, mükemmelden daha fazla rasyoneli temsil eder. Örneğin gazeteci Polito, kendisiyle yapılan bir söyleşide “Amerika Birleşik Devletleri’nde kongreye seçilmek için bir milyona, senatoya seçilmek için on milyona, başkan seçilebilmek için ise yüz milyon dolara” ihtiyaç olduğunu söyler (Dahrendorf, 2015:62). Peki, siyasal iktidar adayları görev süresi boyunca kazanacağı paranın daha fazlasını, neden seçilebilmek için harcarlar? Rasyonel yönetim sistemi olan demokrasinin, bize cevap vermeyeceği çok fazla sorunun varlığı da mevcuttur. Bununla birlikte yönetimin doğası ile demokratik yönetim sistemi arasındaki kan uyuşmazlığı, kamu örgütlerini yönetilemez hale getiren önemli bir faktördür.

Bu kan uyuşmazlığını ortaya koyabilmek için iki genel genel örgüte -kâr amacı güden örgütler ve kamu örgütleri- personel alındığını düşünelim. Kâr amacı güden örgütler personel alırken, emek piyasasının onlara sunduğu fırsatlar arasından genellikle rasyonel olanı tercih eder; örgüt bu tercihi yaparken genellikle özgeçmiş dediğimiz, kişinin geçmiş iş tecrübelerini ve eğitim durumunu dikkate alır. Ne yasalar ne de toplum bu tercihi sorgulamaz ki örgüt bu tercihi yaparken özgürdür. Ancak belli şartları sağlayan tüm toplum üyeleri, kamu örgütlerinde çalışma hakkına sahiptir; ayrıca bu durum yasalarla da güvence altına alınmıştır. Bu durumda kamu örgütleri personel seçiminde toplumsal

adaleti sağlamak zorundadır. Örgüt zorunlu olarak belki de personel seçmenin en kötü yöntemi olan sınav sistemine başvurmak zorundadır. Kişilerin birçok özelliğini yok sayan sınav sistemi, genellikle referans bilgilere en fazla cevap verenler arasından kamu personellerini seçer. Sınav sistemine ek olarak mülakat yöntemi, personel seçiminde kullanılan bir diğer yöntemdir; ancak mülakat yönteminin adam kayırmaya yol açtığını gösteren pek çok kanıtın varlığı da mevcuttur.

Kamu örgütleri, örgütsel amaçları gerçekleştirirken demokratik sistemin kamu örgütlerine dayattığı toplumsal adalet ya da eşitlik anlayışını -tıpkı personel seçiminde olduğu gibi- gözetmek zorundadır. Bu durum kamu örgütlerinde yapısal esnekliğini yok eder ve örgütü kurallar zincirine bağlar. Wilson, bu duruma dikkat çekmek için “bedelini ödeyeceğimizi düşünmeden devamlı olarak daha çok kuralı yığıp durduğumuzu” söyler (1996:362). Kamu örgütlerinde amaç belirsizliğine yol açan bu durum, yöntem sorunlarını da beraberinde getirir ve kamu örgütlerinin görev tanımlarını ve iş yapış biçimlerini yozlaştırır. Tuhaf olan ise toplumsal ve siyasal denetim sonucunda kurallar zincirine bağladığımız kamu örgütlerini, verimsizlikle ya da kırtasiyecilikle suçlayan toplumsal bir algıya sahip olmamızdır.

Kamu örgütlerinin dış çevresi gibi iç çevresinde de durum iç açıcı değildir. Kamu örgütlerinin temel özelliği, üyelerine genellikle yaşam boyu istihdam garantisi sağlamasıdır. Yaşam boyu istihdam garantisi, örgüt üyelerine değişken siyasal iktidarlara karşın bir çeşit koruma kalkanı sağlar. Aslında işi koruma iç güdüsü, kâr amacı güden örgütlerde tek başına ciddi bir motivasyon aracıdır. Ancak kamu örgütü üyesi, bir kez yaşam boyu istihdam zırhını büründükten sonra, örgütsel yaşamı boyunca motivasyonel araçların yokluğunda iş görür. Tek motivasyonel araç olan görevde yükselme ise yine sınav ve mülakat sistemleri ile sağlanır. Aslında bir kez kamu örgütü üyeliğine hak kazanan memurların, örgütsel yaşamı boyunca performans göstermesi için hiçbir neden yoktur.

Yönetim bilimci Parkinson, İngiliz Deniz Kuvvetlerinin 1914-1928 yılları arasındaki personel istatistiklerini incelediğinde, ilginç sonuçlara ulaşır. 1914’de İngiliz Deniz Kuvvetlerinin sahip olduğu büyük gemi sayısı 62, görevli amiral sayısı ise 2.000’dir, 1928’de büyük gemi sayısı 20’ye düşmesine rağmen amiral sayısı 3569’a yükselmiştir; Parkinson bu durumu “**karada muhteşem bir deniz donanması**” olarak niteler

(1996:17). Parkinson'un İngiliz Deniz Kuvvetlerinde ulaştığı sonucun bir benzerine, yüksek olasılıkla herhangi bir kamu örgütünde de ulaşılabilir. Bu durum akıllara şu soruyu getiriyor: Kamu örgütlerinde liyakat gerçek mi?

Liyakat terimi özü itibarıyla, iş görenin nitelikleri ile işin içeriği arasındaki rasyonel seçimi ifade eder. Terim ülkemizde özellikle 15 Temmuz depresyonu sonrasında geniş kesimlerin slogan kelimesidir. Sorun şu ki kamu örgütleri, bir ticari şirketi pazar testi sonucunda geçmişte terk etmeye- aksi durumda iflas etmeye- zorlayan yerleşik disiplinden yoksundur (Drucker ve Maciariello, 2015:210). Bu durum kamu örgütlerinde işlevsel performansı ölçmeyi neredeyse imkânsız hale getirir. Bununla birlikte demokratik siyasal sistemde, başarısızlığın bedelini genellikle kamu örgütleri ödemez. **Gerçek şu ki kamu örgütlerinde liyakati belirlemek, hiç savaş görmemiş bir orduda en iyi komutanı seçmeye benzer.**

Yukarıdaki tüm bu tartışmalar, kamu örgütlerini kavramak için bize yararlı bilgiler sunar, ancak yine de bilgi düzeyi sınırlıdır. Önceden söylediğimiz gibi her kamu örgütü, kendi özel amacını gerçekleştirmek için varlık bulur. Bu durumda olup biteni anlamak için VDÖ'nün özeline girmemiz gerekir.

2.4.2. Vergi Denetim Örgütlerinin Örgütsel Amaçlarını Belirsizleştiren Faktörler

Çevre faktörünü incelerken gördük ki beyan sistemine dayalı günümüz vergi sistemlerinde karmaşık bilgi, çevre tarafından işlenerek vergi idarelerine gelir. Bu bilgilerin gerçeğe yaklaşmasındaki önemli faktör ise ülkedeki vergi sisteminin bir bütün olarak -yargısıyla, kanunlarıyla ve denetim sistemiyle- toplum bilincindeki gücüdür. Gerçekte mükellefler rasyonel tercihlerini- vergi ödeme ya da vergi kaçırma- genellikle vergi sisteminin topluma yaydığı etkiyi göz önüne alarak verirler. **Başka bir deyişle vergi sistemi gücünü mükelleflere ne oranda hissettiriyorsa, o oranda etkilidir.** Durumu anlamak için biri gelişmiş diğeri ise gelişmekte olan iki ülkeyi, sosyal ve ekonomik açılarından karşılaştıralım. Öyle ise bu iki ülke, Almanya ve Türkiye olsun.

Almanya'da yaşayan Türk vatandaşları, sıklıkla bu ülkede ölümden ve vergiden kaçılmayacağını ifade etmişlerdir; Köln'de yaşayan bir taksi sürücüsü ise Alman vergi sisteminin mükellef bilincindeki gücünü şu sözlerle ifade etmiştir: Vergi denetçisi gerekirse lastiklerdeki aşınmayı ölçerek vergiyi hesaplar (Benlikol ve Akgür, 2002:7).

Açıklamalar bize Alman vergi sisteminin gücünü mükelleflere hissettirmeyi başardığını anlatır. Aslında her vergi sistemi, vergisel adaleti sağlamak için -tıpkı Alman vergi sistemi gibi- gücünü topluma hissettirmek zorundadır. Peki, ülkemizdeki durum nedir? Ülkemizdeki durumu anlamak için bir vergi müfettişine kulak verelim.

Geçenlerde bir avukatı denetliyordum. Avukatın arabasının değeri yarım milyon liradan fazla; adına kayıtlı rezidanslar (lüks konut) var. Beyan ettiği gelir o kadar düşük ki, servetiyle beyanları arasında mantıklı bir bağlantı yok. Ama ben buradan ilerleyemem, yani servetinin kaynağını soramam; sorsam bile mahkemeler reddeder (Mülakat, 2018).

Türk vergi denetim sistemi, genellikle ekonomik işlem odaklı çalışır; ancak çevre faktörü bize karmaşık ekonomik işlemleri ispatlamanın zorluklarını gösterdi. Pekâlâ, kişinin serveti ile gelir beyanı arasındaki uyumsuzluk da vergi kaçırmanın bir göstergesidir. Peki, Türk vergi denetim sistemi, bu yöntemi neden yok sayar?

Ülkedeki mali sistemin yöneldiği vergi türleri bize o ülkede uygulanan maliye politikası hakkında yararlı bilgiler sunar. Öyle ise devam edelim ve iki ülke mali sistemlerinin yöneldiği vergi türlerine göz atalım.

Tablo 11'deki veriler OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) üyesi ülkelerdeki toplam vergi gelirlerinin vergi türleri içindeki oranlarını gösterir. Hemen belirtmeliyiz ki OECD standartları, sosyal güvenlik primlerini vergi gelirlerinden sayar. Sosyal güvenlik primleri nitelik itibarıyla bir vergi türü değildir. Bununla birlikte Türk mali yazınındaki analizler, dolaylı-dolaysız vergi oranlarını hesaplarken genellikle sosyal güvenlik primlerinden arındırır. Ancak biz OECD standartlarına bağlı kalacağız ve hesaplamaya sosyal güvenlik primlerini de dâhil edeceğiz.

Genellikle tüketimi vergilendiren dolaylı vergiler, geliri dikkate almadığından görece vergisel adalete uygun değildir (Bu noktada tüketilen mal ve hizmetin niteliği önem kazanır. Örneğin lüks tüketimin vergilendirilmesi pekâlâ vergisel adalete uygundur). Dolaysız vergiler ise genellikle üretim faktörlerini vergilendirir ve bir yıl içinde elde edilen gelire belli oranlar uygulanarak, ödenecek vergi hesaplanır. Geliri dikkate alan dolaylı vergiler ise vergisel adalete uygun kabul edilir.

Tablo 11'de dikkat çeken nokta, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergi oranları yüksekken, aynı oranlar gelişmiş ülkelerde düşüktür. Örneğin Almanya'da %27,5 olan

dolaylı vergi oranı, Türkiye’de 43.6 seviyesindedir (Tablo 11’de Türkiye’nin gümrük vergilerine ilişkin veri yok; bu veri olsaydı, Türkiye’de dolaylı vergilerin oranı birkaç puan daha artacaktır). Bununla birlikte dolaysız vergiler için karşıt durum söz konusudur.

Tablo 11: 2017 Yılında Bazı OECD Ülkelerindeki Toplam Vergi Gelirlerinin Vergi Türleri İçindeki Oranları

OECD Ülkeleri	Gelir ve Kar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler
Avustralya	57,2	0,0	4,9	10,8	27,1	0,0	-	27,1	72,9
Avusturya	28,0	34,7	7,0	1,3	28,3	0,5	0,3	28,5	36,3
Belçika	35,6	31,1	0,0	8,0	24,5	0,0	0,8	25,3	43,5
Kanada	47,8	14,9	2,1	12,0	23,2	0,1	-	23,2	61,8
Şili	33,5	7,2	0,0	5,1	54,6	-0,3	-	54,6	38,6
Çek Cumhuriyeti	22,2	42,9	0,0	1,4	33,0	0,0	0,5	33,5	23,6
Danimarka	62,8	0,1	0,6	4,0	32,1	0,0	0,3	32,4	67,5
Estonya	22,3	33,2	0,0	0,8	43,3	0,0	0,5	43,8	23,1
Finlandiya	34,6	29,1	0,0	3,2	32,8	0,1	0,2	33,0	37,8
Fransa	23,3	36,8	3,4	9,4	24,4	2,6	0,2	24,6	36,1
Almanya	31,9	37,6	0,0	2,8	27,1	0,2	0,4	27,5	34,7
Yunanistan	23,5	28,5	0,0	8,1	39,6	0,0	0,3	39,9	31,6
Macaristan	19,3	33,2	1,6	2,8	42,4	0,4	0,3	42,7	23,7
İzlanda	33,9	6,7	0,6	34,2	23,4	1,2	-	23,4	68,7
İrlanda	43,1	16,8	0,6	6,0	32,7	0,0	0,5	33,2	49,8
İsrail	31,6	16,6	3,7	10,3	37,8	0,0	-	37,8	45,6
İtalya	32,0	30,1	0,0	6,6	28,1	2,9	0,3	28,4	38,5
Japonya	30,6	40,4	0,0	8,3	20,4	0,3	-	20,4	38,9
Kore	31,2	26,2	0,3	11,6	28,1	2,6	-	28,1	43,1
Letonya	26,6	27,3	0,0	3,5	42,0	0,0	0,6	42,6	30,1
Litvanya	18,9	40,8	0,0	1,1	38,5	0,0	0,8	39,3	20,0
Lüksemburg	36,8	28,5	0,0	9,3	25,2	0,2	0,1	25,3	46,1
Meksika	42,7	13,0	2,3	1,9	38,8	1,4	-	38,8	46,9
Hollanda	27,2	38,2	0,0	4,0	29,5	0,3	0,9	30,4	31,2
Yeni Zelanda	55,6	0,0	0,0	6,1	38,3	0,0	-	38,3	61,7
Norveç	38,0	27,4	0,0	3,3	31,4	0,0	-	31,4	41,2
Polonya	20,0	38,1	0,7	4,1	36,4	0,1	0,5	36,9	24,8
Portekiz	28,7	26,6	0,0	3,7	39,6	1,1	0,3	39,9	32,4
Slovakya	21,7	43,5	0,0	1,3	33,1	0,0	0,5	33,6	23,0
Slovenya	18,8	39,7	0,1	1,7	39,3	0,0	0,4	39,7	20,6
İspanya	28,2	34,2	0,0	7,7	29,4	0,0	0,5	29,9	35,9
İsveç	36,0	22,6	10,5	2,4	28,1	0,1	0,3	28,4	48,9
İsviçre	46,5	24,3	0,0	7,3	21,4	0,5	-	21,4	53,8
Türkiye	21,1	28,8	0,0	4,8	43,6	1,6	-	43,6	26,0
İngiltere	35,7	18,9	0,0	12,6	32,3	0,0	0,5	32,8	48,3
ABD	48,0	24,0	0,0	11,1	16,9	0,0	-	16,9	59,0
OECD-Ortalama	33,6	26,2	1,1	5,7	32,7	0,5	0,4	32,7	40,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_6.xls.htm, Erişim Tarihi: 20.12.2018.

Almanya’da %34,7 olan dolaysız vergi oranları, Türkiye’de %26’dır. Bu sonuçlar bize Alman vergi sisteminin daha fazla gelir vergilerine yöneldiğini, Türk vergi sisteminin ise daha fazla tüketim vergilerine yöneldiğini ortaya koyar. İki ülke arasındaki tüm bu sonuçlar, akıllara şu soru geliyor: İki ülkenin vergi sistemleri arasındaki nüans farkının sebebi nedir? Sorumuzun basit bir cevabı yok; bu sebeple öncelikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülke kavramlarını anlamaya çalışalım.

Ekonomik ve sosyal göstergeler, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki farkları ortaya koyar. Gayri safi milli hasılanın ülke nüfusuna bölünmesiyle elde edilen kişi başına düşen milli gelir, ülkelerin ekonomik farklarını ortaya koyan önemli bir göstergedir. Dünya Bankası verilerine göre 2017 yılında Almanya’da kişi başına düşen milli gelir 43.710 dolarken, Türkiye’de aynı gelir 10.890 dolardır (<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GNP.PCAP.CD> , Erişim:28.01.2019). Bu verilere göre iki ülke arasında kişi başına düşen milli gelir farkı, dört kattan fazladır. Ancak bu verileri gerçeğe yaklaştırmak için kişi başına düşen gelirin satın alma gücü paritesine de bakmamız gerekir. 2017 yılında kişi başına düşen milli gelirin satın alma gücü paritesi Almanya’da 46.437 dolarken, Türkiye’de aynı yıl milli gelirin satın alma gücü 24.701 dolardır (<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GNP.PCAP.PP.KD>, Erişim: 28.01.2019). Satın alma gücü paritesine göre iki ülkenin kişi başına milli gelirleri arasında fark, iki kata yakındır.

Bugün dünyada kişi başına düşen milli geliri, gelişmiş ülkelere daha fazla olan kaynak zengini ülkelerin varlığı da mevcuttur; yüksek milli gelire rağmen bu ülkeler gelişmiş ülke kategorisine girmez. Bu sebeple tek başına milli gelir gelişmiş ülkeleri anlamak için yeterli değildir. Sutcliffe’nin kullandığı ölçüye göre gelişmiş ülkeler, gayri safi yurt içi hasılanın (GSYH) en az %25’ini sanayide yaratmalıdır ve bunun da en az %60’ını imalat sanayinden elde etmelidir; toplam nüfusun ise önemli bir yüzdesi- %7,5-%10 gibi- sanayide istihdam edilmelidir (Tümertekin ve Özgüç, 2005:86-87).

Bugünün dünyasında iktisadi gelişmeyi insandan bağımsız düşünemeyiz; bu sebeple İnsani Gelişmişlik Endeksi (İGE), gelişmiş ve gelişmekte olan ülke farklarını ortaya koyan önemli bir indekstir. 0 ile 1 arasında değer alan İGE, ekonomik verilere ek olarak

sosyal verileri de dikkate alır. İGE'si, sağlık endeksi, eğitim endeksi ve gelir endeksi olmak üzere üç endeksin bir araya getirilmesiyle oluşturulur (Şahin ve Gökdemir, 2016:8). Birleşmiş Milletler Kalkınma Programının (UNDP) 2017 yılı verilerine göre Türkiye 0.791 indeks puanıyla 189 ülke arasından 64. sıradadır; Almanya ise 0.936 indeks puanıyla, aynı listede 5. sırayı işgal eder (UNDP, 2018:22-25). Bu sonuçlarla Türkiye yüksek insani gelişmişlik seviyesindeyken, Almanya ise çok yüksek insani gelişmişlik seviyesindedir.

Tüm bu ekonomik ve sosyal göstergelere göre gelişmiş ülkeler, kapitalizmin doğasındaki düzensizlikleri aşarak, ekonomik determinizme ulaşmış ülkelerdir. Ancak henüz ekonomik determinizme ulaşmamış gelişmekte olan ülkeler için aynı durum geçerli değildir. Finansal liberalizasyon, mali piyasalarda arz ve talep üzerindeki kontrollerin kaldırılmasına veya hafifletilmesine yönelik olarak alınan önlemler, uygulanan para ve maliye politikaları olarak tanımlanır (Özer,2006:4). Dünya genelinde 1970'li yıllardan sonra başlayan finansal liberalizasyon çalışmaları, sermaye kıtlığı yaşayan gelişmekte olan ülke ekonomilerini, dejavu gibi tekrarlanan ekonomik kriz döngüsüne soktuğu da bir gerçektir. Ülkemizde 1994, 1997, 2001, 2008 ve 2018 yıllarında yaşanan ekonomik krizler, bu kısır döngüyü ispatlar niteliktedir.

Gerçek şu ki gelişmekte olan ülkelerin ekonomik ve sosyal yapıları, bugünkü kapitalist ekonomik sistemin doğasındaki düzensizlikleri aşacak güçte değildir. Bu sebeple gelişmekte olan ülkelerin mali sistemleri, tablo 11'deki gibi- dolaylı vergilere yönelir. **Başka bir deyişle gelişmekte olan ülkelerin mali sistemleri, ekonomik ve sosyal koşullar nedeniyle kıt olan sermayeyi vergilendirmek yerine, tüketimi vergilendirmeyi tercih eder.** Bu durum siyasi ve mali politikalara da yansır; sonuçta ortaya çıkan ise amacından uzaklaşmış bir vergi sistemidir.

Pekâlâ, bir düşünce deneyi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin mali psikolojilerini anlamak için bize bir yol sunabilir; bunun için Amerika Birleşik Devletleri'nde 2015 yılında patlak veren Volkswagen skandalına bir göz atalım.

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2015 yılında ortaya çıkan emisyon skandalına göre bir otomotiv üreticisi olan Volkswagen, ürettiği araçlara gerçek emisyon değerlerini manipüle eden bir yazılım yüklemiştir. Şirket, korsan yazılımla vergisel avantaj elde ettiği

gibi emisyonu düşürmek için araçta olması gerekli donanımları kullanmayarak, maliyet avantajı da elde etmiştir. Skandalın ortaya çıkmasından sonra şirket, Amerikan yargısıyla anlaşma yoluna giderek 15 milyar dolar tazminat ödemeyi kabul eder (https://www.bbc.com/turkce/haberler/2016/06/160627_vw_abd_emisyon, Erişim: 02.02.2019). Bu noktada şu soruyu sorabiliriz: Aynı skandal Türkiye’de ya da başka bir gelişmekte olan ülkede olsaydı, sonuç ne olurdu?

Gelişmiş Amerikan ekonomisi için Volkswagen, vazgeçilemeyecek bir ekonomik birim değildir; sonuç olarak Amerikan bürokrasisi gereğini yapmış ve şirketi cezalandırmıştır. Ancak aynı skandal anılan şirketin yatırım yaptığı gelişmekte olan bir ülkede olsaydı, muhtemelen bu skandaldan hiç kimsenin haberi olmayacaktı.

Tıp bilimi, hastalara tedavi uygularken genellikle fayda-zarar prensibini dikkate alır. Örneğin kalp masajı sonucunda hastanın olasılıkla kaburga kemikleri de kırılacaktır; ancak kaburga kırığı, hastanın ölmesinden daha iyi bir sonuçtur. Gerçekte ekonomik karar vericiler de -tıp biliminde olduğu gibi- fayda-zarar prensibini dikkate alır. Bu açıdan Volkswagen, sermaye kıtlığı çeken gelişmekte olan ülkeler için kolayca vazgeçilebilecek bir ekonomik birim değildir. Bununla birlikte gelişmekte olan ülkeler, Volkswagen gibi mamul üreten ve sürekli gelir sağlayan yabancı sermayeyi, ülkelerine çekebilmek için genellikle ekonomik avantajlar sunarlar. Eğer skandal gelişmekte olan bir ülkede ortaya çıksaydı, muhtemelen şirket ülkeden çekilmekle de tehdit edecekti.

Gerçek şu ki gelişmekte olan ülkelerde, lastiğin aşınma miktarını ölçerek, ödenecek vergiyi hesaplayan bir vergi denetçisine muhtemelen rastlayamayız. Aslında tüm bu sonuçlar bize gelişmekte olan ülkelerde maliye politikası belirlemenin zorluklarını anlatır. Pekâlâ, tüm bu analizlerimizi bir hipoteze de bağlayabiliriz.

Hipotez-3: Henüz ekonomik determinizme ulaşamamış gelişmekte olan ülkelerde, vergi denetim örgütlerinin amacı belirsizdir.

Bu durumda hipotez-3’ ün örgütsel karşılığının da olması gerekir. Tablo 12, Türk ve Alman vergi idarelerinde çalışan personelin fonksiyonel dağılımını gösterir. Almanya’da toplam personelin yaklaşık %40’ı vergi denetim birimlerinde çalışırken, Türkiye’de bu oran %20 civarındadır.

Tablo-12: Türkiye’deki ve Almanya’daki Vergi İdarelerinde Çalışan Toplam Personelin Denetimde Çalışan Personele Oranı

Ülkeler	Toplam Personel Sayısı	Denetimde Çalışan Personel Sayısı	Diğer Fonksiyonlarda Çalışan Personel Sayısı	Denetimde Çalışan Personelin Yüzdesi	Diğer Fonksiyonlarda Çalışan Personelin Yüzdesi
Almanya	110.494	43.800	66.694	%39,7	%60,3
Türkiye	51.046	10.134	40.912	%19,8	%80,2

Kaynak: OECD, 2015:356-357

Amaç belirsizliği, vergi idarelerinde fonksiyon sorunlarına yol açan önemli bir faktördür. Bilgi işlem teknolojilerinin birçok vergisel işlemi bugün dijital ortama taşıdığını biliyoruz. Buna rağmen Türk vergi idarelerinin yaklaşık %20 gibi bir personel oranıyla denetim yapması, hipotez-3’ü ispatlar niteliktedir. **Bu durumda amacı belirsiz vergi idaresi, organik özelliğini kaybeder ve idarenin yapısı daha fazla mekanikleşir.** Henüz bu yönde bir araştırmamız yok; ancak Türk vergi idaresinin personel istatistiklerini inceleysek, ulaşacağımız sonuç muhtemelen yönetim bilimci Parkinson’un İngiliz Deniz Kuvvetleri’nde ulaştığı sonuçların bir benzeri olacaktır.

Amaç belirsizliğinin bir diğer etkisi ise örgütün çevrenin düşmanca tutumuyla baş etme kapasitesinde yaşanır. Çevre faktörü bize, denetim örgütlerinin düşmanca bir çevrede çalıştığını gösterdi. Bu durumda amaç belirsizliği nedeniyle toplumsal etki gücünü kaybetmiş örgüt, çevrenin düşmanca tutumuyla baş etmekte zorlanacaktır.

3.BÖLÜM: TÜRK VERGİ DENETİM ÖRGÜTLERİNİN YAPISAL ve YÖNTEMSEL ANALİZİ

3.1. Türk Vergi İdaresi

Vergi idaresi kavramı, vergisel süreçleri gerçekleştiren iki temel fonksiyonu bünyesinde barındırır. Birincisi, vergileme sürecini (Tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) içine alan mükellef hizmetleri fonksiyonudur. Mükellef hizmetleri fonksiyonu, mükellefiyetin başlangıcı ile mükellefiyetin son bulması arasında, denetim dışındaki tüm vergisel süreçleri kapsamaktadır. Vergi idaresi kavramına giren ikinci temel fonksiyon ise vergi denetim fonksiyonudur. Beyan sistemine göre mükellefler ödenmesi gerekli vergiyi beyan ederler, vergi idaresi ise bu beyanların doğruluğunu kontrol eder.

Ülkemizde, vergi idaresi kavramına giren iki örgütten söz edebiliriz. Birinci örgüt, ağırlıklı mükellef hizmetleri fonksiyonunu gerçekleştiren Gelir İdaresi Başkanlığıdır (GİB). Ancak GİB, sınırlı da olsa denetim fonksiyonunu da icra eder. Örneğin yoklama ya da güncel adıyla yaygın yoğun vergi denetim birimleri, GİB'in örgüt şeması içinde hayat bulur. Bunun yanında mülakatlarda, KDV iade ve tarama kontrol gibi GİB'in organizasyon şemasında yer alan servislerin, sınırlı da olsa vergi denetimi yaptığını öğrendik.

Ülkemizde, vergi idaresi tanımına giren ikinci örgüt ise Vergi Denetim Kuruludur (VDK). VDK, GİB'den farklı olarak saf vergi denetim fonksiyonunu gerçekleştirir ve VDK'nın örgüt şemasındaki her grup, saf vergi denetimi için tasarlanmıştır. Ancak bizim için problemli olan GİB'in karmaşık organizasyon şemasındaki vergi denetim birimleridir. Türk vergi denetim örgütlerini bir bütün olarak ortaya koyabilmek için öncelikle GİB'e bağlı vergi denetim birimlerini, GİB'in organizasyon şemasından ayırmamız gerekir. Öyle ise GİB'deki vergi denetim birimlerini tespit edelim.

3.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

GİB'in örgütsel yaşamı, 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı kanunla reorganizasyon (Yeniden yapılanma) geçiren Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yerine geçmesi ile başlar. Başlangıçta yarı özerk yapıda tasarlanan GİB, 2018 yılında yayınlanan 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlanmıştır.

Aynı kararnamenin 4. Maddesi, GİB'in görevlerini detaylıca açıklar ancak biz bu görevleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Vergileme sürecini gerçekleştirmek
- Devlet gelir politikalarını uygulamak
- Mükelleflerin vergi uyumunu sağlamak
- İdari yargıya yansımış vergisel ihtilaflarda, yargısal sürece devlet adına taraf olmak.
- Vergi kanunlarının çizdiği sınırlarda kalarak vergi denetimi yapmak.
- Gelir politikaları belirleme sürecine yardımcı olmak.

2018 verilerine göre GİB, 479'u merkezde, 38.029'u ise taşrada olmak üzere toplam 38.508 personele sahiptir (GİB,2019:26). Bu rakamlar bize ülkemizdeki vergi memuru kitlesinin büyük çoğunluğunun, GİB'in bünyesinde iş gördüğünü söyler.

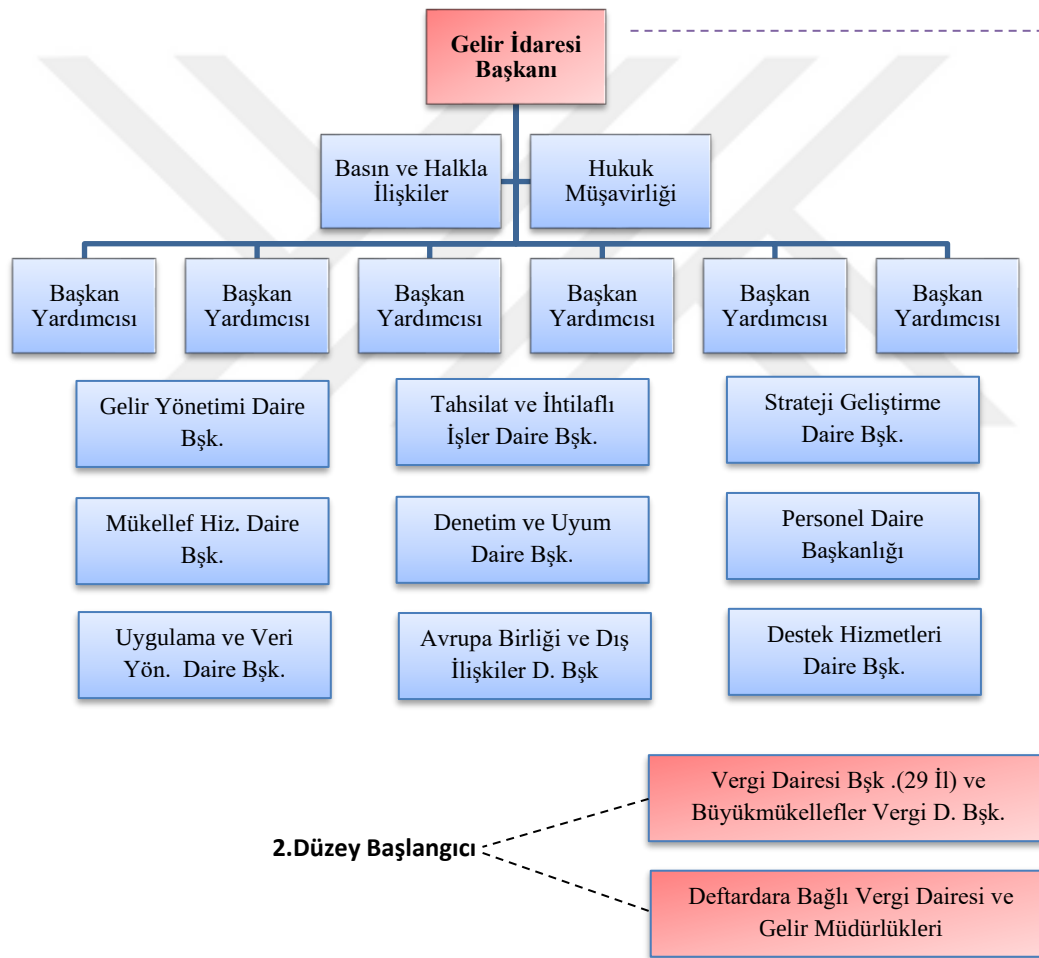
GİB'in karmaşık organizasyon şemasını merkez birimlerden taşra birimlerine doğru üç düzeyde inceleyebiliriz. Şekil 21, GİB'in merkez teşkilatını ve birinci düzey organizasyon şemasını resmeder.

GİB'deki toplam personelin sadece %1,2' si merkez teşkilatında görev alır. Merkez teşkilatı vergisel süreçlere ya da operasyonel süreçlere doğrudan katılmaz. Aslında GİB'in merkez teşkilatını, bir holdingin genel merkezine de benzetebiliriz. Bu sebeple vergisel süreçleri gerçekleştiren operasyonel birimlere, ancak ikinci ve üçüncü düzeylerde ulaşabiliriz.

Şekil 22 ve şekil 23, GİB'in ikinci düzey organizasyon şemasını resmeder. İkinci düzey, taşra birimlerini ya da operasyonel birimleri bünyesinde barındırır. GİB'in toplam personelinin %98,2'i ikinci ve üçüncü düzeylerde ya da taşra örgütlerinde iş görür. İkinci düzeyde, 29 büyükşehirde örgütlenmiş vergi dairesi başkanlıkları ile belli ekonomik ölçeğe ulaşmış mükellefler için tasarlanmış olan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlığının olmadığı 52 ilde ise gelir birimleri il defterdarına bağlıdır. Bu sebeple başkanlığın olmadığı 52 ilde ikinci düzeyi, il defterdarı temsil etmektedir.

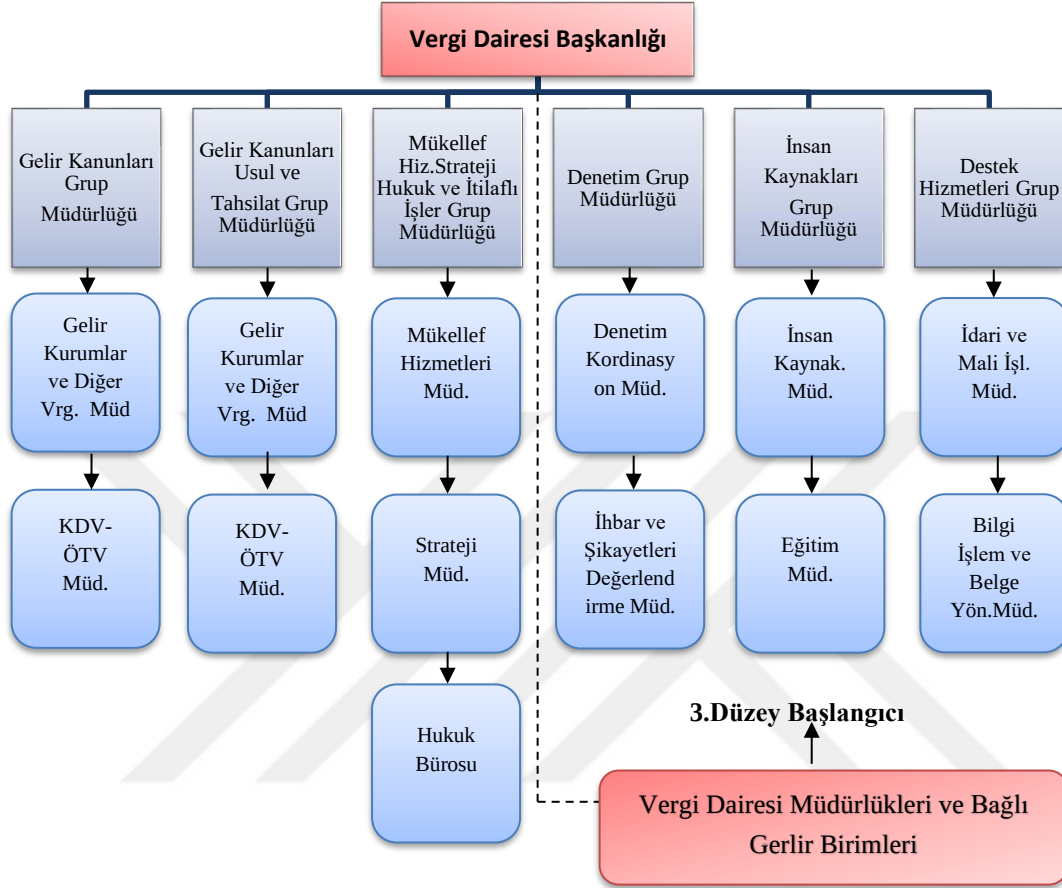
Şekil 24 ve şekil 25, GİB'in üçüncü düzey organizasyon şemasını resmeder. Üçüncü düzeyde vergi dairesi müdürlükleri ve mal müdürlüklerine bağlı olan gelir birimleri bulunur. Üçüncü düzey, ikinci düzeyin hiyerarşinde organize olmuş operasyonel birimlerdir. Gerçekte GİB'deki memurların büyük çoğunluğu, üçüncü düzeyde iş görmektedir.

Şekil 21: Gelir İdaresi Başkanlığı 1.Düzyen Organizasyon Şeması- Merkez Teşkilat



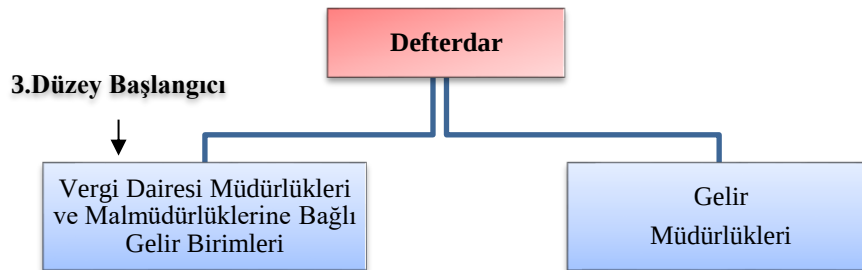
Kaynak: GİB,2019:19

Şekil 22: Gelir İdaresi Başkanlığı 2. Düzey Organizasyon Şeması- Vergi Dairesi Başkanlığı



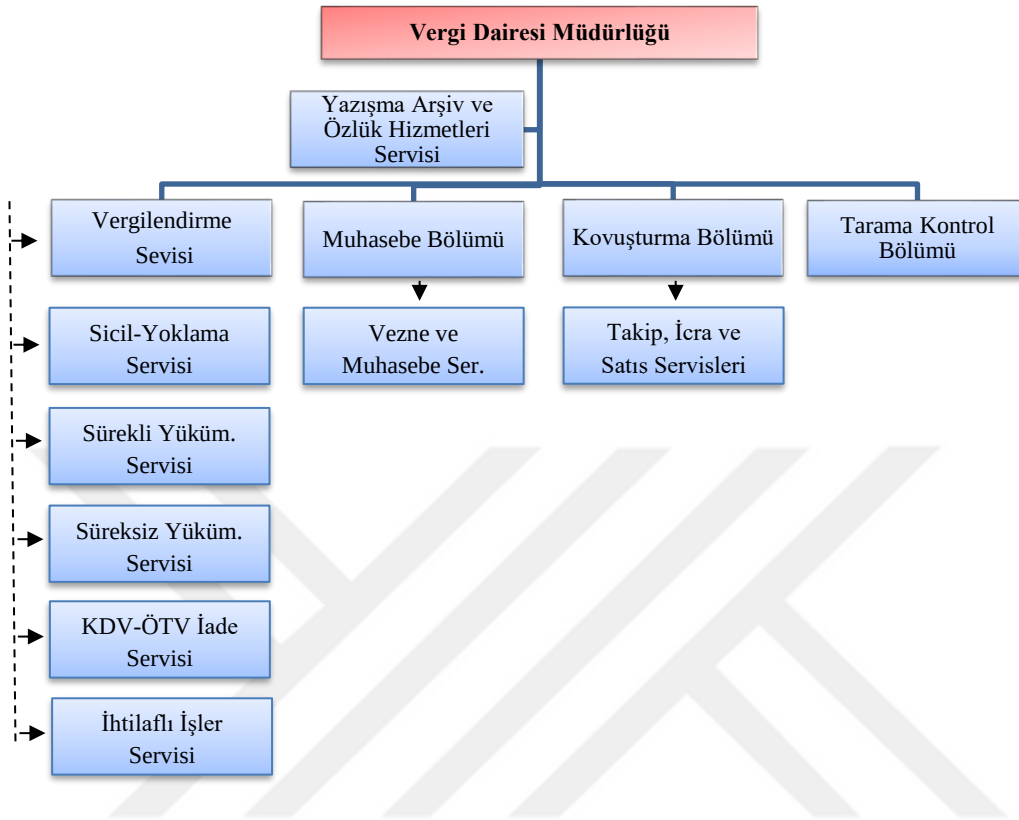
Kaynak: GİB,2019:21

Şekil 23: Gelir İdaresi Başkanlığı 2.Düzey Organizasyon Şeması- 52 İlde Defterdara Bağlı Olan Vergi Dairesi ve Gelir Müdürlükleri



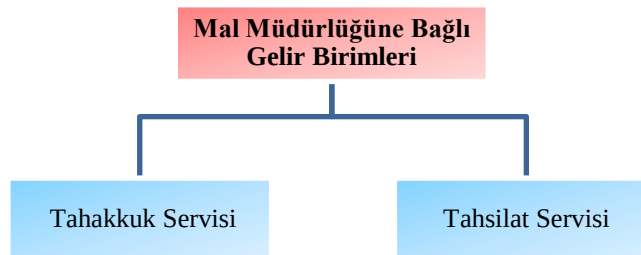
Kaynak: Mülakat,2017

Şekil-24: Gelir İdaresi Başkanlığı 3. Düzey Organizasyon Şeması Vergi Dairesi
Müdürlükleri



Kaynak: GİB,2019:22

Şekil 25: Gelir İdaresi Başkanlığı 3. Düzey Organizasyon Şeması- Vergi Dairesi
Müdürlüğünün olmadığı ilçelerde Mal Müdürlüklerine Bağlı Gelir Birimleri



Kaynak: GİB,2019:22

Öncelikle belirtmeliyiz ki GİB'in ikinci ve üçüncü düzeylerindeki organizasyon şemaları standart değildir. Aslında ikinci ve üçüncü düzeyleri etkileyen temel faktör, ildeki mükellefin vergi türleri içindeki yoğunluğudur. Örneğin İstanbul Vergi Dairesi

Başkanlığı bünyesinde, nakil vasıtaları için tasarlanmış bir vergi dairesi bulunur. İdare, İstanbul'daki milyonlarca motorlu taşıt mükellefi için ayrı bir vergi dairesi müdürlüğü kurmuştur. Bir başka örnek ise normalde Vergi dairesinin organizasyon şemasında bir servis olan KDV İade Servisi, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın organizasyon şemasında ayrı bir müdürlüktür. Bu örnekte ise idare, Kocaeli'nde üretim yapan mükellefin yoğunluğunu dikkate almıştır. İki örnek de bize, vergi dairesi türlerini belirleyen temel faktörün ildeki mükelleflerin vergi türleri içindeki yoğunluğu olduğunu söylemektedir. Bu sebeple şekil 24'deki Sürekli Yükümlülükler Servisi, Süreksiz Yükümlülükler Servisi ve KDV-ÖTV İade Servisleri, standart servisler değildir. Gerçekte GİB'in organizasyon şemasında bu üç servis için ayrı vergi dairesi müdürlüklerine rastlayabiliriz. Ancak bu üç servis dışındaki servisler, genellikle her vergi dairesinde bulabileceğimiz standart servislerdir.

Üç düzeye ayırdığımız GİB'in karmaşık organizasyon şemasında birinci düzey, Ankara'da örgütlenmiş merkez teşkilatıdır; İkinci ve üçüncü düzeyler ise illerde ve ilçelerde örgütlenmiş taşra teşkilatıdır. Türkiye'deki toplam 81 ilin 29'unda vergi dairesi başkanlıkları bulunurken, geriye kalan 52 ilde ise defterdara bağlı müdürlükler bulunur. Üçüncü düzey, ilçe bazında örgütlenmeyi temsil eder; mükellef yoğunluğuna göre ilçede vergi dairesi müdürlüğü ya da bağlı vergi dairesi bulunur. Bu durumda GİB'in tüm ülkeye yayılmış geniş bir örgütsel ağa sahip olduğunu söyleyebiliriz.

İkinci düzeydeki gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlıklarının olmadığı 52 ilde defterdarlık bünyesinde, defterdar ile vergi daireleri arasında bir çeşit sekreteryaya hizmetlerini yürüten birim kapsamındadır (Mülakat 2017). Şekil 22'deki vergi dairesi başkanlığı organizasyon şemasındaki vergi dairesi müdürlüklerini dışarda bırakırsak, geriye kalan müdürlüklerin bir nevi sıkıştırılmış hali, bize gelir müdürlüğünü verir.

İlçelerde örgütlenen mal müdürlükleri ise ilçedeki mükellef yoğunluğu dikkate alınarak kurulur. Bir numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 248. maddesine göre, iş yoğunluğuna göre gereken yerlerde bağlı gelir birimleri oluşturulabilir. Gerçekte mükellef yoğunluğunun düşük olduğu ilçelerde vergi daireleri, yerini bağlı vergi dairelerine bırakır. Bağlı vergi dairelerinin personel sayısı, genellikle 10 kişiyi geçmez. Bununla birlikte bağlı vergi daireleri, vergi dairesi müdürlüklerinden farklı olarak şekil 25' deki gibi tahakkuk ve tahsilat servislerinden oluşur.

GİB'in organizasyon şemasına bir bütün olarak baktığımızda, örgütsel bütünlüğün iki noktada kesintiye uğradığını söyleyebiliriz. Birinci nokta, ikinci düzeyde vergi dairesi başkanlığının olmadığı 52 ilde, vergi dairesi ve gelir müdürlüklerinin defterdara bağlı olduğu noktadır. Her ne kadar GİB ve defterdarlıklar aynı bakanlığa bağlı olsa da GİB, bakanlığın gelir birimlerini; defterdarlıklar ise gider birimleri temsil eder. Başka bir deyişle her iki kurumda, farklı uzmanlıkları bünyesinde barındırır. GİB'in elinde yetenekli grup müdürlerinin olduğunu biliyoruz. GİB'de örgütsel bütünlüğün sağlanması için vergi dairesi başkanlığının olmadığı 52 ildeki gelir birimlerinin başına grup müdürleri atarak, bu birimlerin defterdarlıklar ile bağlantısının kesilmesi gereklidir.

Örgütsel bütünlüğün bozulduğu ikinci nokta ise mal müdürlüklerine bağlı gelir birimlerinde yaşanır. Sayı numarası 1 olan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine göre mal müdürleri, bakanlığın ilçe teşkilatlarının amiridir. Yine örgütsel bütünlüğün sağlanması için ilçedeki gelir birimlerinin, mal müdürlüklerinden ayrılması gerekir. Pekâlâ, bir kariyer memuru olan Gelir Uzmanları bu işi yapacak kapasitededir.

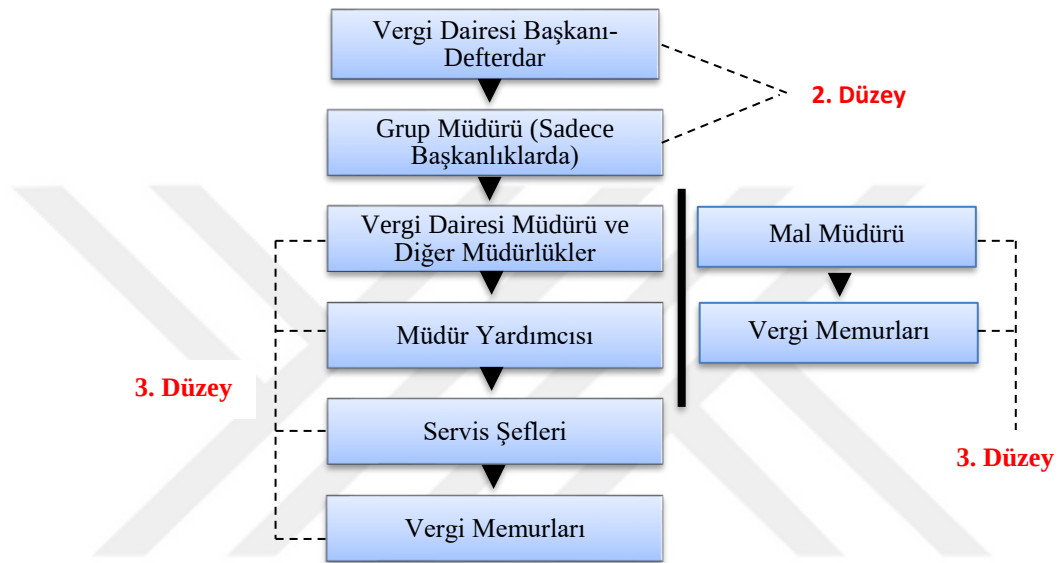
Organizasyon şemalarındaki birimler bize gruplamanın türlerini hakkında da fikir verir. Üç düzeyde de hâkim olan gruplama türü, fonksiyonel gruplamadır. Ancak ikinci ve üçüncü düzeylerde fonksiyonel gruplamanın yanında coğrafi gruplama ve müşteri temelli gruplama da görülmeye başlar. İkinci düzeydeki vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlık birimleri il temelinde gruplanmıştır. Üçüncü düzeyde ise vergi daireleri ve bağlı gelir birimleri, ilçe temelinde gruplanmıştır. Örnekler, ikinci ve üçüncü düzeyin coğrafi temelde gruplandığını gösterir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, KDV iade sevisi, Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Müdürlüğü gibi birimler ise müşteri temelli gruplamaya örnektir. Bu sonuçlarla GİB'de üç gruplama türünün görüldüğünü söyleyebiliriz: Fonksiyonel, Coğrafi ve Müşteri temelli.

Çalışmamız birinci düzeyi kapsamaz; ancak ikinci ve üçüncü düzeyde yaptığımız mülakatlar, bize GİB'deki koordinasyon mekanizmalarını tanımlayacak bilgiyi sağlayacaktır. Aslında organizasyon şemalarının ikinci ve üçüncü düzeylerindeki aşağı yönlü çeşitlilik, bir koordinasyon mekanizması olan doğrudan denetimin ipuçlarını verir.

Doğrudan denetimde koordinasyon, bir bireyin diğer görevlilerin çalışmaları konusunda sorumluluk alması ile sağlanır; sorumlu talimatlar verir ve çalışanların hareketlerini izler

(Mintzberg,2015:3). Gerçekte doğrudan denetim mekanizması, bize örgütsel hiyerarşinin düzeylerini de tanımlar. Aslında doğası gereği her örgütte hiyerarşi görülür; ancak örgütün doğrudan denetim mekanizmasını bir koordinasyon aracı olarak ne derece kullandığını anlamak için hiyerarşik düzeyler arasındaki ilişkilerin esnekliğine bakmamız gerekir.

Şekil 26: Gelir İdaresi Başkanlığı 2. ve 3. Düzey Doğrudan Denetim Mekanizması



Kaynak: Mülakat,2017

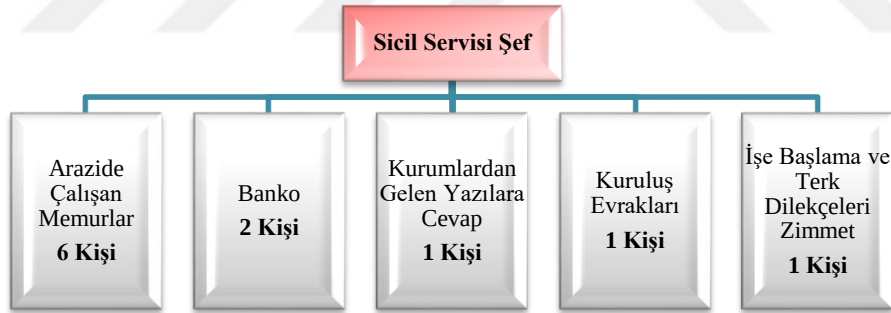
Şekil 26, GİB'deki doğrudan denetim mekanizmasını tanımlar. Mülakat yaptığımız vergi dairesi müdürleri, Şekil 26'daki kademeler arasındaki hiyerarşik ilişkinin esnekliğini bize şu sözlerle ifade etti: Normal zamanlarda günlük mesainin yaklaşık 2-3 saatini imza atarak geçiriyorum, beyanname zamanlarında ise bu süre 5-6 saate kadar çıkabiliyor (Mülakat:2017). Açıklamaya göre üst, neredeyse astın tüm işlemlerini kontrol eder; bu durum bize hiyerarşik ilişkilerin esneklikten yoksun olduğunu gösterir.

Aslında GİB'de görülen yüksek derecede doğrudan denetim, bir diğer koordinasyon mekanizmasının yansımasıdır: İş süreçlerinin standardizasyonu. GİB, ikinci ve üçüncü düzeylerle tüm ülkeye yayılır; her iki düzeyin de vergisel işlemleri gerçekleştirirken aynı davranışları göstermesi beklenir. Herhangi bir vergisel işlemin X ilindeki sonucu ile Y ilindeki sonucu arasındaki fark, idare için felakettir. Bu sebeple idare ikinci ve üçüncü düzeylerde, uygulama birliğini sağlamak zorundadır. Bu birliği ise ancak iş süreçlerini

standardize ederek sağlayabilir. Vergi daireleri işlem yönergesi, dairelerdeki işlemleri standardize eden önemli bir kaynaktır. Bununla birlikte vergi mevzuatları, vergi memurlarına inisiyatif bırakmayacak şekilde tüm iş süreçlerini standardize eder. Bu durumda GİB için iki temel koordinasyon mekanizmasını tanımlayabiliriz: Doğrudan denetim ve iş süreçlerinin standardizasyonu. İki koordinasyon mekanizması, bize GİB'in yüksek derecede biçimselleşmiş bir örgüt olduğunu anlatır.

Önceden söylediğimiz gibi uzmanlaşma (İş bölümü), toplam örgütsel faaliyetin parçalara ayrılarak, faaliyetin her parçasının farklı iş görenler tarafından tamamlanmasıdır. Aslında biçimselleşmenin yüksek olduğu örgütlerde, genellikle uzmanlaşma seviyesi de yüksektir. Bir vergi dairesi müdürlüğünün sicil servisinde yaptığımız araştırma, GİB'deki yüksek uzmanlaşma seviyesi hakkında fikir verir. Şekil 27' deki gibi toplam 12 personelin iş gördüğü serviste, işin toplamı beş parçaya ayrılmıştır. Müdürlüklere bağlı diğer servislerde de durum farklı değildir; bu sonuç bize örgütte yatay ve dikey uzmanlaşmanın hâkim olduğunu anlatır.

Şekil-27: Sicil Servisindeki İş Bölümü



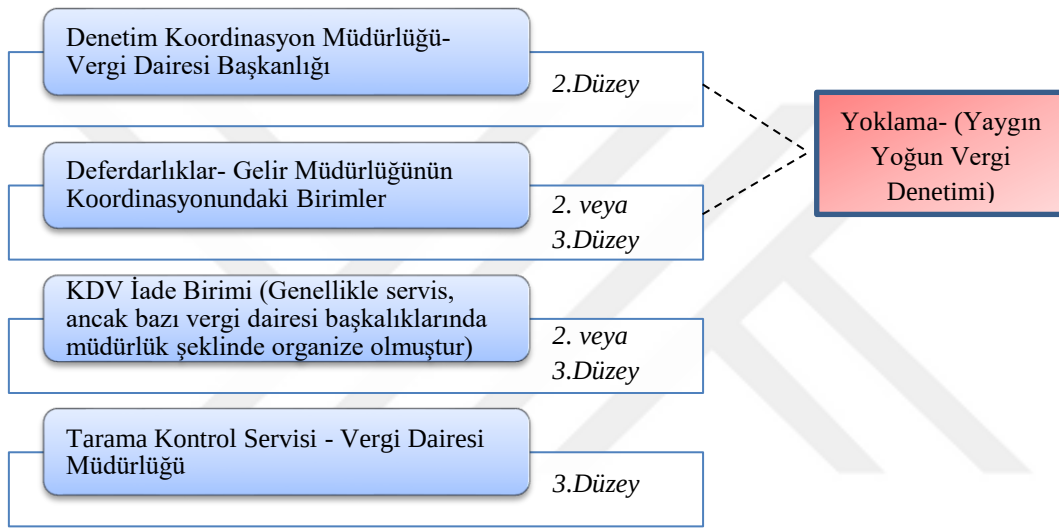
Kaynak: Mülakat, 2018

Elimizde örgütsel yapıyı tanımlayacak kadar bilgi var. GİB'in organizasyon şemasına bir bütün olarak baktığımızda yapı, bölümlenmiş biçimdedir. Birinci düzey -genel merkez-denetimi altında ve coğrafi temelde örgütlenmiş birbirinden bağımsız ikinci ve üçüncü düzeylerdeki birimler, bölümlenmiş biçimi destekler. Ancak örgüt, gerçek yapısına operasyonel birimlerin yer aldığı ikinci ve üçüncü düzeylerde bürünür. Yüksek derece biçimselleşme, yatay ve dikey uzmanlaşma, tüm düzeylere hâkim olan fonksiyonel gruplandırma, koordinasyon mekanizmalarından doğrudan denetim ve iş süreçlerinin

standardizasyonu; **GİB’deki tüm bu yapısal özellikler bize, örgütün makine bürokratik yapıda olduğunu söyler.**

Peki, GİB’in karmaşık organizasyon şemasında, hangi birimler vergi denetimi için tasarlanmıştır? Bu durumu anlayabilmek için ikinci ve üçüncü düzeylerdeki tüm birimlerle mülakatlar yaptık; mülakatlarımız sonucunda ise şekil 28’deki denetim birimlerini tespit ettik.

Şekil 28: Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri



Kaynak: Mülakat,2017-2018

Bu noktada belirtmeliyiz ki vergi denetimi, vergileme sürecini içine alan geniş bir kavramdır ve idarenin pek çok eylemi, vergi denetimi kapsamına girer. Örneğin Vergilendirme Servisinin beyanname vermeyen mükellefleri sistemde taraması ya da Tahsilat Servisinin vergi borcunu ödemeyen mükellefleri ödemeye zorlaması gibi eylemler de vergi denetimi kapsamındadır. Aslında mülakatlarımızda, GİB’deki birimlerin idarenin temel fonksiyonlarından- mükellef hizmetleri ve vergi denetimi- hangisini ağırlıkla gerçekleştirdiğini tespit etmeye çalıştık. Bu bakımdan şekil 28’deki birimler, fonksiyonel terazide ağırlıkla vergi denetimi fonksiyonunu gerçekleştiren birimlerdir.

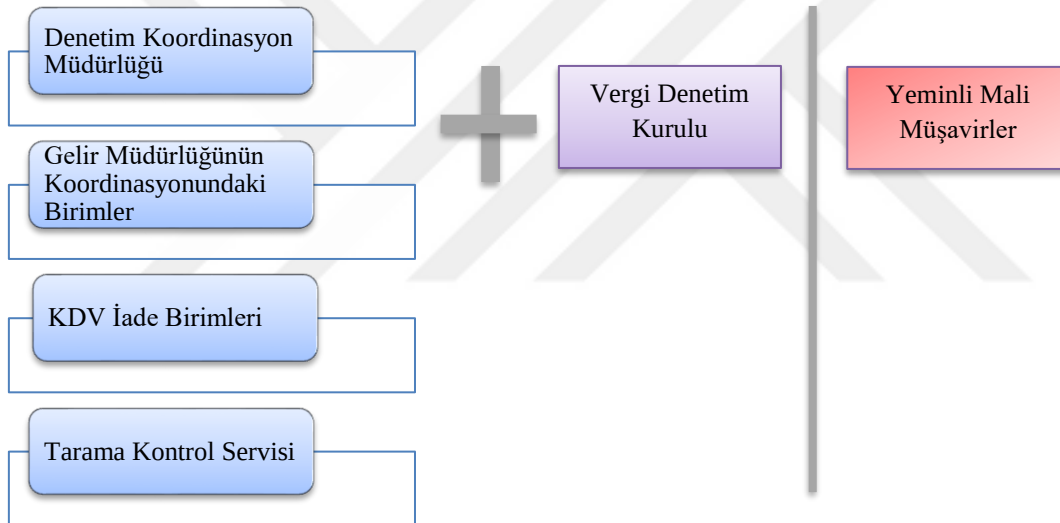
GİB’deki vergi denetim birimlerini tespit ettiğimize göre bu birimleri VDK ile birleştirerek, Türk vergi denetim örgütlerini bir bütün halinde ortaya koyabiliriz.

3.3. Türk Vergi Denetim Örgütleri

VDK'nın saf vergi denetimi için tasarlandığını biliyoruz. Önceki kısımda tespit ettiğimiz GİB'deki denetim birimlerini VDK ile birleştirdiğimizde, önümüze şekil 29'daki gibi bir resim çıkar. Şekil 29'da dikkat çeken nokta ise özel bir örgüt olan Yeminli Mali Müşavirlerin varlığıdır. Dünyada henüz vergi denetimini özel örgütlere devretmiş bir ülke yok; gerçekte bu örgüt, Türk vergi denetim sistemine has bir örgüttür (Mülakat,2018).

Türk vergi denetim örgütlerini tespit ettiğimize göre analiz düzeyimizi daraltalım ve şekil 29'daki örgütleri, GİB'den başlayarak ayrı ayrı anlamaya çalışalım; sonrasında ise bu örgütlerde çalışan mesleki nitelikleri sorgulayalım

Şekil-29: Türk Vergi Denetim Örgütleri



Kaynak: Mülakat,2017-2018

3.3.1. Yoklama (Yaygın Yoğun Vergi Denetimi) Birimleri

Yoklamanın ya da güncel ismiyle yaygın yoğun vergi denetiminin amacı, VUK'un 127. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: Mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek. Tanımdan da anlaşılacağı gibi yoklama, vergi incelemesi gibi mükelleflerin geriye dönük tüm vergisel olaylarını kapsamaz. Gerçekte yoklama denetimi, mükellefle ilgili bir çeşit anlık durum tespittir ve vergisel zamanın küçük bir dilimini temsil eder.

Yoklama denetimi, GİB'in organizasyon şemasındaki ikili yapı tarafından gerçekleştirilir. Birinci yapı, ikinci düzeyde tanımladığımız vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olan denetim koordinasyon müdürlükleridir. İkinci yapı ise başkanlığın olmadığı 52 ilde, defterdara bağlı olan Gelir Müdürlüğünün koordinasyonundaki birimlerdir. Birinci yapı, ayrı bir müdürlük şeklinde organize olduğundan dağınık bir görüntü sergilemez. Bununla birlikte başkanlıklarda yoklama denetimi yapmaya, Denetim Koordinasyon Müdürlüğü yetkilidir ve klasik Vergi Daireleri genellikle yoklama denetimi yapmaz. Bu sebeple Denetim Koordinasyon Müdürlüğünde çalışan memurların büyük çoğunluğu yoklama memurudur. Ancak ikinci yapı dağınık bir görüntü sergiler.

Açıkkçası ikinci yapıda, yoklama denetimini kimlerin yaptığı anlamak için epeyce zaman harcadık. Defterdar ile klasik vergi daireleri arasında köprü kuran gelir müdürlükleri, yoklama memurlarını koordine eden birimdir. Yoklama denetimini gerçekleştiren ise ildeki klasik vergi daireleri ile mal müdürlüğüne bağlı birimlerdir (Mülakat 2018). Başka bir deyişle başkanlığın olmadığı 52 ildeki tüm gelir birimleri, uygulamada yoklama denetimi yapmaktadır. Bununla birlikte bu illerde yoklama denetimini, genellikle sicil servisinde çalışan memurların gerçekleştirdiğini biliyoruz; ancak gerekli durumlarda dairenin diğer servislerinde çalışan memurlar da yoklama denetimi yapmaktadır. (Mülakat 2018).

VUK'un 128. maddesi yoklama denetimi yapmaya yetkili olanları aşağıdaki şekilde tanımlamıştır;

- Vergi dairesi müdürleri;
- Yoklama memurları;
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
- Vergi incelemesine yetkili olanlar;
- Gelir uzmanları

Vergi dairesi müdürleri, iş yoğunluğu nedeniyle özellikli durumlar dışında nadiren yoklama denetimi yapmaktadır (Mülakat,2018). Yoklama memurları ise yoklama denetimi üzerine eğitim görmüş, özel yetkili yoklama memurlarıdır. Özel yetkili yoklama memurlarına Denetim Koordinasyon Müdürlüklerinde çokça rastlanır. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, genellikle vergi dairesi müdürü tarafından

yetkilendirilen vergi memurlarıdır. Gerçekte vergi dairesi müdürü, herhangi bir vergi memurunu yoklama denetimi yapmaya yetkilendirebilir. Madde vergi incelemesine yetkili olanlar diyerek, vergi müfettişlerine atıfta bulunmuştur; ancak vergi müfettişleri de tıpkı vergi dairesi müdürleri gibi genellikle yoklama denetimi yapmaz.

Gelir uzmanları, GİB'e 2006 yılından itibaren dâhil olmuş bir kariyer memurudur ve GİB'in 2018 yılı faaliyet raporuna göre GİB'deki toplam personelin yaklaşık %65'i gelir uzman ve gelir uzman yardımcılarının oluşur (GİB,2019:27). Gelir uzmanları örgütteki ilk üç yıllarını gelir uzman yardımcısı olarak geçirirler. Uzman yardımcılar üç yılın sonunda yeterlilik sınavına girerler ve sınavda başarı gösterenler ise gelir uzmanı atanır. Anılan madde, gelir uzmanlarını doğrudan yoklama denetimi yapmaya yetkili olarak tanımlamıştır ancak uzman yardımcılar da vergi dairesi müdürleri tarafından yetkilendirilerek yoklama denetimi yapmaktadır.

Potansiyel olarak GİB'in taşra teşkilatındaki tüm vergi memurları yoklama denetimi yapabilir. Ancak başkanlıklarda yoklama denetimi, genellikle özel yetkili vergi memurları ile gelir uzman ve gelir uzman yardımcılar tarafından gerçekleştirilir; başkanlığın olmadığı 52 ilde ise dairelerdeki herhangi bir vergi memuru yoklama denetimi yapabilmektedir (Mülakat, 2017-2018).

Tüm bu açıklamalardan sonra sahaya inelim ve yoklama birimlerinin nasıl çalıştığını anlamak için bir Denetim Koordinasyon Müdürlüğünde, yoklama birimlerinin koordinasyonundan sorumlu olan memura kulak verelim.

Şu anda müdürle birlikte 37 kişiyiz. Bu 37 kişinin 25'i dışarda çalışır; 12 kişi ise ofiste çalışır. Ofisteki 2 kişi bu 25 kişiyi koordine eder ve gerekli yazışmaları yapar. Ofisteki diğer 5 kişi, ihbar değerlendirme komisyonunun aldığı kararların bürokratik işlemleri ile ilgilenir. 4 kişi sektörel inceleme için bize yeni dâhil oldu... Bizde dışarda çalışan her ekip 2 kişi çalışır, yani 1 ekip 2 kişiden oluşur (Mülakat, 2018).

Bu mülakatı, Türkiye'nin önemli bir sanayi şehrinde gerçekleştirdik; dikkat çeken nokta ise yoklama memuru sayısidir. Mülakat yaptığımız Denetim Koordinasyon Müdürlüğünün bağlı olduğu başkanlıktaki toplam personel sayısı, yaklaşık 700 kişidir (Mülakat, 2018). Açıkçası 700' e karşın 37 denetçi sayısı, düşük gibi gözükmemektedir.

Vergi idarelerine özellikle dijital ortamda olmak üzere farklı kanallardan ihbarlar gelir. Bu ihbarları değerlendirmek, yoklama birimlerinin görevidir. Mülakatçımız bize 2017 yılında müdürlüğe gelen ihbar sayısının 1500'e yakın olduğunu ifade etti (Mülakat, 2018). Mülakatçımıza bu ihbarların niteliğini sorduk.

Gelen ihbarların yarıdan fazlası belge düzenine yönelik, yani fatura veya fiş vermedi gibi. %10-15'lik kısmı asgari geçim indirimi alamadığına yönelik işçilerden gelen ihbarlar; yani asgari geçim indirimi ve elden ödeme diyelim. Sahte belge düzenine yönelik ihbarlar %5 civarında, onlarda kurusıkı yani altı döneli ihbarlar gelmiyor (Mülakat,2018).

Mülakatçımız bize 4 kişinin sektörel inceleme için müdürlüğe dâhil olduğunu ifade etti. Ancak biliyoruz ki VUK, yoklama birimlerine vergi inceleme yetkisi vermemiştir. Olayın iç yüzünü anlamak için sektörel inceleme yapan memura kulak verelim.

İlk defa 2016 yılında başladık. Bu çalışmanın adı merkezde (GİB'de) gönüllü uyum projesi diye geçiyor; tam olarak inceleme değil. Çalışmalarımız belirli sektörlerle yönelik; merkez bize doneleri gönderiyor, tabi biz de araştırarak sektörle ilgili doneler elde ediyoruz. Bu doneler ile beyannameleri karşılaştırıyoruz. Beyanda eksik tespit edersek mükellefi çağırıyoruz ve şu kadar eksik beyanınız var diyoruz. Sonrasında mükelleften düzeltme beyanı vermesini istiyoruz (Mülakat,2018).

Önceden belirttiğimiz gibi yoklama denetimi, anlık durum tespitidir ve vergisel zamanda geriye dönmez. Ancak vergi incelemesi mükellefin tüm vergisel olaylarını kapsadığından, vergisel zamanda geriye dönmeyi gerektirir. Mülakatçımızın beyanı, yoklama birimlerinin vergi incelemesi gibi vergisel zamanda geriye döndüğünü gösterir. Her ne kadar yoklama birimlerinin inceleme yetkisi olmasa da bu yetkiyi VUK, vergi dairesi müdürlerine verir. Gönüllü uyum çalışmalarının müdür gözetiminde ve onayında gerçekleştiğini biliyoruz (Mülakat,2018). Bu çalışmalarda mükellef, vergi incelemesinin aksine, tespit edilen uyumsuzlukları kabul ederek düzeltme beyanı verdiği takdirde, vergi cezası ile karşılaşmaz. Bu tür projelerin, denetimin yerelleşmesi için önemli olduğunu düşünüyoruz.

Mülakatçımız bize 25 kişinin arazide çalıştığını ifade etti. Aslında bu 25 kişi, VUK'un 127. maddesinde tanımlanan yoklama denetimini gerçekleştiren memurlardır. Yoklama denetimini anlayabilmek için bu kez arazide çalışan yoklama memuruna kulak verelim.

Bizim işimiz mükellefin vergiye uyumu, kayıt dışı faaliyeti, belge düzeni gibi ana konular üzerinde, beyan dönemi gelmemiş işlerle alakalı vergisel denetim yaparız.

Güncel dönem yani defter belge durumuna girmeyen, mükellefin yasal 15 günlük ibraz süresine girmeyen işler de diyebiliriz. Yani genel olarak yaptığımız işler yaygın yoğun vergi denetimi ve ihbarlar, vergi incelemesi kapsamına girmeyen işler... (Mülakat, 2018)

Aslında VUK'un 127. maddesi yoklama denetimini, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” şeklinde tanımlayarak, yoklama birimlerine geniş yetkiler vermiş gibi gözükebilir. Ancak yoklama birimleri vergisel zamanda geriye dönemediğinden, bu denetimin uygulamadaki düzeyi sınırlıdır.

Günlük hasılatları ölçme, fiş veya fatura kesilip kesilmediğinin kontrolü... Biz müfettişler gibi çok fazla geriye dönemiyoruz, o an iş yerinde bulunan belgeleri kontrol edebiliyoruz. Onların üstünden denetim yapabiliyoruz. Bir de yol denetimlerimiz var, Yol denetimlerinde, araçtaki emtia ile faturaları karşılaştırıyoruz (Mülakat 2018).

Üretim işletmeleri, yoklama birimlerinin denetim alanına sınırlı düzeyde girer. Doğası gereği bu işletmelerde günlük hasılat, fiş ve fatura denetimi yapılamaz. Yoklama memurları bize üretim işletmelerinde, ihbar ve çalışan kontrolü dışında genellikle denetim yapmadıklarını ifade ettiler (Mülakat,2018). Bu durumda geriye perakende mal satışı yapan işletmeler ile hizmet işletmeleri kalmaktadır. Gerçekte yoklama birimlerinin denetim alanına, ağırlıkla perakende mal satışı yapan işletmeler ile hizmet işletmeleri girer. Ancak bu işletmelerde günlük hasılatla birlikte fiş ve fatura düzenini tespit etmek, kolay bir iş değildir.

Yoklama denetçisi olduğumuzu ve tam olarak saat 3’de bir restorandı denetlediğimizi düşünelim. Günlük hasılatı tespit etmek için kasiyere, yazar kasadan x raporu almasını söyleyelim. X raporu bize işletmenin gün içinde ve saat 3’e kadar kestiği fişleri gösterecektir. Farz edelim ki x raporu, saat 3’e kadar 1000 TL değerinde fiş kesildiğini gösterebilir. Peki, bu değer gerçek mi ya da işletme tüm satışları için fiş kesti mi? Bu durumda fikir vermesi için kasiyerdan önceki günlerin hasılatlarını gösteren z raporlarını isteyelim ve elimizdeki x raporuyla karşılaştıralım. Yine farz edelim ki günlük hasılat önceki günlere göre düşük. Bunun sebebini sorduğumuzda ise muhtemelen kasiyer bugün işlerin iyi olmadığını söyleyecektir. Peki, kasiyerin beyanının doğruluğunu tespit edebilir miyiz? Açıkçası tespit edemeyiz; tespit edebilmek için restoranda belli saat müşteri gibi oturarak, kasayı gözlemlememiz gerekir.

Denetime devam edelim ve restoranda çalışanların vergisel durumunu sorgulayalım. İşçi denetimlerinin doğasını anlamak için bir yoklama memuruna kulak verelim.

Sigortasız çalışanı tespit için tüm işletmeyi gezmemiz gerek. Burada çalışana çok iş düşüyor. Tutanaklarımızın hukuki geçerliliği olması için işçinin imzası gerekli. Diyelim ki gittim fabrikaya, 100 kişinin çalıştığını tespit ettik. Ne kadar maaş alıyorsunuz, asgari ücret kadar. Mesai var mı, yok. Bayram parası yok, izin parası yok. Çağırdık işçiyi, işçi aksini söylemedikçe yapacak bir şeyimiz yok. Adamlar da işini kaybetmemek için genellikle konuşmuyor (Mülakat, 2018).

Diğer yoklama memurlarından da benzer hikâyeler dinledik. Her ne kadar VUK'un 3. maddesinin 2. fıkrası “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” diyerek vergisel olaylarda ekonomik yaklaşım ilkesine vurgu yapsa da vergi mahkemelerimiz hala somut kanıtla çalışır. Bu durumda vergi denetim örgütlerine kalan ise zor yollardan ilerleyerek, vergisel olayları ispatlamaktır.

Biliyoruz ki karmaşık çevre nedeniyle denetim örgütleri, teknik olarak tüm mükellefleri denetleyemez. Bu durumun doğal sonucu olarak örgüt, mükellefleri seçmek zorundadır. Peki, yoklama birimleri denetledikleri mükellefleri nasıl seçerler?

İhbarlarda, ihbarın yapıldığı adrese gitmek zorundayız. Bazen merkez (GİB) bazı özellikli sektörlerin denetlenmesini istiyor. Yani sektörel denetimler olduğu zaman ona bağlı çalışırız. Bunların dışında bölgesel çalışırız; koordinatör ekipleri ilçelere ya da belli bölgelere dağıtır. Mükellefleri belirlemek tamamen kendi inisiyatifimizdedir. Yoklama anlık bir iş olduğu için mükellefi de anlık belirliyoruz (Mülakat,2018).

Anlaşılan o ki özellikli denetimler dışında mükellef seçiminde herhangi bir ölçüt yok. Müdürlükteki koordinatör bize, yoklama ekiplerinin görev bölgelerini belirlerken genellikle ilçeleri temel aldığını ifade etti (Mülakat, 2018). İki kişiden oluşan yoklama ekipleri görevli oldukları bölgede, mülakatçımızın da ifade ettiği gibi mükellef seçiminde özgürdür.

Aslında tüm bu açıklamalar, yoklama yönteminin ilkel yönlerini ortaya koymaktadır. Bugün Türk vergi sisteminin sorunu kayıtsız çalışan mükellefler değildir; ilişkili pek çok mevzuat, mükellefleri kayıtlı çalışmaya zorlar. Hatta sahte belge düzenleyen mükellefler bile genellikle kayıtlı mükelleflerdir (Mülakat, 2018). Sorun kayıtsız çalışan mükelleften daha fazla, kayıtlı mükelleflerin kayıt dışı davranışlarıdır.

Ancak ilkel yoklama denetimi, bu kayıt dışı davranışları engelleyecek nitelikte bir yöntem değildir.

Öncelikle anlık denetimle mükellefin kayıt dışı davranışları engellenemez. **Başka bir deyişle vergi bir süreçtir ve vergisel zamanında geriye dönmeyen bir denetim yöntemi, mükellefin vergisel gerçeğini kavrayamaz.** Bu durumu yoklama memurları bize açık bir dille ifade ettiler. Bununla birlikte yoklamacıların mükellef seçimi de kusurludur. Açıkçası mükellef hakkında bilgi sahibi olmadan ve rastgele mükellef seçerek etkin denetim yapılamaz. İldeki mükellefler, öncelikle bilgi işlem süzgecinden geçirilmeli ve sonrasında denetlenmelidir. Mevcut haliyle yoklama denetimi, kör bir denetimdir.

Yoklama yönteminin en olumsuz yanı ise vergi suçunu rasyonalize etmesidir. Biliyoruz ki karmaşık çevre nedeniyle idare, tüm mükellefleri denetleyecek teknik kapasiteye sahip değildir. Bu sebeple mükellefler için vergi denetimi bir ihtimaldir. Rastgele seçilerek yoklama denetiminden geçmiş bir mükellefin, bir daha ne zaman denetleneceği ise belirsizdir. Aslında vergisel zamanda geriye dönemeyen yoklama memurunun kesebileceği usulsüzlük cezası da sınırlıdır. GİB'in 2018 faaliyet raporuna göre 2018 yılında yapılan yaklaşık 260 bin yoklama denetime karşılık, yaklaşık 75 milyon lira usulsüzlük cezası kesilmiştir (GİB,2019:78). Bu durumda denetim başına kesilen usulsüzlük cezası, yaklaşık 291 liradır. Bu rakam, yoklama birimlerinin kesebileceği cezaların sınırlı olduğunu ispatlar niceliktedir. **Bu durumda yoklama denetiminden geçen mükellef, caydırıcı olmayan cezayı ödeyecektir ve belirsiz bir zamanda tekrar denetlenecektir. Bu durumda yoklama denetimi, mükellefleri belge düzenine uymamaya teşvik eder. Gerçek şu ki caydırıcı olmayan denetim, suçu rasyonalize eder.**

Açıkçası yoklama denetimi bugün için ilkel bir yöntemdir ve revize edilmelidir. Yoklama denetimi yerine, geriye dönebilen ve mükellefi takip edebilen bir vergi denetim yöntemi tasarlamalıyız. Çalışmamız, vergi idarelerindeki tüm iş süreçlerini kapsamaz ancak araştırma sonucunda sezgilerimiz bizi şu yönde düşünmeye itmektedir: **İdare teknolojik gelişmeyle birlikte denetimde yöntem değişikliğine gitmesi gerekirken, teknolojiyi mevcut yönteme adapte etmektedir.** Aslında bizi bu yönde düşünmeye iten önemli

etken, bunca teknolojik gelişmeye rağmen idarenin hala yoklama denetimini revize etmemesidir.

Mülakat yaptığımız yoklama memurları, ağız birliği yapmış gibi bize şu sorunu dile getirdiler: Araç ve şoför sıkıntısı yaşamaktayız. Yoklama ekibi, iki yoklama memuru ve bir şoförden oluşmaktadır. Ekipler mesailerini görevli oldukları bölgede, sürekli yer değiştirerek tamamlarlar. Araç sıkıntısını anlayabiliyoruz ancak şoför sıkıntısı anlaşılabilir değildir. Pekâlâ, bu araçları şoför yerine yoklama memurları da kullanabilir. Aslında araç kullanmak entelektüel bir iş değildir ve ortalama insandan beklenen bir özelliktir. Ancak yoklama memurları bize araç kullanmaktan çekindiklerini, kaza durumunda aracın hasarını ödemek zorunda olduklarını söylediler (Mülakat,2018). 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 12. maddesine göre memurlar, ihmal, kusur ve tedbirsizlik sonucunda idareyi zarara uğrattıklarında, zararı karşılamak zorundadır. Bazı yoklama memurları, yaşadıkları kaza sonucunda araç hasarını kendi imkânlarıyla karşıladıklarını ifade ettiler (Mülakat,2018). Bu durumda bütün günü araç kullanarak geçiren yoklama memuru, araç kullanmaktan çekinecektir.

Muhtemelen kamu örgütlerinde bulabileceğimiz en son şey verimlilik. GİB'in elindeki şoför sayısını bilmiyoruz ancak en düşük memur maaşı üzerinden bir şoförün yıllık maliyet tutarı, 30'a yakın aracın kasko sigortasını karşılayabilir. Bu durumda şoför kadrosuna ihtiyaç kalmazdı; memur ise araç kullanmaktan çekinmezdi. GİB'in araç stokunu incelediğimizde, genellikle kamyonet sınıfı araçlara rastladık. Yoklama ekibinin 3 kişi olduğunu düşünürsek, kamyonet sınıfı araçlara bir anlam veremedik. Boyu 370 santimetreyi geçmeyen A segmenti (Minicar) araçlar, yoklama ekipleri için yeterlidir. Bu araçlar hem daha düşük maliyetlidir hem de daha az yakıt harcamaktadır. Bununla birlikte yoklama birimlerinin yetki alanı, bağlı bulundukları il ile sınırlıdır; A segmenti araçlar, yoklama birimlerine şehir içi kullanım kolaylığı da sağlayacaktır.

Gerçek şu ki kamu örgütlerinde sorunların çözümü, yazıldığı kadar kolay değildir. İdari anlayışımızda kasko sigortası yok; anlayış memurun zararı karşılaması gerektiğini söyler. Ancak işin gereği bütün gün araç kullanmayı gerektirir ve bu durum yüksek derecede risk taşır. Bu durumda kaza riskine karşı memurlara makul bir güvence vermek zorundayız. Bununla birlikte kamu örgütleri işin bütününe mümkün olan en küçük parçaya kadar bölme eğilimindedir. Gerçekte özel sektörün, orta ve üst kademe yöneticilere araç tahsis

ettiği sıklıkla görülür ancak şoför tahsis etmezler. Öyle ki yazar, birkaç milyar doları yöneten tepe yöneticinin dahi araç kullandığını görmüştür. Peki, rektör, belediye başkanı, daire başkanı veya vergi dairesi başkanı devletin makamlarına tahsis ettiği aracı neden kullanmazlar? Ya da kamu örgütlerinde şoför kadrosuna gerçekten ihtiyacımız var mı? Açıkçası gelişmekte olan bir ülkeyiz ve kaynaklarımızı verimli kullanmak zorundayız.

Şimdiye kadar tartıştığımız tüm bu hususlar, yoklama denetimini gerçekleştiren her iki yapı içinde geçerlidir. Ancak saha araştırmasında, vergi dairesi başkanlığının olmadığı 52 ildeki yoklama memurları bize, farklı bir sorunu dile getirdiler: İldeki mükellef yoğunluğunun düşük olması nedeniyle denetim yapmakta zorlanıyoruz.

Önceden belirttiğimiz gibi başkanlığın olmadığı 52 ildeki her gelir birimi, yoklama denetimi yapmaya yetkilidir; koordinasyonu ise defterdara bağlı gelir müdürlüğü sağlar. Gerçekte bu 52 ilde, denetim koordinasyon müdürlüğü bulunmaz. Bununla birlikte bu 52 il, mükellef ve nüfus yoğunluğunun düşük olduğu illerdir. Merkez nüfusu yaklaşık 120 bin olan bir şehirdeki tahakkuk memuru, bize ilginç bilgiler verdi.

Tahakkuk servisinde çalışıyorum. Bazen denetime çıkıyorum. Buralıyım, burada herkes beni tanır. Buradaki mükellefsayısı da belli... Zaten şehirde sadece bir cadde var, bütün esnaf orada. Nasıl denetim yapacaksınız? Sabah denetlediğim esnaftan akşam alışveriş yapacağım. Artık gerisini sen düşün (Mülakat,2018).

Durumu teyit edebilmek için farklı il ve ilçedeki yoklama memurlarıyla bağlantı kurduk. Bağlantı kurduğumuz tüm yoklama memurları, yukarıdaki mülakata benzer açıklamalarda bulundular. Bir gelir müdürü, belli dönemlerde ilçelerdeki memurları çaprazlayarak denetim yaptıklarını ifade etti (Mülakat, 2018). Buna rağmen bu 52 ildeki düşük mükellef yoğunluğu, denetimin önünde ciddi bir engel gibi gözükür.

Devlet memurları genellikle doğup büyüdüleri illerde görev yapma eğilimindedir. Sorunun çözümü için öncelikle bu 52 ilde denetime çıkan memur seçilirken, o il ile bağlantısı olmayan memurlar seçilmelidir. Sonrasında yıllık denetim planları yapılmalı ve birbirine yakın illerdeki memurlar çaprazlanarak, denetim icra edilmelidir.

3.3.2. Katma Değer Vergisi (KDV) İade Birimleri

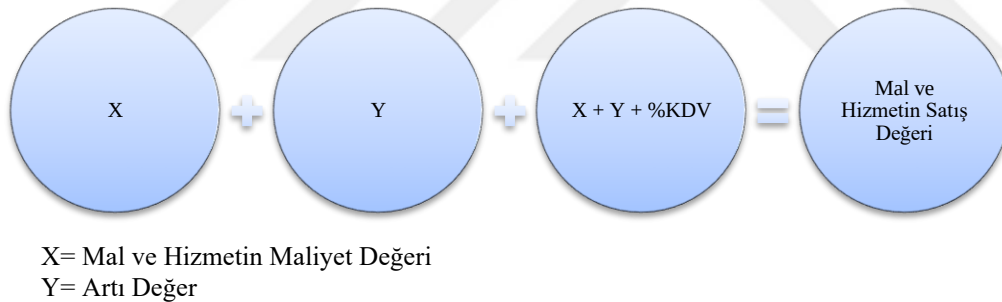
Kapitalist ekonomik sistemin bir yeniliği olan KDV, sanayi devriminin henüz başlarında tartışılmıştır ancak bir vergi türü olarak uygulamaya geçmesi, 20. yüzyılın son yarısına

denk gelir. Dünyada bugün 150’den fazla ülke KDV’yi uygulamaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya,2012:200). KDV’nin ülkemizde uygulanması ise 3065 Sayılı Kanun’un 1984 yılında yürürlüğe girmesiyle başlar.

Kapitalist ekonomik sistemindeki her ekonomik birim, üretilen mal ve hizmetin maliyet değerine, piyasa koşullarında bir miktar artı değer ekler. Örneğin şekil 30’daki gibi ekonomik birim X lira maliyet değeri olan mal ve hizmete, piyasa koşullarında Y kadar artı değer eklemiştir. KDV ise X ve Y değerlerinin toplamına belli bir yüzde uygulanarak hesaplanır.

Nihai tüketiciyi hedef alan KDV, nihai tüketiciye gelene kadar mal hizmetin tüm değişimlerine uygulanır. Bununla birlikte ekonomik birimler her değişimde ödedikleri KDV’yi, satış anında hesaplanan KDV’den düşerler. Aslında KDV, nihai tüketiciye gelene kadar her değişimde, ekonomik birimler arasında yansıtılır. Bu durumda KDV, ekonomi içinde karmaşık bir görünüm sergiler

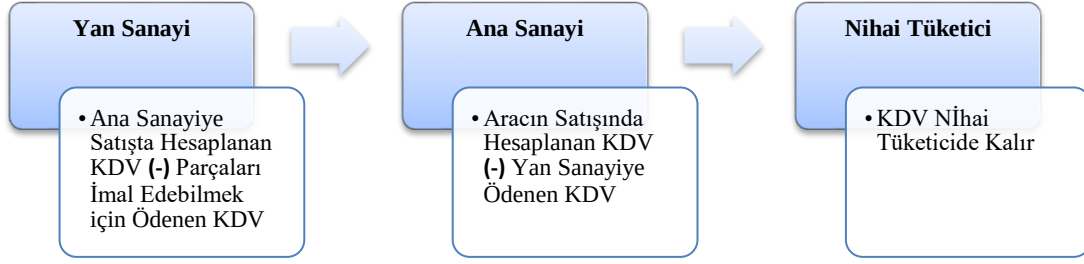
Şekil 30: Katma Değer Vergisinin Hesaplanması



Otomobil üreten bir işletme hayal edelim ve biz bu işletmeye ana sanayi diyelim. Otomobil binlerce parçanın bir araya getirilmesiyle üretilir. Bu parçalar onlarca üretici tarafından ana sanayiye tedarik edilir ki biz bu tedarikçilere yan sanayi diyelim.

Yan sanayi ara mal üretir ve bu mallar nihai ürünün bünyesine girer. Şekil 31’deki gibi yan sanayi, parçaları üretebilmek için belli bir miktar KDV ödemiştir ancak bu KDV’yi ana sanayiye satışta hesaplana KDV’den düşer. Ana sanayi, yan sanayiden farklı olarak nihai ürün üretir ve satışlarını nihai tüketiciye yapar. Bu sebeple ana sanayi, nihai tüketicinin satış anında ödediği KDV’den yan sanayiye ödediği KDV’yi düşer. Sonuç olarak KDV hedefine ulaşmış ve nihai tüketicinin üzerinde kalmıştır.

Şekil 31: KDV'nin Yansıtılması



Teoride KDV'nin nihai tüketiciye kadar mal ve hizmet üreticileri arasında yansıtılması ve iade edilmemesi gerekir; ancak politika belirleyiciler, ihracat gibi belirli ekonomik olaylardan KDV'yi istisna tutarlar. Bu durumda mal ve hizmetin bünyesine giren KDV'nin mükelleflere iade edilmesi gerekir.

Yakın mali tarihimiz, hayali ihracat yoluyla haksız KDV iadesi olarak devlet hazinesini zarara uğratanları anlatır. Bu sebeple KDV iade süreci dikkatle denetlenmesi gereken özellikli bir süreçtir. İdare, iade sürecini yoklama ekiplerinde olduğu gibi ikili yapı tarafından gerçekleştirir. Birinci yapı, özellikle ihracat yapan mükelleflerin yoğunlukta olduğu illerde, ayrı bir müdürlük şeklinde organize olmuştur. İkinci yapı ise klasik vergi dairesi müdürlüklerinde bir birim olan KDV İade Servisidir. Şimdi bu birimlerin nasıl çalıştığını anlamaya çalışalım ve KDV İade Müdürlüğünde görevli bir memura kulak verelim.

İhracat, yatırım teşvik ve indirimli oran gibi 20'ye yakın indirim türü var; iade servisi, mükellefin indirimle gideremediği ve üzerlerinde kalan KDV'nin eşitlenmesini sağlar. Bunlar aslında devletin teşvik ettiği şeyler... Mülakat (2018).

Mülakatçımızın da ifade ettiği istisnalar genellikle ekonomik birimleri ihracat ve ar-ge gibi belli ekonomik olaylara teşvik etmek için verilmiştir. Peki, KDV iade süreci nasıl işler?

Örneğin mükellef ihracatını yapar ve beyannamesini verir. Tebliğe göre istenen listeler vardır: İndirim listesi, yüklenim listesi, satış faturaları listesi gibi. Tabi bu listeler iadenin türüne göre değişir. Listeleri sisteme yükler; sistem bunların sorgulamasını yapar. Sistem sorgularken gümrük bakanlığı gibi diğer bakanlıklardaki verileri sorgular, mükellefin ilişkili olduğu alt mükellefleri de sorgular ve bize iki adet rapor sunar (Mülakat, 2018).

Anlaşılan o ki bilgi işlem teknolojileri, iade sürecinde yoğun bir biçimde kullanılmaktadır. Peki, süreçte insan faktörü ne kadar etkilidir?

Biz de kontrol ediyoruz. Örneğin ihracat yüklenim listelerini kontrol ediyoruz, burada mükellefin yaptığı iş önemli... Örneğin mükellef mal ihracatı yapmış; mal ihracatı ile ilgili neleri konu etmiş, onları kontrol ediyoruz. Ekstrem bir şey var mı, konu ettiği şeyler faaliyet konusuyla ilgili mi? Bazen iadeye saçma şeyler de konu edilebiliyor. Örneğin mükellef mal ihracatı yapmış ancak cep telefonunu iadeye konu etmiş (Mülakat,2018)

Her ne kadar iade sürecinde yoğun teknoloji kullanılsa da insan faktörü henüz önemini yitirmiş değildir. İade talep eden mükelleflerin faaliyet konuları birbirinden farklıdır; bu durumda bizi karmaşık ve dinamik çevre problemi karşılar. Durumu anlamak için mülakatçılarımızdan servisteki iş bölümü hakkında bilgi istedik ve iş bölümünün iade talep numaralarına göre yapıldığını öğrendik (Mülakat,2018).

Açıkçası mükellefin faaliyet konusunda uzmanlaşmayan iade memurları, mükellefleri tam olarak kavrayabilmiş değil. Gerçek şu ki iade süreci, sadece koltukta yapılabilecek bir süreç değildir ve iade memurunun mükellefi çok iyi tanıyor olması gerekir. Bizce servisteki iş bölümü, iade talep numaraları yerine mükellefin faaliyet konusuna göre yapılmalıydı. Mükellefin faaliyet konusunda uzmanlaşma, iade servisine karmaşık ve dinamik çevreyi rasyonelize etme fırsatı sunacaktır. Bununla birlikte uzmanlaşan memurlar, iade denetimlerinin kalitesini arttıracak gibi doğal olarak iade sürecinin hızı da artacaktır.

Saha araştırmasında farklı pek çok sorunla karşılaştık. Ancak bir sorun var ki neredeyse her mülakatta ısrarla karşımıza çıktı.

Personel sirkülasyonu çok fazla, buda iadeleri geciktiren önemli bir faktör. Yeni biri geliyor, sıfırdan anlatıyorsun. Böyle olunca kendi işini yavaşlatıyorsun, hızını yitiriyorsun. Yeni gelen işi ancak 6 ayda öğreniyor. Bir bakıyorsun gitmiş, yerine yeni biri gelmiş. (Mülakat,2018).

Vergi memurları ve daire müdürleri, GİB’de personel değişim hızının yüksek olduğunu, bize tekrar tekrar ifade ettiler. Bu sebeple sorunu ilerleyen kısımlarda detaylıca tartışmamız gerekir.

3.3.3. Tarama Kontrol Servisi

Tarama kontrol servisi, Şekil 24’de tanımladığımız vergi dairesi müdürlüğü organizasyon şemasında yer alan bir birimdir. Vergi dairesindeki her servis, müdür, müdür yardımcısı ve şeften oluşan doğrudan denetim mekanizmasına bağlıdır; farklı olarak tarama kontrol servisi doğrudan daire müdürüne bağlı olan tek servistir. Vergi dairesinde yapılan işlemlerin mevzuata uygunluk denetimini yapmak, tarama kontrol servisinin temel görevidir. Bu sebeple servisin iç denetim yönü ağır basar. Bununla birlikte servisler arasındaki koordinasyonu sağlamak, tarama kontrol servisinin bir diğer görevidir.

Servisi daha iyi anlayabilmek için beş yıldır tarama kontrol servisinde görev yapan bir memura kulak verelim.

Mevzuat uygunluk denetimi ve birimler arası koordinasyon, bizim servisin görevidir. Bunun dışında vergi dairesi müdürünün verdiği her türlü görev ki bu görevlerin çoğu denetimle alakalı (Mülakat, 2018)

Anlaşılan o ki servis iç denetimin yanında dış denetim de yapmaktadır. Peki, dış denetimin düzeyi nedir?

VDK kurulmadan önce vergi incelemesini, vergi dairesi müdürü adına tarama kontrol servisi yapardı; şimdi biz inceleme yapmıyoruz. Bilgi işlem kanalıyla tespit ettiğimiz olumsuzluklar olabiliyor, beyannamelerde ve matrahlarda tespit ettiğimiz olumsuzluklar, diğer servislerden de bize olumsuzluklar aktarılıyor. Örneğin vergilendirme servisi tespit ettiği olumsuzlukları bize aktarıyor. Bizde şöyle bir yol izliyoruz. Tespit ettiğimiz olumsuzlukları denetim grup müdürlüğüne yazı ile bildiriyoruz; onlarda inceleme ve değerlendirme komisyonuna sevk ediyor. Komisyon ya VDK’ya bildiriyor ya da duruma göre farklı bir yol izliyor (Mülakat,2018)

Mülakatçımızın da ifade ettiği gibi tarama kontrol servisi iç denetimin yanında dış denetim de yapmaktadır. İnceleme konusunu, vergi dairesi müdürlerine teyit ettirdik. Müdürler bize VDK sonrasında özellikli durumlar dışında genellikle vergi incelemesi yapmadıklarını ifade ettiler (Mülakat,2018). Görünen o ki VDK inceleme yetkisini tamamen üzerinde topladı.

Tarama kontrol servisi GİB’deki son denetim birimidir. Öyle ise devam edelim ve VDK’yı anlamaya çalışalım.

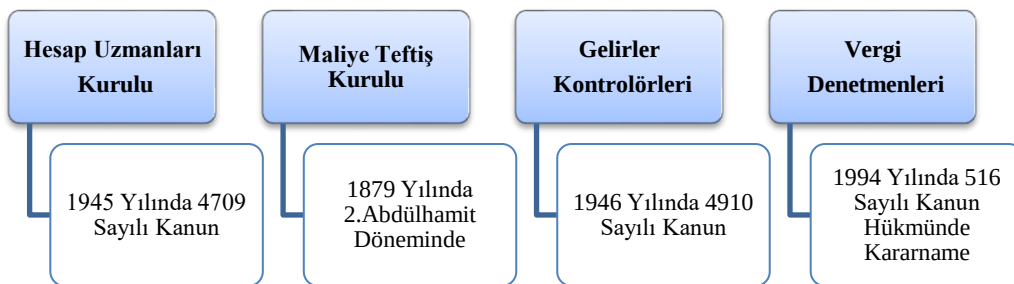
3.3.4. Vergi Denetim Kurulu

Önceden söylediğimiz gibi GİB'in organizasyon şeması, karmaşık fonksiyonları yerine getirmek için tasarlanmıştır. Farklı olarak VDK saf denetim fonksiyonu için tasarlanmıştır ve örgütteki her birim, vergi denetimi fonksiyonunu icra eder. Ancak VDK'nın bugününü anlayabilmek için Türk vergi denetim örgütlerinin reorganizasyon geçirdiği, 2011 yılının öncesine bakmamız gerekir.

Kurullar dönemi, VDK'nın örgütsel hayata başladığı yıl olan 2011 öncesindeki döneme verilen isimdir. İnceleme birimleri bugünkü yapıdan farklı olarak şekil 32'de gösterildiği gibi dört farklı örgütten oluşmaktaydı. Bu örgütlerden Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) ve Maliye Müfettişleri, doğrudan maliye bakanına bağlıydı. Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ise GİB'e bağlı örgütlerdi.

Kökleri 1879 yılına dayanan Maliye Müfettişleri, vergi incelesinden daha fazla teftiş ya da iç denetim fonksiyonunu yerine getiren bir örgüttü ancak müfettişlerin sınırlı olsa vergi incelemesi yaptığını biliyoruz (Mülakat,2017). 1945 Yılında kurulan HUK ise sadece vergi incelemesi yapan bir örgüttü. GİB'e bağlı olan ve 1946 yılında kurulan Gelirler Kontrolörleri, HUK gibi vergi incelemesi yapmak için tasarlanmıştı ancak kontrolörler, GİB'de teftiş de yapmaktaydı (Mülakat,2017).

Şekil 32: VDK Öncesi Vergi Denetim Örgütleri ve Bu Örgütlerin Kuruluş Yılları



Kaynak: Özdemir, M.(2017). <http://www.alomaliye.com/2017/09/08/vergi-denetim-kurulu-kac-yasinda/> 'daki bilgilerden derlenerek hazırlanmıştır, Erişim: 21.05.2018

2011 öncesinde sayıları birkaç bini bulan Vergi Denetmenleri, vergi dairesi başkanlıklarının organizasyon şemalarında yer almaktaydı. Vergi dairesi başkanına bağlı çalışan denetmenler, yerel denetim birimlerini de temsil etmekteydi. Denetmenler vergi incelemesi yapmakla birlikte vergi dairesi müdürlüğü gibi GİB'in organizasyon

şemasında ve farklı görevlerde onları görmek mümkündür. Ancak denetmenler bugün VDK bünyesinde ve vergi müfettişi mesleki kimliği altında çalışmaktadır (Mülakat,2018).

Açıkçası yönetim bilimsel olarak eski yapıyı bir yere oturtmak mümkün değil. Vergi Denetmenleri, belli sermaye büyüklüğünü aşmayan, küçük ve orta ölçekli mükellefleri incelemekteydi. Ancak HUK, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri, belli sermaye büyüklüğüne ulaşmış, büyük mükellefleri incelemekteydi (Mülakat,2017). Başka bir deyişle üç grup da aynı mükellef kitlesini denetlemekteydi.

Anlaşılmaz olan bir diğer husus ise tarihsel süreçte Türk vergi denetim örgütlerinin sürekli bölünme eğilimi göstermesidir. Örneğin kökleri Osmanlı İmparatorluğuna dayanan Maliye Teftiş Kurulu gibi bir örgüt varken, 1945 yılında HUK'un ayrı bir örgüt olarak tasarlanması, anlaşılabilir değildir. Daha da ilginç olan HUK'dan sadece bir yıl sonra Gelirler Kontrolörlerinin örgütsel hayata başlamasıyla birlikte Türk vergi denetim örgütlerinin benzer işleri yapan üç gruba ayrılmasıdır.

Dönemi daha detaylı kavrayabilmek için kökeni Gelirler Kontrolörü olan üst düzey bir bürokrata kulak verelim.

2011 öncesinde, bunların kendi aralarında özellikle fonksiyonel anlamda aynı işi yapıyor gibi gözükmesine rağmen, neden dört birim var diye şiddetli eleştirilere maruz kalıyordu. Artı bu birimler arasında rekabet ve meslek taassubu gibi nedenler ve kurumların bünyesindeki unvanların birbiriyle irtibatı, bir nevi savaşı diyelim. Hatta o dönem kayıtları kıyaslanırsa, her birim yılsonunda buldukları matrah farkını ilan ederek, bu işi gizli bir yarışa dönüştürdüler. Bunların özel sektör bağlantılarına da baktığımızda, kamu yararı için sağlıklı bir yapı değildi. Personelin enerjisi boşa harcanıyordu. Yararlı tarafları ne dersiniz, çok ciddi bir birikim vardı. Maliye Teftiş Kurulu'nun gelenekleri hemen hemen bütün birimlerde yaşatılıyordu (Mülakat,2018).

Gerçek şu ki 2011 öncesinde kendi kurum kimliğini oluşturmuş dört farklı denetim biriminin varlığı mevcuttu. Bu grupların eliti ise diğer grupların önüne geçen HUK'dur (Mülakat, 2017-2018). Burada anlatmayacağız ancak mülakatlarımızda gruplar arasındaki savaş hikâyelerini, açıkçası ağızımız açık dinledik. Hesap uzmanı kökenli bir vergi müfettişinin deyişiyle “o dönemde herkes memur olduğunu unuttu” (Mülakat,2018). Bu sebeple gruplar arası koordinasyondan söz etmek de mümkün değil.

Bu dört grubun birleştirilmesiyle ilgili çalışmalar, 2000’li yıllara kadar gitmektedir. GİB’de üst düzey bir bürokratin açıklamasına göre Uluslararası Para Fonu (IMF) ile yapılan görüşmelerde, birleşme konusu sıkça gündeme geldi (Mülakat,2018). GİB’de başka bir üst düzey bürokrat ise dönemin Maliye Bakanı Kemal Unakıtan’ın, birleşme için çabaladığını ancak grupların buna yanaşmadığını ifade etti (Mülakat,2018). Tüm bu tartışmalara rağmen 2011 yılına kadar hiç kimse, örgütsel direnci kırarak grupları birleştirmeyi başaramadı. Bu direnci kıran iradeyi anlayabilmek için dönemin başbakanı Recep Tayyip Erdoğan’ın, VDK hizmet binası açılış konuşmasına kulak verelim.

Bildiğiniz gibi maliye camiasında dört tane ayrı birim vardı. Yani denetim dediğimiz zaman, dört ayrı birim maliye camiamızın içinde adeta kendilerine ait kast oluşturmuştu. Bir kast sistemi maliyenin içinde çalışıyordu. Gücenmek yok. Ben şimdi gerçeği, tespiti söylüyorum. Bunu aşana kadar 6 yıl mücadele verdim. Kendi arkadaşlarım dahi zaman zaman bu işte önüme çıktılar. 'Yok, şöyledir, olmaz, sıkıntı doğurur, şu olur, bu olur', dışarıdan birçok mektuplar, telefonlar vesaire, tabi hiçbirine inanmıyordum. İnandığım tek şey vardı, burada bu iş tek başlı yürürse netice alırız, tek başlı yürürse bereketi olur. Bir de bu camianın içine birlikteliği getirmemiz lazım, beraberliği getirmemiz lazım, kardeşliği getirmemiz lazım. Eğer müfettişe bakıyorsun kendine göre müfettişlerle iş götürüyor, hesap uzmanıysa onlarla, vergi kontrolörüysen onlarla götürüyor, hatta siyasete bile soyunduğu zaman bakıyorsun onları arıyor. Diğerleriyle beraber değil. İşte biz bu sistemi yıktık. (<https://www.youtube.com/watch?v=icAPkYI9C1A> , Erişim: 12.06.2018).

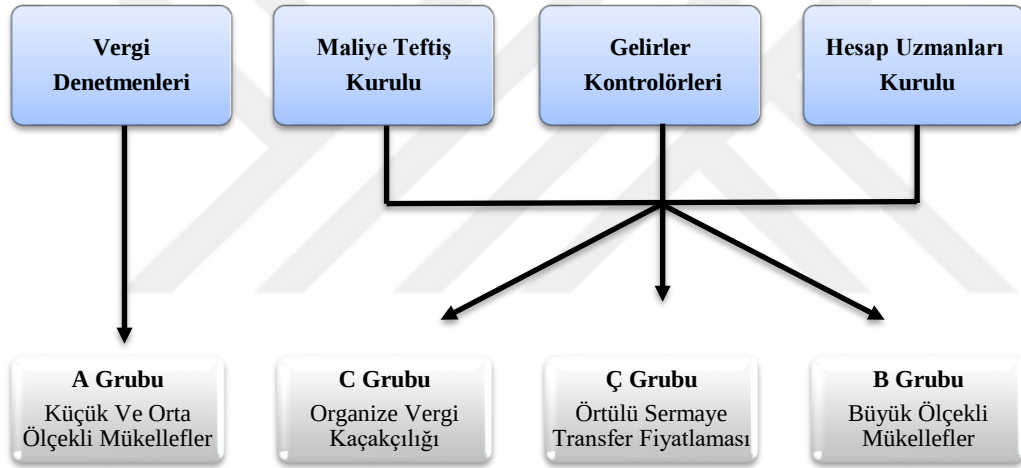
VDK öncesi tüm bu tartışmalara bakılırsa, Türk vergi sisteminin bugün içinde bulunduğu durumu anlamak zor değil. Görünen o ki 2011 öncesindeki yapı, bürokratik oligarşiden başka bir şey değildi. Tek başına güçlü bir iktidar olan dönemin hükümeti, açıklamaya göre yapıyı değiştirebilmek için 6 yıl uğraşmıştır. Bu durum bize oligarşinin gücü hakkında da fikir verir.

Peki, bu bürokratik oligarşi gücünü nereden almaktadır? Gerçekte piyasa koşullarında çalışmayan kamu örgütlerinde, açıkçası nitelikli iş gören bulmak kolay değildir. Sağladığı imkânları da göz önüne aldığımızda ülkedeki nitelikli iş gören kitlesi, genellikle özel sektörün elinde bulunur; ancak vergi sektörü için durum tam tersidir. Vergi denetçileri örgütsel yaşamlarını vergi denetimi yoluyla piyasayı denetleyerek geçirirler ve örgütsel koşullar denetçilere ciddi entelektüel birikim sağlar. Bu sebeple bugün hem devletin üst kademelerinde hem de özel sektörde vergi denetçilerine çokça rastlanır. Örneğin bu tezin yayın tarihinde ana muhalefet partisini yöneten siyasi lider, hesap uzmanı kökenlidir. Bununla birlikte eski yapıdaki kurullarda örgütsel bağlar çok sıkı örülürdü. Öyle ki kurul

üyelerinin siyasi ya da ideolojik düşünceleri farklı olsa da önemli olan mesleki kimliktir (Mülakat, 2017-2018). Bu sebeple kurul üyeleri hem devlette hem de özel sektörde bugün bile birbirlerini desteklemektedir.

2011 Yılında yayınlanan ve kurullar dönemine son veren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, denetim örgütlerini tek çatı altında topladı. Şekil 33'deki gibi eski yapının her üyesi, VDK'nın farklı gruplarına dağıtıldı. Bununla birlikte eski yapıdaki dört farklı mesleki nitelik, vergi müfettişi mesleki niteliğinde birleştirildi ve örgütte yatay hiyerarşi sağlandı.

Şekil-33: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Eski Yapının Vergi Denetim Kuruluna Dönüşmesi



Kaynak: Mülakat:2017-2018

Peki, kurullar birleşmeye nasıl tepki verdi? Durumu anlamak için hesap uzmanı kökenli bir vergi müfettişini dinleyelim.

Yeni yapı rekabeti bitirdi, yani rekabet edeceğimiz insan ya da sistem kalmadı ve motivasyon düştü. O dönemde Türkiye geneli yaklaşık 350 tane hesap uzmanı vardı, şimdi bu sayı 200'ün altındadır; YMM'lere veya belli firmalara direktör olarak gittiler. Kalanlarda arayış içinde tabi. Gelirler Kontrolörleri ve Maliye Müfettişleri de aynı durumda. Açıkçası bende ayrılmayı düşünüyorum... Vergi Denetmenleri birleşmeye dâhil edilmeseydi daha iyi olurdu, bizim onlarla kurum kültürümüz farklı (Mülakat, 2017).

Örgüt içi rekabet belli bir noktaya kadar örgüte faydalı olabilir. Ancak kurullar döneminde olup bitene rekabet diyemeyiz, olup biten örgüt içi çıkar çatışmasından başka bir şey değildir. Açıkçası ülke olarak ihtiyacımız olan da örgütsel çıkarlar için birbiriyle çatışan örgütler değildir.

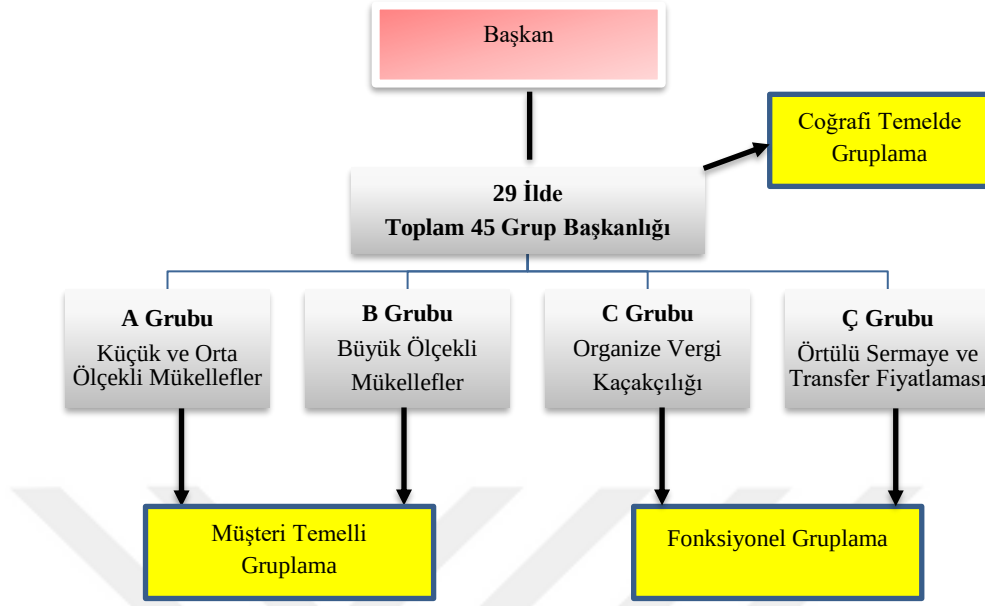
Görünen o ki kurullar birleşmeyi tepkiyle karşıladı ve örgütten ayrılmalar yaşandı. Birleşmeden en karlı çıkan grup ise Vergi Denetmenleridir. Denetmenler bir gecede maliyenin elitleriyle aynı statüye kavuştu; aslında tepkinin asıl kaynağı da bu durumdur. Her ne kadar eşit statüye sahip olsalar da Vergi Denetmenleri, kurul kökenlilerle bir araya getirilmedi. VDK'da bugün Vergi Denetmenleri A Grubunda; Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri ise B, C ve Ç gruplarında çalışmaktadır. Aslında örgütsel huzursuzluk bugün bile kendini hissettirmektedir.

Tek çatı olsa da hala bir ayırım var, yani merkez taşra ayırımı var. İşte yine burada A Grubu kendileri açısından bu ayırımın kaldırılmasını talep ederken, merkez birimleri de madem B, C ve Ç grupları var ve sınavlardan en iyi puan alanların %5'i merkez birimlere gelebiliyorsa, özlük ve unvanın farklı olması gerektiğini dillendiriyorlar (Mülakat, 2018).

Araştırma boyunca şu durumu çok sık gözlemledik: Kamu örgütü üyeleri, çalışma hayatları boyunca örgütsel çıkarlar yerine bireysel çıkarlara odaklanır ve bireysel çıkarları elde edebilmek için türdeşleriyle birlikte hareket ederler. Benzer durum özel örgütlerde de görülür ancak piyasa koşullarında çalışan özel örgütlerde, demokratik araçlar sınırlı düzeyde çalışır. Başka bir deyişle piyasa koşulları özel örgütlerde örgütsel çıkarları ön plana iter ve demokratik araçları sınırlar. Kamu örgütleri ise piyasa koşullarında çalışmaz ve memurlar demokratik araçları sonuna kadar kullanır. Bununla birlikte vergi denetim örgütleri gibi gruplamanın yoğun olduğu kamu örgütlerinde, türdeş gruplar çıkar elde edebilmek için diğer gruplardan ayrılmaya çalışır. Bu durumda VDK'da ayrışma tartışmaları, hiç bitmeyecekmiş gibi gözüktür.

Önceden söylediğimiz gibi karmaşık ve dinamik çevre nedeniyle vergi denetim örgütlerini gruplamak, örgütsel tasarımcının en fazla zorlanacağı konulardan biridir. VDK'da şekil 34'deki gibi üç farklı gruplama görülür. A ve B grupları müşteri temelli gruplanmıştır, C ve Ç gruplarında ise fonksiyonel gruplama görülür. Bununla birlikte tüm gruplar coğrafi temelde ikinci kez gruplanmıştır. Bu durumda VDK'da üç farklı gruplamanın hâkim olduğunu söyleyebiliriz.

Şekil-34: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması



Kaynak: VDK,2019:10

VDK'nın örgüt yapısı, profesyonel bürokratik yapının tüm özelliklerini bünyesinde barındırır. Şekil 34'deki yatay görünüm, profesyonel bürokrasilerin tipik özelliğidir. Bununla birlikte örgütün temel koordinasyon mekanizması becerilerin standardizasyonudur. Aslında becerilerin standardizasyonu karmaşık ve dinamik çevreye karşı verilecek en iyi cevaptır. Çünkü karmaşık ve dinamik çevrede diğer koordinasyon mekanizmaları sınırlı düzeyde çalışır. Peki, VDK becerileri nasıl standardize eder?

En başta kuruma girmek için zorlu sınavlardan geçersiniz. Bizim yetişme süreci 3 yıl sürer; bu 3 yıl yardımcılık dönemidir ve zorlu bir süreçtir. Kuruma başladığınızda yoğun eğitimden geçersiniz. Eğitimlerde, mevzuat, muhasebe, vergi incelemesi, özel hukuk gibi bütün bir alana yayılmış mevzuatı öğrenmeye çalışırsınız. Kuruma başladıktan 1 yıl sonra yetki sınavı var ve bu sınavdan başarılı olmanız gerek. 3. Yılın sonunda yeterlilik sınavı var. Tabi yeterliliğe kadar en az 4 üstat size refakat eder; biz buna refakat deriz. Yeterlilik sonrasında kendi başınızasınızdır; Artık kendi kendinizi yetiştirirsiniz, nasıl yaparsanız (Mülakat,2017).

Açıklamadan da anlaşılacağı gibi becerilerin standardizasyonu için müfettişler, 3 yıllık sıkı bir eğitim programından geçirilirler. Aslında eğitim, meslek olarak adlandırdığımız tüm işlerde anahtar tasarım değişkenidir (Mintzberg,2015:96). Bununla birlikte müfettişlere örgüt kültürünü tecrübeli üstatlar aşılar. Üstatlar, başlangıçta nasıl

davranacağını bilemeyen çömezlerin sosyal uyum sorunlarını çözer ve müfettişleri örgütsel kalıpların içine sokar.

3.3.5. Yeminli Mali Müşavirler

Şimdiye kadar kamuya ait vergi denetim örgütlerini tartıştık ancak Türk vergi denetim sistemi, dünyada eşine rastlanmayan ve özel sektöre ait bir denetim örgütünü bünyesinde barındırır. İlginçtir ki mülakatlarda vergi müfettişlerine Yeminli Mali Müşavirleri (YMM) sorduğumuz anda, istisnasız hepsinin yüz ifadesi değişti ve müfettişler sorulara ses kayıtlı ortamda cevap vermeyi reddettiler. Başka bir deyişle YMM'leri sorduğumuz anda müfettişlerden aldığımız cevap genellikle şuydu: Ses kaydını kapatırsanız konuşurum (Mülakat,2017-2018).

1989 Yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ülkemizde vergi denetim yetkisi tanınan bir özel örgüt kurulmuştur. Anılan kanunun 12. maddesi, “Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler” diyerek YMM'lere tasdik yetkisi tanımıştır. 30/07/1995 tarihli ve 22359 no'lu Resmî Gazete 'de yayınlanan 18 seri no'lu SMMM ve YMM Genel Tebliği daha da ileri giderek, YMM'lerce tasdik edilen beyannameleri ve bunlara ilişkin mali tabloları, **kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş bir belge olarak kabul etmiştir.**

06/12/2000 tarihli ve 24252 no'lu Resmî Gazete 'de yayınlanan 18 seri no'lu SMMM ve YMM Genel Tebliği, YMM'leri tasdik işlemleri için karşıt inceleme yapmakla yükümlü tutar. VUK'un 256. maddesine göre ise tasdik işlemlerine doğrudan ve silsile yoluyla taraf olanlar, gerekli yasal belgeleri YMM'lere ibraz etmek zorundadır.

Bu mevzuat hükümlerine göre elimizde tasdiklediği belgelerin niteliği kamu memurlarınca incelenmiş belge gibi kabul edilen ve karşıt inceleme yapabilen özel bir örgüt var. Bu özel örgütün yetkileri neredeyse kamu vergi denetçileri kadardır.

Aslında YMM'leri anlamaya çalışırken iki sorunun cevabını merak ettik. Birincisi Türk vergi denetim sistemi YMM'lere neden ihtiyaç duydu? İkincisi ise devlet, mükellef ve

YMM'ler arasındaki vergi denetim ilişkisi rasyonel midir? Birinci sorunun cevabı için dönemi yaşamış bir vergi müfettişini dinleyelim.

O dönemde idarenin denetim kapasitesi çok düşüktü ve elinde nitelikli denetçi yoktu. Şimdi mükellef KDV iadesi alacak, yıllarca bekliyordu iadeyi alabilmek için... (Mülakat,2017).

Açıklamayı destekler biçimde Anayasa Mahkemesi, 18.5.2011 tarihli ve 2011/81 no'lu kararında, 3568 sayılı Yasanın genel gerekçesini şu şekilde açıklar: 3568 Sayılı yasanın 12. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi esas itibarıyla vergi denetim elemanları tarafından yürütülmekte olan kamusal görevlerin, fiili imkânsızlıklar ve idareye kolaylıklar sağlama amacıyla yetki almış meslek mensuplarına devredilmesi amacıyla oluşturulmuştur.

Bu durumda YMM'ler, geçmişte mali sistemimizin teknik ve örgütsel yetersizliği nedeniyle Türk mali sisteminde varlık buldu. Ancak teknoloji durumsal faktörünü incelerken gördük ki bugün idarenin teknolojik alt yapısı, birçok gelişmiş ülkeden bile daha iyi seviyededir. Bununla birlikte idare, özellikle 2011 sonrasında örgütsel kapasitesini geliştirme yönünde ciddi yol kat etmiş durumdadır. Açıkçası bugün Türk mali sisteminin özel bir örgütün varlığına ihtiyaç duyduğunu düşünmüyoruz.

Şimdi ikinci sorumuzun cevabı için başka bir vergi müfettişine kulak verelim.

YMM'lik mesleği aslında bir ticarettir; yani müşteriyi siz bulacaksınız. Bizim için mükellef olan, YMM için müşteridir. Bu şekilde baktığımızda, YMM'ler denetimde bazı noktaları görmemeye başlıyorlar. Yani X kişisinden para aldığı zaman nasıl denetim yapacaksınız. Devletin yaptığı vergi incelemesi ile YMM'nin yaptığı inceleme aynı olamaz; yani bakış açıları farklı. Kaldı ki YMM'nin incelediği mükellefi bizde inceliyoruz ve sorumluluk raporu yazıyoruz... Aslında bugün sistem bağımsız denetime doğru kayıyor (Mülakat,2017).

Gerçek şu ki mükellef ve YMM arasındaki ticari ilişki, denetimin rasyonel bağlarını koparacak niteliktedir. Mükellefler genellikle homo economicus teorisine uygun biçimde, ödenecek vergiyi minimize etmeye çabalarlar. Bu durumda mükellef, kendisine en düşük vergiyi vaat eden YMM'yi tercih edecektir.

Sorun teşkil eden bir diğer husus ise YMM'lerin kamu denetim örgütleriyle olan bağlantılarıdır.

Bugün piyasada iş yapan YMM'lerin çoğunluğu, vergi müfettişi kökenlidir. YMM'lerin ekonomik kazançları ile vergi müfettişinin kazancını kıyaslayamayız. Maliye Bakanlığı'nın iyi yetişmiş insan kaynağı özel sektöre doğru kayıyor ve devlet niteliğini kaybediyor. Tabi bu tercih meselesi, ama yine de kurumsal olarak düşünülmesi gereken bir nokta (Mülakat,2018).

Vergi denetçileri profesyoneldir ve profesyoneller için her zaman farklı örgütsel alternatifler bulunur. Açıkçası bizim de ilgilendiğimiz husus bu değildir ve her insan farklı örgütsel alternatifleri değerlendirmekte özgürdür. Ancak saha araştırmasında, geçmişte vergi müfettişi olan YMM'lerin kamu denetim örgütlerini etkilediğini gösteren birçok bulguya ulaştık. Durumu anlamak için üst düzey bir bürokrata kulak verelim.

Çok önceleri tam tasdik olan mükellefler incelenmiyordu; o dönemdeki vergi denetim birimleri engelleniyordu. Şu anda mükellefin tam tasdik sözleşmesi olsa da yine VDK tarafından incelenmektedir (Mülakat,2018).

Açıklamanın vahim tarafı, YMM'lerin denetlediği mükellefi, kamu denetim örgütlerinin denetleyememesidir. Biliyoruz ki VDK öncesi kurullar dönemi, bir çeşit mali oligarşinin hüküm sürdüğü bir dönemdi. Muhakkak ki bu oligarşinin özel sektörde de yansımaları bulunmaktaydı.

Peki, YMM'lerin düzenlediği raporların kullanıcıları, raporlar hakkında ne düşünmektedir? Bir vergi başmüfettişinin açıklamaları olayı özetler niteliktedir.

O raporlara değer vermiyorum, hatta okumuyorum bile. O raporlar çeşitli pazarlıklar sonucunda yazılıyor (Mülakat,2018).

Açıkçası mali sistemimizin ihtiyacı olan en son şey, mali sistemimizi etkinsizliğe sürükleyen bir örgütün varlığıdır. Bizce YMM müessesinin Türk mali sistemindeki varlığına, bir an önce son verilmelidir.

3.4. Türk Vergi Denetim Örgütlerindeki Kariyer Uzmanları

3.4.1. Gelir Uzmanı

Türk vergi denetim sistemi, iki uzman niteliği bünyesinde barındırmaktadır. Birincisi VDK'nın tüm örgütsel kademelerinde bulacağımız, vergi müfettişi niteliğidir. İkincisi ise GİB'in taşradaki tüm örgütsel kademelerinde yer alan, gelir uzmanı niteliğidir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı ve GİB'in merkez teşkilatlarında farklı uzman nitelikler bulunur

ancak tez konumuz bu iki niteliği anlamayı gerektirdiğinden, diğer nitelikleri araştırmaya dâhil etmedik.

GİB'in 2018 faaliyet raporuna göre GİB'in taşradaki toplam 38.029 personelin 24.656'sı gelir uzman ve gelir uzman yardımcılarında oluşmaktadır (GİB,2019:27). Bu durumda taşradaki personelin yaklaşık %65'i, gelir uzman ve gelir uzman yardımcılarında oluşur.

Hesap uzmanlarının 1945 yılında, Gelirler Kontrolörlerinin ise 1946 yılında örgütsel hayata başladığını düşünürsek, kamudaki uzman memur istihdamı cumhuriyetin ilk yıllarına kadar gider. Ancak 2000'li yıllardan sonra kamu örgütleri, moda gibi elindeki klasik memur kitlesini kariyer memurlarıyla değiştirme yoluna gitmiştir. Kamudaki bu nitelikler göç uzmanı, defterdarlık uzmanı, yasama uzmanı, milli savunma uzmanı ve gelir uzmanı gibi genellikle kurumların isimleriyle anılır.

Peki, nasıl gelir uzmanı olunur? GİB, 2018 yılında bin gelir uzmanı kadrosu için açtığı ilanda aradığı bazı şartlar aşağıdaki gibidir (<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/18082018guygirsinauyuru.pdf>, Erişim: 02.03.2019).

- En az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirmiş olmak
- 35 yaşını doldurmamak
- Kamu personeli seçme sınavından (P48) 70 ve üzeri puan almak

İlana göre yukarıdaki şartları taşıyan adaylar, öncelikle kurumun açacağı sınava girerler; kurumun açtığı sınavda başarı gösterenler ise sözlü sınava (Mülakat) girmeye hak kazanır. Son olarak sözlü sınavda başarılı olanlar, kuruma gelir uzman yardımcısı olarak atanır.

26.12.2009 Tarihli ve 27444 no'lu Resmî Gazete 'de yayınlanan Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Uzmanlığı Yönetmeliğine göre kuruma ilk defa atanan uzmanlar, örgütteki ilk üç yıllarını gelir uzman yardımcısı olarak geçirirler. Yine aynı yönetmeliğe göre gelir uzman yardımcıları, üç yılın sonunda yeterlilik sınavına girer ve yeterlilik sınavından başarılı olanlar ise kuruma gelir uzmanı olarak atanır.

Önceden GİB'in örgüt yapısını tanımladık ve yapının makine bürokrasi olduğunu biliyoruz. **Sorun şu ki yapısı makine bürokrasi olan örgüte, yapı sanki profesyonel bürokratikmiş gibi personel alınmaktadır.** Gelir uzmanlarının yetiştirme koşullarını dikkate aldığımızda örgüt becerileri standardize etmeye çalışmaktadır. Ancak örgütün yapısı makine bürokrasidir ve makine bürokrasiler, yüksek derecede uzmanlaşmanın sonucunda sürekli tekrar gerektiren işlerin yapıldığı örgütlerdir. Bu durumda becerilerin standardizasyonu, örgüt için anlamsız bir koordinasyon mekanizmasıdır. Bu ciddi bir yapılanma hatasıdır ve örgütte sorunlara yol açması da muhtemeldir. Durumu anlamak için 19 yıldır vergi dairelerinde çalışan bir memura kulak verelim.

Kuruma (GİB'e) ilk defa 2006 yılında gelir uzmanı alındı ve o yıl bize ilk defa 9 gelir uzmanı geldi. Yönetim, bu insanları nereye oturtacağını bilemedi; yani bu kadroyu kurum içinde ne yapacağını bilemedi. Bizde müdürler ve memurlar ayrı yerde yemek yer, uzmanlar müdürlerle birlikte yemek yemeye başladı. Uzmanların oda gibi beklentileri vardı. O dönem uzmanlar, şefin altında çalışmaya başladılar ve memur ne yapıyorsa uzmanlar da onu yaptı. Yaptığımız iş aynıydı ama uzmanların özlük hakları daha iyiydi (Mülakat,2017).

Yönetimin yapısal hata karşında ne yapacağını bilememesi gayet normal çünkü iş süreçlerinin standartlaştığı, yüksek derecede iş bölümü ve biçimselleşmenin görüldüğü makine bürokrasiye profesyoneller geldi. Doğal olarak yönetim bu profesyonelleri örgüt içinde nereye koyacağını bilemez.

2006 yılından itibaren GİB bir yandan dışardan gelir uzmanı alımlarına devam ederken, bir yandan da gerekli koşulları sağlayan klasik memurlarını, açtığı özel sınavlarla gelir uzmanına dönüştürdü. 2006, 2007 ve 2010 yıllarında açılan kurum içi sınavlarla GİB'de çalışan yaklaşık 11.500 personel, gelir uzmanı olarak atanmıştır (Guyader'den Aktaran Karşlı,2013:98). Bu bakımdan bugün GİB'deki gelir uzmanlarının önemli bir yüzdesi, GİB'in klasik memurları dönüştürmesi sonucunda gelir uzmanı olmuştur.

Kurum bir yandan uzmanlaşmaya devam ederken diğer yandan da yapısal hatanın mahkeme sonuçlarıyla uğraşmak zorundaydı. Bir sendika, 24.12.1994 tarihli ve 29262 no'lu Resmî Gazete 'de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 3. maddesi ile 24. maddesinin değişik 2. fıkrasında yer alan “şef ve şefe” ibaresinin iptali ve yürütmenin durdurulması için Danıştay 16. Dairesine, 2015/15473 esas numarası ile dava açar. Danıştay 16. Dairesi

istemi reddeder ancak Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu farklı düşünmektedir. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 2015/1414 itiraz numaralı temyiz isteğini özetle şu şekilde karara bağlar: Belli yetiştirme programı sonrasında yeterlik sınavına tabi tutularak gelir uzmanı olarak atanan bir kariyer mesleğin, veri hazırlama, yoklama memuru, tahsildar, icra memuru gibi unvanlardan görevde yükselme suretiyle geçiş yapılan ‘‘şef’’ kadrosunun astı olarak kademelendirilmiştir. **Anılan mevzuatta gelir uzmanlarının sorumluluk alanları açıkça belirtilmemiştir. Bununla birlikte gelir uzmanları ile şef kadrosu arasında kariyer ilkesine uygun olmayan bir ast-üst ilişkisi kurulmuştur.**

Makine bürokrasilerin temel koordinasyon mekanizması, iş süreçlerinin standartlaşmasıdır (Mintzber,2015:314). Bununla birlikte makine bürokrasilerde iş süreçlerinin standardizasyonu destekleyen bir diğer koordinasyon mekanizması ise doğrudan denetim mekanizmasıdır. Kontrol alanı tanımlanan alt kademe yöneticiler sürecin belli parçalarından sorumlu tutulur. Dairelerde doğrudan denetim mekanizması sırasıyla memur, şef, müdür yardımcısı ve müdür şeklinde ilerlemektedir. Aslında mahkeme kararında şef, gelir uzmanının astı değildir diyerek örgütün doğrudan denetim mekanizmasını kesintiye uğratmıştır. Örgüt çözüm olarak şefleri gelir uzmanlarından seçmiş ve gelir uzmanı olmayan klasik şefleri ise memur seviyesine çekmiştir (Mülakat,2017-2018).

Muhtemelen GİB, 2000’li yıllarda kamu örgütlerinde görülen klasik memuru uzman personel ile değiştirme modasından etkilendi ve elindeki klasik memuru gelir uzmanı niteliği ile değiştirdi. **Araştırmamız diğer kamu örgütlerini kapsamaz ancak yapısı makine bürokrasi olan diğer kamu örgütlerinde de GİB’deki yapılanma hatası yapıldıysa, yapı ve nitelik uyumsuzluğu nedeniyle devlet gereksiz yere personele fazladan ücret ödemektedir.** Durumu bir benzetme ile açıklamak gerekirse, teknisyenin çalışması gereken yerde mühendis çalışmaktadır.

Örgütlerin iş görenlere sunduğu potansiyel kariyer olanakları, iş görenin performans göstermesi için ciddi bir motivasyon aracıdır. Ancak yapı ve nitelik arasındaki uyumsuzluk, görevde yükselmeyi de anlamsız hale getirir. Durumu anlamak için bir vergi dairesi müdürüne kulak verelim.

Bizde (GİB’de) unvanlar arasında ciddi bir ücret dengesizliği var. Şimdi bizde unvan arttıkça sorumluluk da artıyor. Sorumluluk arttıkça ücretinde artması gerekir. Ben

müdürüm ve sorumluluğum çok fazla, fakat benim maaşımla gelir uzmanın maaşı arasında çok fazla fark yok. Gelir uzmanı müdür olsa, o ücret onları tatmin etmeyecek. Birde müdürler belli aralıkla tayin edilir, yani uzun süre aynı yerde çalışmaz. Gelir uzmanı isterse bütün ömrünü aynı dairede geçirebilir. Şimdi bu adam niye yükselsin ki? Keşke bende gelir uzmanı olsam (Mülakat,2017).

Ücret sistemi kişinin örgüt içindeki yerini belirler (Drucker ve Maciariello, 2015:371). İki kademe üstüyle benzer ücret koşullarına sahip gelir uzmanı için görevde yükselmek gereksizdir. Açıkçası tüm bu örgütsel koşullar, görevde yükselmeyi anlamsız hale getirir ve görevde yükselmek için gerekli motivasyonel araçları yok eder.

Peki, gelir uzmanları GİB'deki örgütsel koşullar hakkında ne düşünmektedir. Bir gelir uzmanının açıklamaları, yapı ve nitelik arasındaki uyumsuzluğu doğrular niteliktedir.

Beraber başladığımız arkadaşlarımdan 2 kişiden 1'i başka kurumlara gitti. GİB, A grubu kariyer personel istihdam etmektedir. Bizim kurumda görev tanımımız yok ama vergi dairelerinde birbirinden farklı onlarca görev var. Bu kadar çeşitliliğin olduğu yerde doğal olarak uzmanlar birbirinden farklı işler yapmaktadır. Kurum kafamızda tasarladığımızdan çok farklı. Ben denetimde çalışıyorum, yani iş tatminin biraz daha fazla ama dairelerde, veznede tahakkuk fişi kesen ya da para tahsil eden arkadaşlar var. İş küçümsemek değil amacım ama tabiri caiz ise beyin göçünün yurt içi versiyonu kurumda yaşanan (Mülakat,2017).

Makine bürokrasilerde, üretim görevleri basit ve tekrar edicidir, iş gören ise düşük düzeyde beceri gösterir (Mintzberg,2015:315). Bununla birlikte teknoloji durumsal faktörünü incelerken gördük ki bilgi işlem teknolojileri memurun dairelerde göstermesi gereken entelektüel becerilerin çoğunu üzerinde topladı ve vergi memurlarını sistemin adımlarını takip eden bilgi işlem operatörlerine dönüştürdü.

Göreve tahakkuk servisinde başladım. Kendimi geliştireceğim ve vergiyle ilgili bir şeyler öğrenebileceğim bir yer diye düşündüm. Müdür beni vergilendirmeye verdi ve en nitelikli işlerin yapıldığı yer olarak gösterdi. İş, tamamen olan şeyleri bilgisayara aktarmadan ibaret, yani kendimden en ufak bir şey katmadım. Yani düz memurluk işi yapıyorsunuz (Mülakat,2018).

Mülakat yaptığımız birçok gelir uzmanı, yaptıkları işte entelektüel beceri göstermediklerinden şikâyetçiydi. **Gerçek şu ki kariyer memurluğu, makine bürokrasilere adapte edilebilecek bir nitelik değildir.** Bu yapısal hatanın önemli bir sonucu ise GİB'de ciddi seviyede gelir uzmanı sirkülasyonun yaşanmasıdır. Bir vergi dairesi müdürü bize, kuruma gelen 176 gelir uzmanından geriye 40-50 tanesinin kurumda kaldığını ve bu uzmanların kamunun başka kurumlarına gittiği ifade etti (Mülakat,2017).

Ancak bu sirkülasyonun tek sebebi, nitelik uyumsuzluğu ve GİB'deki örgütsel koşullar değildir. **Bir diğer sebep ise kamuda çlgınlık seviyesine ulaşan, kurumlar arası uzmanlık yarışıdır.** Durumu anlamak için iki kurum değıştirmiş ve hala değıştirmek için uğraşan bir uzmana kulak verelim.

İlk defa X kurumuna uzman kadrosunda atandım ve orada 9 ay çalıştım. Sonra sınavlara tekrar hazırlandım ve Y kurumunu kazandım. 2 aydır Y kurumunda denetçi kadrosunda çalışıyorum. Burada maaşlar X kurumuna göre daha iyi seviyede. İdari yargı hâkimliği var, şimdi onun sınavlarına hazırlanıyorum (Mülakat,2017)

Anlaşılan o ki uzmanlık, işten daha fazla sınavlardadır. Yaşam boyu istihdam garantisine girdiği ilk kamu kurumunda hak kazanan uzman için rasyonel olan, daha iyi şartları sağlayan kurumlarda tekrar tekrar şansını denemektir. Ancak örgütsel aidiyetten geriye bir şey kalmamış gibi gözükür.

Açıkçası yukarıdaki tüm bu tartışmalar, ciddi yapısal hatalara işaret eder. İnsan, genellikle homo economicus teorisine uygun biçimde öncelikle kendi çıkarlarına odaklanır. Bu bakımdan kamudaki uzman niteliklerin örgütsel aidiyetlerini arttırmak için kurumlar arası geçişe, belli ölçülerde sınırlama getirilmesi rasyonel gibi gözükür. Diğer bir ciddi sorun ise makine bürokrasilere adapte edilmeye çalışılan uzman kadrolarıdır. Bunun GİB'de yarattığı tahribatları detaylıca analiz ettik. Henüz bu yönde bir araştırmamız yok ancak benzer sorunun varlığı, kamunun diğer makine bürokrasilerinde de araştırılması gerekir.

3.4.2.Vergi Müfettişi

Önceki bölümlerde, vergi müfettişi mesleki niteliği sıkça karşımıza çıktı ve onları tartışmadan Türk vergi denetim örgütlerini kavrayamazdık. Bu bakımdan bu kısımda vergi müfettişlerini tartışırken iki konuya odaklanacağız. Birincisi, yakın gelecekte teknolojinin vergi müfettişi mesleki niteliğini değışime zorlayacağı gerçeğidir. İkincisi ise VDK'da uygulanan performans sistemidir.

Bilgi işlem teknolojileri sayesinde vergisel olayların dijital ortama taşındığını biliyoruz. Geçmişte kâğıt ortamında tutulan defter ve belgeler, hızla dijital ortama taşınmakta ve muhtemelen yakın gelecekte bu durum tüm mükellefleri kapsayacak. Bugün muhasebecilerin vergi dairesine gitmek için çok az nedenleri var. Bilgi işlem uzmanları, vergi denetimi öncesi oto kontrol sağlayan yazılımları mükellefler için piyasaya sürmeye hazırlar. Bu durumda vergi müfettişlerini, algoritmalar tarafından mevzuat ve muhasebe

denetiminden geçmiş kusursuz beyannameler beklemektedir. Gerçek şu ki bundan sonra müfettişlerin inlemelerde hata bulması zorlaşacak. Açıkçası vergi müfettişleri kritik bir noktadalar ve kendilerini yenilemek zorundalar. Durumu anlamak için bir yazılım firmasının, vergi müfettişi kökenli üst düzey yöneticisine kulak verelim.

Eskiden olduğu gibi hukuk, siyaset ya da iktisadi idari bilimlerden mezun olanlarla, vergi incelemesi yapılamayacak. Bende eski vergi müfettişiyim; bizim odalarımızda koli koli defterler, belgeler olurdu. Bunlar üzerinde inceleme yapılırdı. Ama artık defter yok, belge yok; bunlar elektronik ortama taşındı. Şimdi 40-50 yaşında müfettişsin, sistemi açtın ve her şey elektronik ortamda, önceden kâğıt ortamında bakıyordun. Şimdi bu belgeleri programların içine atacaksın, yazılım bilmen gerek, istatistik bilmen gerek. Aksi halde denetim yapamazsın.

2013 Yılına kadar vergi müfettişleri, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri, İşletme Fakülteleri, Siyasal Bilimler Fakülteleri ve Hukuk Fakülteleri arasından seçilmekteydi. Ancak kurum, 27.03.2013 tarihli ve Resmî Gazete numarası 28600 olan yönetmelikle değişikliğe giderek Mühendislik Fakülteleri, Fen Edebiyat Fakültelerinin Fizik, Kimya, Biyoloji, İstatistik, Matematik, Fen Bilimler ile Fen ve Teknoloji bölümlerinden de vergi müfettişi almaya başlamıştır.

Vergi denetimi, disiplinler arası entelektüel bilgiyi gerektirir ancak yukarıda saydığımız fakültelerin ders içerikleri, vergi denetimi için uygun niteliği karşılayacak düzeyde değildir. Niteliği yetiştirme görevini tek başına kuruma yükleyemeyiz. Bu noktada üniversitelerimize ciddi görevler düşer. Aslında İktisadi İdari Bilimler Fakülteleri ile İşletme Fakültelerinin ders içeriklerini revize etmenin vakti de geldi. Önceden söylediğimiz gibi yakın gelecekte bilgi işleyen örgütlerde, bilgi işlem disiplinin -tıpkı vergi denetim örgütlerinde olduğu gibi- farklı disiplinlerle evliliğine şahit olacağız. Açıkçası bu fakültelerin ders içeriklerini, bilgi işlem disiplinin ders içerikleriyle birleştirmek zorundayız. Aksi durumda bu fakültelerden mezun olanların, yakın gelecekte iş bulması zorlaşacaktır.

Teoride kâr amacı güden örgütler, teknik ve çevresel koşulların değişmesiyle birlikte, örgütsel değişime hızlı tepki verirler ve üretim alışkanlıklarını hızlı biçimde değiştirirler. Ancak örgütsel değişimin kamu örgütlerindeki tepki hızı oldukça yavaştır ve bu örgütler değişime genellikle direnç gösterirler. VDK'nın elindeki müfettiş kitlesi, klasik yöntemle vergi denetimi yapmaya alışkındır ve bu kitleyi dijital denetime hazırlamak, örgüt için

kolay olmayacaktır. VDK'nın 2018 faaliyet raporuna göre görevli vergi müfettişlerinin %3'  vergi başmüfettişi, %34'  vergi müfettişi, %63'  de vergi müfettişi yardımcısıdır (VDK,2019:11). Müfettişlerin yardımcılık dönemlerinin 3 yıl sürdüğünü düşünürsek, %63 'l k müfettişi kitlesi henüz yetişme döneminde olan m fettişleridir. Bizce  rg t öncelikle bu kitleyi dijital ortama hazırlamalıdır. Gerçek şu ki VDK elindeki denetçi kitlesini dijital denetime hazırlamadığı takdirde, etkinliğini kaybetme riskiyle karşı karşıya kalabilir.

Vergi müfettişlerini ilgilendiren bir diğer konu ise VDK'da uygulanan performans kontrol sistemidir. Tartışmaya başlamadan önce, performans kontrol sistemlerinin doğasını anlamaya çalışalım. Bunun için yapısı makine bürokrasi olan bir örgütte uygulanan performans kontrol sistemine bir göz atalım.

Bir makine bürokraside iş görenlerin performansı, her yıl hiyerarşik düzeyleri takip ederek A, B, C ve D olmak üzere dört kategoride değerlendirilir. İş görenler, dört kategorinin de anlamını çok iyi bilmektedir. İş görenler için A ve B kategorilerinin anlamı şudur: Sorun yok, en az bir yıl daha örgütte çalışmaya devam edeceğim. C kategorisi ise tehlikelidir: Dikkat et bir sonraki yılda C alırsan işten  ıkarılacaksın. En tehlikeli olan D kategorisidir. D alan iş gören çoktan eşyalarını toplamaya başlamıştır, çünkü D'nin anlamı işten  ıkarılmadır. Aslında İş Kanunu da performans düşüklüğü nedeniyle işçinin içine son vermeyi, haklı fesih sayar.

Makine bürokraside hiyerarşik düzey sırasıyla ekip lideri, mühendis, şef ve müdür şeklinde ilerlemektedir. İşçilerin hiyerarşik düzeydeki ilk amiri olan ekip lideri, performans notunu veren ilk yöneticidir. Kontrol alanı 20-30 kişi arasında olan ekip lideri, işçilerin performansını en iyi bilen kişidir. Mühendisin kontrol alanı vardiyalarla birlikte 40-60 kişi arasında değişmektedir. şefin kontrol alanı ise 120-180 kişi arasındadır. 240-360 kişi ile en geniş kontrol alanı m d rdedir. Gerçek şu ki kontrol alanı genişledikçe iş görenlerin performansını objektif değerlendirmek imk nsızlaşır. Örneğin geniş bir fiziki alana yayılan işletmede, müdürün 240-360 kişiye objektif değerlendirmesi imk nsızdır. Bu sorunu yönetsel hiyerarşi nezaket kurallarına uyarak çözmüştür. Ekip liderinin iş görene verdiği notun benzerini, hiyerarşinin diğer kademeleri de takip etmektedir. Başka bir deyişle ekip lideri işçiye D notunu vermişse, mühendis, şef ve müdür de D notu vermektedir.

Performans kontrol sistemi ceza ile birlikte ödöl de vaat etmektedir; gelecekteki ekip lideri, performans puanlarına bakılarak belirlenir. Şimdi performans kontrol sisteminin anahtarını çevirelim ve örgütte olup bitene bir göz atalım.

Etkili olan ekip liderinin verdiği puandır ancak ekip lideri aynı zamanda gelecekteki potansiyel rakiplerini de puanlamaktadır. Bu durumda ekip lideri için rasyonel olan vasat iş görenlere yüksek puan vermek, etkili olan iş görenlere ise düşük puan vermektir. Performans sistemi çalışmaya başladığında vasat iş görenleri örgütte tutmakta, etkili olan iş görenleri ise örgütten dışlamaktadır. Sistemin örgütte yarattığı bir diğer etki ise örgütte oluşan ekip liderleri oligarşisidir. Her iş gören, ekip liderinin verdiği performans puanını, hiyerarşinin diğer düzeylerinin de takip ettiğini bilmektedir ve iş görenler ekip liderinden çekinmektedir. Öyle ki bir yaşanan bir olayda müdürün direktifine işçi şu şekilde cevap vermiştir: Ekip liderime sormadan yapamam.

Her ne kadar performans kontrol sistemleri iş görenlerin etkinliğini arttırmayı amaçlasa da çoğu durumda örgütsel tahribata yol açabilme potansiyeline sahip, tehlikeli sistemlerdir. Sosyal ve ekonomik gerçekliğimizin kaotik yapısı, performans kontrol sistemlerini amacından uzaklaştırmak için sayısız faktörü bünyesinde barındırır. Bu bakımdan performans kontrol sistemleri dikkatlice tasarlanmalı ve örgütsel etkileri detaylıca analiz edilmelidir.

11.01.2016 Tarihli ve Resmî Gazete sayısı 29590 olan “Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği” VDK’da uygulanan performans sistemini tanımlar. Yönetmeliğin 26. maddesine göre müfettişler, her yıl için değerlendirilir; almaları gereken puan ise 100 üzerinden 70 puandır. Aynı maddeye göre 70’in altında puan alan müfettişler, başarısız sayılır. Peki, müfettişlerin puanlanmasında hangi kriterler esas alınır? Müfettişler, temel görevleri olan vergi incelemesinden puan almaktadır. Bununla birlikte yönetmelik akademik çalışma, eğitim ve komisyon görevleri gibi müfettişlerin farklı çalışmalarına da puan vermektedir. Yönetmeliğin 18. maddesi göre müfettişlerin hiyerarşik amiri olan grup başkanları da müfettişleri puanlar. Maddeye göre grup başkanları belli kriterlere göre müfettişleri 100 üzerinden puanlar ve bu puanın %10’u müfettişlerin genel puanına eklenir.

Performans sistemleri genellikle ödöl de vaat eder. Yönetmeliğe göre performans sisteminden başarılı olanlardan %5'i, vergi başmüfettişi olmaya hak kazanır.

Sorun şu ki müfettişler, temel görevleri olan veri incelemesinden puan almaktadır ancak çevre durumsal faktörünü incelerken gördük ki karmaşık ve dinamik çevre nedeniyle her inceleme, farklı çevresel koşullarda gerçekleşir. Bu durumda vergi incelemesine objektif kriterler belirleyerek müfettişleri puanlamak, olanaklı gibi gözükmez. Bir vergi müfettişinin açıklamaları, bu öngörüü doğrular niteliktedir.

Size şöyle örnek vereyim. Bir tam incele geliyor, birkaç haftada bitiyor. Başka bir tam inceleme geliyor, bitirebilmek için aylarca uğraşmanız gerek. Şimdi iki incelemenin de puanı aynı. Burada işin niteliğinden daha fazla bitip bitmemesi önemli. (Mülakat,2017)

Devam edelim ve bir başka vergi müfettişine kulak verelim

Bir inceleme yaptım, bulduğum matrah farkı 1000 lira; başka bir inceleme yaptım, bulduğum matrah farkı 1,5 milyon lira. Bulduğum matrah farkı ya da işin niteliği ve kamuya faydası. Mesela organize işleri çözmek çok zor, yıllar sürüyor çözmek. Ama diğer taraftan bakıyorsunuz, yarısını kabul yazmış, çok az matrah farkları bulmuş, bir tane genel yönetim giderini reddetmiş; puanı sizinkiyle aynı ya da daha fazla. Bu açıdan sistem motive edici değil (Mülakat,2017).

Vergi müfettişleri yaptıkları işte tam kontrol yetkisine sahip profesyonellerdir. Bununla birlikte vergi incelemesi, derinliği olan bir sorgulama faaliyetidir ve incelemenin derinliğine vergi müfettişi karar verir. Ancak müfettiş, vergi incelemesini performans kontrol sisteminin baskısı altında tamamlamaya çalışır. **Bu durumda sistem, potansiyel olarak incelemenin derinliğine zarar verebilecek bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.**

Vergi müfettişleri, karmaşık ve dinamik bir çevrede çalışmaktadır. Çevresel koşulları dikkate aldığımızda, VDK'da uygulanan performans kontrol sisteminin başarılı ya da başarısız müfettişi ayırt ettiğini düşünmüyoruz. Sistem nitelikten daha fazla niceliğe önem vermektedir. Bizce VDK'nın politika belirleyicileri, niteliği ön planda tutan bir performans kontrol sistemi tasarlamak zorundadır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Şu bir gerçek ki elimizdeki vergi idaresi, ideal bir örgüt değildir. İdeal vergi idaresini tasarlayabilmek için daha fazla araştırma yapmamız gerekir; bu sebeple çalışma, çözümci olmaktan daha fazla sorunu ortaya koymaya çalıştı. Ancak sınırlıda olsa çözüme yönelik önerilerimiz var.

Bilgi işlem uyumu düşük vatandaşları saymazsak, bugün mükelleflerin vergi dairesine gelmek için çok az nedeni var. Meslek mensubu muhasebeciler, neredeyse tüm vergisel işlemleri dijital ortamında çözümlemektedir. Bunca teknolojik gelişmeye rağmen araştırma boyunca mülakatçılarımız, GİB'deki kırtasiyeciliği tekrar tekrar dile getirdiler. Bilgi işlem teknolojilerindeki bunca ilerlemeye rağmen, vergi idaresinin yaklaşık %80 gibi bir oranla mükellef hizmetleri fonksiyonunu gerçekleştirmedi, kırtasiyeciliği doğrular niteliktedir. Açıkçası GİB'in fonksiyonel terazisi şaşmış durumdadır ve bu terazinin doğru gösterebilmesi için GİB'in denetim fonksiyonunu arttırmak zorundayız.

GİB'in denetim fonksiyonunu arttırabilmek için öncelikle GİB'deki tüm iş süreçlerini yeniden gözden geçirilmeliyiz ve sonrasında süreç analizi yaparak gereksiz işleri ayıklamalıyız. GİB'deki işin çeşitliliğini dikkate alırsak, gereksiz işler ayıklarken örgüt şu soruları sormalıdır: Bu işi niye yapıyoruz ve bu işin bize faydası nedir? Araştırmamız GİB'in merkez teşkilatını kapsamaz ancak araştırma boyunca GİB'in merkez örgütü ile GİB'in taşra örgütleri arasındaki kopukluğu çok fazla hissettik. Bizce merkez, taşranın örgütsel gerçeğini tam olarak kavrayabilmiş değil; bu durum ise GİB'deki kırtasiyeciliğin önemli nedenlerinden biridir. Açıkçası merkez ve taşranın daha fazla koordinasyona ihtiyacı var.

Teknolojik yenilik, genellikle yöntem değişikliğini de beraberinde getirir. Ancak anlayabildiğimiz kadarıyla idare, teknolojiyi mevcut yöntemlere adapte etmekte ve alışkanlıklarından vazgeçmemektedir. Otuz yıldır görev yapan vergi memurlarına, geçmişte yoklama denetiminin nasıl uygulandığını sorduk. Memurlardan aldığımız cevaplara göre yoklama denetimi, bilgi işlem teknolojilerine rağmen herhangi bir yöntem değişikliği geçirmedi. Vergisel zamanda geriye dönmeyen ve mükellefi rastgele seçen bir vergi denetim yöntemi ile başarılı olamayız. Bununla birlikte yoklama denetimi, bugün neredeyse vergi suçunu rasyonalize eden bir yöntemdir.

GİB'deki duruma bakılırsa, kamuda uzman memur istihdamını abartmış durumdayız. Standardize edilmiş iş süreçlerini gerçekleştiren memurları, üç yıl boyunca eğiterek bir yere varamayız. Memuru belli yetiştirme koşullarına tabi tutuyoruz, sonrasında ise bu memurları makine bürokrasilere adapte etmeye çalışıyoruz. Yapısı makine bürokratik olan örgütlere, uzman memurları adapte edemeyiz; açıkçası enerjimizi boşa harcıyoruz. Bu örgütlerde iş tatmini sağlayamayan memurlardan, örgütsel aidiyet de bekleyemeyiz; doğal olarak bu memurlar, şansını başka kamu kurumlarında arayacaktır. İhtiyacımız olan dairelerde sürekli sınavlara hazırlanan memurlar değildir. Bu sebeple yapı ve nitelik arasındaki uyuma dikkat etmek zorundayız.

Peki nasıl bir vergi idaresi tasarlamalıyız? Moore yasası geçerliliğini yitirmediği takdirde, bilgi işlem kapasitesi 2050 yılına doğru devletlere tüm ekonomiyi gözlemleme fırsatı sunacak ve devletler paradigma değişikliğine giderek beyan sisteminden vazgeçecekler. Bu durumda önerilerimiz, önümüzdeki otuz yıllık süreyi kapsar; çünkü süreç tamamlandığında geriye ne vergi memurları kalacak ne de meslek mensubu muhasebeciler kalacak. Muhtemelen süreç tamamlandığında, bilişimciler tüm vergi sektörünü ele geçirmiş olacak.

Bugün Türk vergi idaresini, GİB ve VDK olmak üzere birbirinden bağımsız iki kurum temsil etmektedir. GİB ağırlıkla mükellef hizmetleri fonksiyonunu gerçekleştirir, VDK ise saf vergi denetimi fonksiyonunu gerçekleştirir. Vergi idaresinde maksimum koordinasyonu sağlamak için idareyi bir bütün olarak tasarlamalıyız. Bizce, GİB ve VDK birleştirilmeli ve idare fonksiyonlarını tek çatı altında gerçekleştirmelidir. Ancak vergi idaresinin defterdarlık gibi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın diğer birimleriyle olan örgütsel temasının da kesilmesi gerekir. Başka bir deyişle bakanlıktaki farklı uzmanlıkları birbiriyle karıştırmamalıyız.

Vergi idaresini tek çatı altında topladıktan sonra, denetim birimlerinin organizasyon şemasını, örgütün karmaşık ve dinamik çevresini rasyonalize edecek biçimde tasarlamalıyız. Pekâlâ müşteri temelli gruplamayı derinleştirerek, örgütün karmaşık ve dinamik çevresini kısmen rasyonalize edebiliriz. Başka bir deyişle denetim birimlerinin organizasyon şemasını, inşaat, otomotiv ve sağlık gibi ekonomik sektörlerle ayırdığımızda, karmaşık ve dinamik çevreyi de rasyonalize etmiş oluruz. Aslında bu düşüncemizi, fikir almak için vergi müfettişlerine de sorduk. Müfettişler genellikle,

sürekli aynı sektörde inceleme yapmanın sıkıcı olacağını ifade ettiler. Ancak biz müfettişlerin cevaplarını ciddiye almadık, çünkü sorumuz onların özerkliklerini tehdit etmektedir. Muhtemelen örgüt farkında değil ancak bilgi teknolojilerinin bugün ulaştığı kapasite, örgütü zorunlu olarak müşteri temelli gruplamaya doğru itmektedir.

Müfettişler, karmaşık ve dinamik çevre nedeniyle incelemelerde genellikle mevzuat ve muhasebe denetimine odaklanmaktadır. Biliyoruz ki bilişimciler, mükellefler için vergi denetimi öncesi oto kontrol sağlayan yazılımları tasarlamaya çoktan başladı. Bu yazılımların denetiminden geçmiş beyannameler, mevzuat ve muhasebe yönüyle kusursuz olacak ve müfettişlerin beyannamelerde hata bulması zorlaşacaktır. Bu sebeple denetim örgütleri, artık faaliyet denetimine odaklanmak zorundadır.

Vergi idaresini tek çatı altında topladık, mükellef hizmetleri fonksiyonundaki gereksiz işleri ayıkladık ve denetim birimlerini müşteri temelli grupladık. Ancak nitelik uyumsuzluğu sorununu çözmeksek, örgüt yakın gelecekte etkinliğini kaybedebilir. Biliyoruz ki VDK'daki müfettişlerin %63'ü yetişme döneminde; öncelikle bu kitleye bilgi işlem teknolojilerini öğretmeliyiz. Sonrasında ise önümüzde iki yol var. Birincisi yol, bilişimcileri örgüte adapte ederek, onlara vergi öğretebiliriz. İkinci yol ise eskisi gibi devam ederek, örgüte gelen vergi denetçilerine bilgi işlem teknolojilerini öğretebiliriz. Açıkçası özel sektörün bilişimcilere sağladığı imkanları göz önüne alırsak, bilişimcileri kamu örgütlerine adapte etmek kolay değil. Bu sebeple şimdilik ikinci yol rasyonel gibi gözükür.

Tüm bu yapısal değişimler, örgütte bir paradigma değişikliği ile desteklenmek zorundadır. Türk vergi denetim sisteminin, mükellefi geriden takip ettiğini biliyoruz. Açıkçası her şey olup bittikten sonra mükellefi denetlemek, bize beklenen faydayı sağlayamaz. Bizce denetim birimleri paradigma değişikliğine gitmeli ve cari denetime odaklanmalıdır. Ancak cari denetim, uzaktan ve koltuktan gerçekleştirilemez. Bunun için vergi denetimlerinin gerçekleşme düzeyini, yerel düzeye kadar indirmeliyiz. Bununla birlikte bugün ilkel bir görünüm sergileyen yoklama denetimi yerine, mükellefi uyuma zorlayan ve mükellefi takip edebilen bir vergi denetim yöntemi tasarlamalıyız.

Elimizdeki vergi idaresinin yapısı %20 organik, %80 mekaniktir; bizim vergi idaresi için önerdiğimiz yapı ise en az %50 organiktir. Ancak amaç belirsizliği, idarenin mekanik

yapıdan kurtulmasına izin vermeyecektir. Bu sebeple yapısal değişim öncesinde hem siyasal iktidarın hem de idarenin, öncelikle amaçları ortaya koyması gerekir.



KAYNAKÇA

- AKDEMİR, F., & SHEYKHMAMBETOVA, M. (2019). Uluslararası Ekonomi Politik Perspektiften Verginin Geçirdiği Dönüşümler. Ekonomi, Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 4(1), 62-75.
- AKTAN, C. C. (2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, (Ed.) Aktan, CC, Dileyici, D., Vural, İY Seçkin Yayıncılık, Ankara, 125-137.
- ATALAY, C. (2014). Asya Hun Devletinde Mao-Tun (Metehan) Dönemi, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 16 (Özel Sayı II): ss. 107-109, ISSN: 2147 – 7833.
- ATIGAN, F. (2010). Yönetim ve Organizasyon, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- AVUKATLIK KANUNU (1969), Kanun Numarası:164, Resmî Gazete Sayı: 13168, Yayın Tarihi:19 Mart 1969
- AVUKATLIK ASGARİ ÜCRET TARİFESİ TEBLİĞİ (2019), Resmî Gazete Sayı: 30643, Yayın Tarihi: 2 Ocak 2019.
- AYDOĞAN, S.D., & BİLGE, S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi, Dimitrov ve diğerleri (Editör), International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series III. IBANESS Congress Series, Edirne.
- BAKANLIKLARA BAĞLI İLGİLİ İLİŞKİLİ KURUM VE KURULUŞLAR İLE DİĞER KURUM VE KURULUŞLARIN TEŞKİLATI HAKKINDA CUMHURBAŞKANLIĞI KARARNAMESİ. (2018). Sayı Numarası:4, Resmî Gazete Sayı:30479, Yayın Tarihi: 15 Temmuz 2018.
- BENLİKOL, S., & AKGÜR, M. (2002). Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2002/14.
- BEŞEL, F. (2017). Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı:107, Ekim-Aralık 2017.

- BETZ, F. (2013). Teknolojik Yenilik Yönetimi Değişimle Gelen Rekabet Avantajı (2. Baskı). Pınar GÜRAN (Çev.), Ankara: TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları:339
- BRADUEL, F. (2016). Bellek ve Akdeniz (3.Baskı). Ali Berkay (Çev.), İstanbul: Metis Yayıncılık.
- BRADUEL, F. (2017). Maddi Uygarlık Mücadele Oyunları (3.Baskı). Mehmet A. Kılıçbay (Çev.). Ankara: İmge Kitapevi.
- CAMBAZOĞLU, T. (1997). Bilgi Teknolojilerinin Bugünü ve Yarınına Gelen Bakış, İstanbul: Koçak Yayın.
- ÇAKIR, T., & GÖKSEL, M.A. (2001). Bilgisayar Bilimleri, Ankara: Nobel Yayın.
- CHILDE, G. (1974). Tarihte Neler Oldu. Alaeddin Şenel-Mete Tuncay (Çev.), Ankara: Odak Yayınları.
- CUMHURBAŞKANLIĞI TEŞKİLATI HAKKINDA CUMHURBAŞKANLIĞI KARARNAMESİ. (2018). Sayı Numarası:1, Resmî Gazete Sayısı: 30474, Yayın Tarihi:10 Temmuz 2018.
- DAFT, R. L. (2015). Örgüt Kuramları ve Tasarımını Anlamak (10.Baskı). Prof. Dr. Ömür N.T. ÖZMEN (Çev. Ed.), Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- DAHRENDORF, R. (2015). Demokrasinin Bunalımları Antonio Polito ile Bir Söyleşi. A. Emre Zeybekoğlu (Çev.), İstanbul: İthaki Yayınları.
- DIAMOND, J. (2006). Çöküş Medeniyetler Nasıl Ayakta Kalır ya da Yıkılır? Elif Kırıl (Çev.), İstanbul: Timaş Yayınları
- DOĞAN, U. (2014). Elektronik Vergisel Uygulamalar, TURMOB Yayınları-467, Ankara: MU-DEN A.Ş.
- DRUCKER, P., & MACIARTIELLO, A. (2015). Yönetim. İlker GÜLFİDAN(Çev.), İstanbul: Optimist Yayın Dağıtım.
- DRUCKER, P. (2014). 21.Yüzyıl İçin Yönetim Tartışmaları. İrfan Bahçivangil & Gülenay Gorbon (Çev.), İstanbul: Epsilon Yayıncılık.

- EAGLEMAN, D. (2018). Beyin Senin Hikayen (13.Baskı). Zeynep A. TOZAR (Çev.), İstanbul: Domingo Yayıncılık.
- EDİZDOĞAN, N., & ÇELİKKAYA, A. (2012). Vergilerin Ekonomik Analizi (2.Baskı), Bursa: Dora Basım Yayım.
- EFİL, İ. (2015). İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon (13.Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- EREN, E. (2016). Yönetim ve Organizasyon Çağdaş ve Küresel Yaklaşımlar (13.Baskı), İstanbul: Beta Yayıncılık.
- ERYILMAZ, B. (2010). Kamu Yönetimi (3.Baskı), Ankara: Okutman Yayıncılık.
- FEYNMAN, R.P. (2013). Altı Kolay Parça, Zekeriya Aydın (Çev.), İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- GENÇ, N (2007). Yönetim ve Organizasyon Çağdaş Sistemler ve Yaklaşımlar (3.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- GELİR VERGİSİ KANUNU (1961). Kanun Numarası:193, Resmî Gazete Sayı:10700, Yayın Tarihi: 6 Ocak 1961.
- GIDDENS, A. (2008). Sosyoloji. Cemal GÜZEL (Yayıma Hazırlayan), İstanbul: Kırmızı Yayınları.
- GİB, (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, Yayın No:314, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, Erişim: 21.04.2019.
- GREENE, B. (2013). Saklı Gerçeklik Paralel Evrenler ve Kozmosun Derin Yasaları (2.Baskı). S. Nalan BÜYÜKKANTARCIOĞLU (Çev.), Ankara: TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları.
- GÜVEN, İ. (2012). Dijital Elektronik, İstanbul: Kodlab Yayın Dağıtım.
- HUD, (2015), Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt (6.Baskı), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul: Acar Basım ve Cilt San.

- KAKU, M. (2016), Zihnın Geleceği Bilimin Zihni Anlamaya ve Geliştirmeye Yönelik Arayışları. İlhami Buğdaycı. (Yayın Yönetmeni), Ankara: ODTÜ Yayıncılık.
- KATMA DEĞER VERĞİSİ KANUNU (1984). Kanun Numarası:3065, Resmî Gazete Sayı:18563, Yayın Tarihi: 2 Kasım 1984.
- KARSLI, M.O. (2013). Kamu Kesiminde Kariyer Uzman İstihdamı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:386, Ekim 2013.
- KHALILI, J. A., & McFADDEN, J. (2017). Kuantum Sınırında Yaşam Yaklaşan Kuantum Biyolojisi Çağı (5.Baskı). Şiirsel Taş (Çev.), İstanbul: Domingo Yayıncılık.
- KOÇEL, T. (2015). İşletme Yöneticiliği (16. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- KOTAN, Z., & SARANDÖL, A., & EKER, S.S., & AKKAYA, C. (2009). Depresyon, Nöroplastisite ve Nörotrofik Faktörler, Psikiyatride Güncel Yaklaşımlar, Online yayım tarihi: 30 Haziran 2009.
- KURZWEIL, R. (2016). İnsanlık 2.0 Tekillike Doğru Biyolojisini Aşan İnsan. Mine Şengel (Çev.), İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- MINTZBERG, H. (2015). Örgütler ve Yapıları. Prof. Dr. Ahmet AYPAY (Çev. Ed.), Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- MİRZE, S.K. (2016). Organizasyon Tasarımı ve Yapılandırma, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- MİSES, L.V. (2000). Bürokrasi (2.Baskı) Feridun ERĞİN (Çev.), Ankara: Liberte Yayınları.
- OECD. (2015). Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page4, Erişim: 12.10.2018.
- ÖZDEMİR, M. (2017). <http://www.alomaliye.com/2017/09/08/vergi-denetim-kurulu-kac-yasinda/>, Erişim: 21.05.2018.

- ÖZER, G. (2006). Finansal Liberalizasyon Politikaları ve Kriz İlişkisi 1990 Sonrası Asya ve Türkiye Örneği, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- ÖZGEN, H., & TÜRK, M. (1996). Kar Amacı Gütmeyen Örgütlerde Yönetim. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 4, Issn: 1304-8880.
- PARKINSON, C.N. (1996). Parkinson Kanunu, Şaban SİTEMBÖLÜKBAŞI (Çev.), Ankara: Vadi Yayınları.
- PROSS, A (2016). Yaşam Nedir? Kimyanın Biyolojiye Dönüşümü. Raşit GÜRDİLEK(Çev.), İstanbul: Metis Yayınları.
- SARGUT, A.S. (1995). Bürokrasinin Türkiye'deki darboğazı: Ulusal kültür – makine örgüt uzlaşmazlığı. Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyumu Cilt I: 121-141. Ankara: TODAİE Yayınları.
- SMITH, A. (1997). Ulusların Zenginliği (2.Baskı). Ayşe YUNUS & Mehmet BAKIRCI (Çev.), İstanbul: Alan Yayıncılık.
- ŞAHİN, G., & GÖKDEMİR, L. (2016). İnsani Gelişme Endeksi Bileşenlerinin Türkiye Ölçeğinde ARDL Sınır Testi ile Sınanması., Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:2, Sayı:1
- SCHWAB, K. (2017). Dördüncü Sanayi Devrimi. Zülfü Dicleli (Çev.). İstanbul: Optimist.
- SCHMÖLDERS, G. (1976). Genel Vergi Teorisi. Salih Turhan (Çev.). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları:2149.
- SCHUMPETER, J.A. (2014). Kapitalizm Sosyalizm ve Demokrasi. Hasan İlhan (Çev.). Ankara: Alter Yayın.
- ŞEN, Z. (2016), Bilim ve Türkiye, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları-708, Ankara: TÜBİTAK Yayınları.
- ŞİMŞEK, Ş., & ÇELİK, A. (2010) Yönetim ve Organizasyon (2.Baskı). Konya: Eğitim Akademi Yayınları.

- TAYLOR, F.W. (2016). Bilimsel Yönetimin İlkeleri (8.Baskı). H. Bahadır AKIN (Çev.), Ankara: Adres Yayınları.
- TEKİN, F., & ÇELİKKAYA, A. (2014). Vergi Denetimi (6.Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- TÜMERTEKİN, E., & ÖZGÜÇ, N. (2005). Ekonomik Coğrafya Kalkınma ve Küreselleşme, İstanbul: Çantay Kitabevi.
- TOPALOĞLU, N. (1999), Mikro İşlemciler ve Assembly Dili, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- UNDP. (2018). Human Development Indices and Indicators, http://hdr.undp.org/sites/default/files/2018_human_development_statistical_update.pdf , Erişim: 28.01.2019.
- VERGİ USUL KANUNU (1961), Kanun Numarası:213, T.C. Resmî Gazete Sayı: 10703-10704-10705, Yayın Tarihi: 10 Ocak 1961.
- YALÇIN, C. (2016). Kuantum Tanrı'nın Nefesi mi? Aklın Sesi mi? Neyin Nesi? (2.Baskı), Ankara: Akılçelen Kitaplar.
- YARMAN, F.T., & ERTEN, V.Y.M. (2000) Bilgisayar Sistemleri, Ankara: Akademi Yayınları.
- VDK, (2019). Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, Erişim:26.06.2019, Ankara.
- WILSON, Q.J. (1996). Bürokrasi Kamu Kuruluşları Neyi, Niçin Yaparlar, Selçuk ALÇINDAĞ& Doğan CANMAN& Yücel ERTEKİN (Çev.). Ankara: TODEİ.

İnternet Kaynakları

- “Danimarka nakit para kullanımını sonlandırmak istiyor”<https://www.ntv.com.tr/ekonomi/danimarka-nakit-para-kullanimini-sonlandirmak-istiyor>, Erişim Tarihi: 21.04. 2019)

- “Emisyon skandalı: Volkswagen '15 milyar dolar ceza ödeyecek”, https://www.bbc.com/turkce/haberler/2016/06/160627_vw_abd_emisyon, Erişim: 02.02.2019.
- ERDOĞAN, R.T. (2012) “Başbakanımızın V.D.K Yeni Hizmet Binası Açılış Töreni Konuşması”<https://www.youtube.com/watch?v=icAPkYI9C1A>, Erişim: 12.06.2018.
- “Fastest supercomputer in the world capable of running more than a quintillion calculations PER SECOND will be built in the US by 2021”, <https://www.dailymail.co.uk/sciencetech/article-7006761/Fastest-supercomputer-world-built-2021.html> , Erişim: 14.05.2019.
- “Gelir İdaresi Başkanlığı Duyurular”<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/duyurular/18082018guygirsinavduyuru.pdf> , Erişim: 02.03.2019.
- “Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler”, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_6.xls.htm , Erişim Tarihi: 20.12.2018.
- “Technology Quarterly After Moore's Law”<https://www.economist.com/technology-quarterly/2016-03-12/after-moores-law> , Erişim Tarihi: 01.11.2018.
- “The World Bank Data”, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GNP.PCAP.CD> , Erişim:28.01.2019.
- ÖZDEMİR, M. (2017) “Vergi Denetim Kurulu Kaç Yaşında?” , <http://www.alomaliye.com/2017/09/08/vergi-denetim-kurulu-kac-yasinda/> , Erişim: 21.05.2018.

ÖZGEÇMİŞ

Yazar, 1979 yılında Malatya’da doğdu. İlk, orta ve liseyi İstanbul’da tamamladı. 1999 yılında girdiği İnönü Üniversitesi Arapgir Meslek Yüksek Okulu Otomotiv Bölümünü, 2001 yılında tamamlamıştır. 2013 yılında başladığı Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünü ise 2015 yılında tamamlamıştır. Yazar, 2015 yılında başladığı yüksek lisans eğitimine “Durumsallık Yaklaşımı Perspektifinde Türk Vergi Denetim Örgütlerinin Yapısal ve Yöntemsel Analizi” konulu yüksek lisans çalışması ile devam etmektedir.

Yazar, bir otomotiv işletmesinin Parça Kalite Bölümünde, dokuz yıl parça teknikeri olarak görev almıştır; son altı yıldır ise bir kamu kurumunda şoför kadrosunda çalışmaktadır.