



**MESLEK MENSUPLARININ MALİ VE CEZAI
SORUMLULUKLARINA DAİR BİR SAHA ARAŞTIRMASI: DENİZLİ
İLİ ÖRNEĞİ**

Gözde KABAYUKA

Ağustos 2021

DENİZLİ

**MESLEK MENSUPLARININ MALİ VE CEZAI
SORUMLULUKLARINA DAİR BİR SAHA ARAŞTIRMASI:
DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
Maliye Ana Bilim Dalı
Maliye Programı**

Gözde KABAYUKA

Danışman: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Ağustos 2021

DENİZLİ

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

İmza

Gözde KABAYUKA

ÖNSÖZ

Yüksek lisans çalışmam süresince ve çalışmanın yürütülmesinde tez danışmanlığımı üstlenerek değerli önerileriyle desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Ersan Öz'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Lisans ve Yüksek Lisans eğitimime katkılarından dolayı Pamukkale Üniversitesi Maliye Bölümü tüm öğretim üyelerine teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak desteklerini her zaman hissettiğim, maddi ve manevi yardımlarıyla yanımda olan annem Fatma Kabayuka, babam Orhan Kabayuka'ya, ve her an yanımda olan ablam İlkay Bozdeveci'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

MESLEK MENSUPLARININ MALİ VE CEZAI SORUMLULUKLARINA DAİR BİR SAHA ARAŞTIRMASI: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ

KABAYUKA, Gözde
Yüksek Lisans Tezi
Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Ersan ÖZ

Ağustos 2021, ix+154 sayfa

Meslek mensupları kayıt sisteminin işletilmesinde önemli role sahiptir. Bu nedenle devlet tarafından meslek mensuplarına birtakım sorumluluklar yüklenmiştir. 213 sayılı Yasa'nın mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensupları, mesleki görevlerini gereği gibi yerine getirmemesi halinde ziyaa uğrayan vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin tasdik doğruluğundan sorumluluğu söz konusudur. Bunun yanında meslek mensuplarının vergi suç ve cezalarına iştirak etmesi durumunda sorumlulukları oluşmaktadır.

Meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarının incelenmesinden yola çıkılarak hazırlanan bu tez çalışmasının birinci bölümünde muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimine ve muhasebe mesleğinin önemine değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde sorumluluk kavramıyla ilgili teorik bilgilere yer verilmiştir. Ardından meslek mensuplarının mali sorumluluğuna ilişkin kavramlar değerlendirilerek bu kavramlar yargısal kararlar bağlamında incelenmiştir. Son olarak meslek mensuplarının vergi suç ve cezalarına iştiraki halinde meydana gelen sorumlulukları incelenmiş ve meslek mensuplarının suça iştirak hallerine yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde muhasebe meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarına ilişkin mevcut durumdaki düşünceleri araştırılmıştır. Araştırmada Denizli ilindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere anket uygulanmış ve elde edilen bulgulara frekans ve ki-kare testine göre analiz işlemleri uygulanarak sonuçlar yorumlanmıştır. Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında ise teorik bilgiler ve alan araştırmasından elde edilen bulgular birlikte değerlendirilmiş, çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Vergi Sorumluluğu, Vergi Kaçakçılığı.

ABSTRACT**A FIELD SURVEY ON THE FINANCIAL AND CRIMINAL LIABILITY OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: A CASE STUDY IN DENİZLİ**

KABAYUKA, Gözde
Master Thesis
Department of Finance
Thesis Supervisor: Prof. Dr. Ersan ÖZ

August 2021, ix+154 pages

Professional accountants have an important role in the operation of the registration system. The government assigns professional accountants with some responsibilities with this reason. According to Law Number 213, professional accountants are held jointly and severally liable with the taxpayers for the tax, penalty and delay interest incurred if they do not fulfill their professional duties properly. In addition, according to article 12 of Law Number 3568, Certified Public Accountant are responsible for the accuracy of the certification. Besides, accounting professionals have responsibilities if they participate in tax crimes and penalties

In this study that prepared based on the investigation of financial and criminal liability of accountant professions, in the first part given the historical development of accounting and accounting profession and the importance of accounting profession. In the second part of study included theoretical informations about the concept of responsibility. Then, concepts related to the financial responsibility of professionals were evaluated and examined in the context of court decisions. Finally, the responsibilities of accounting professionals in the event of their participation in tax crimes and penalties were examined and accounting professionals involvement in crime was examined. In the third part of study it has been researched accounting professionals were current thoughts on the financial and criminal liability. In the research, a questionnaire was applied to Independent Accountant and Financial Advisors in Denizli and result were interpreted by applying the analysis procedures according to the frequency and chi square test to the obtained findings. In the conclusions and suggestion part of the study, theoretical information and the findings obtained from the field research were evaluated together, solution suggestion were presented.

Keywords: Accounting, Independent Accountant and Financial Advisors, Tax Responsibility, Tax Evasion.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vii
TABLolar DİZİNİ	viii
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI, GELİŞİMİ VE MESLEĞİN ÖNEMİ

1.1. Kavramsal Açıdan Muhasebe ve Muhasebenin Önemi	3
1.2. Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	7
1.2.1. Muhasebenin Dünyadaki Gelişimi.....	7
1.2.2. Muhasebenin Ülkemizdeki Gelişimi	11
1.2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	11
1.2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Muhasebe ve Muhasebe Mesleği	14
1.3. Denetim Kavramı	19
1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	20
1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi	20
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	21
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi	21
1.3.2. Denetçi Türleri.....	22
1.3.2.1. Bağımsız Denetçi	22
1.3.2.2. Kamu Denetçileri	22
1.3.2.3. İç Denetçiler	23
1.4. Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Ülke Ekonomisine Etkisi.....	23
1.4.1. Mali Alandaki Etkisi.....	23
1.4.2. Ekonomik Alandaki Etkisi.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK KAVRAMI, KAPSAMI VE MESLEK MENSUPLARININ MALİ VE CEZAİ SORUMLULUĞU

2.1.	Sorumluluk Kavramı ve Amacı	27
2.2.	Vergi Hukukunda Sorumluluk	29
2.2.1.	Vergi Sorumlusu Kavramı	29
2.2.2.	Vergi Hukukunda Sorumluluk Türleri.....	30
2.2.2.1.	Vergi Kesmekle Yükümlü Vergi Sorumlusu	31
2.2.2.2.	Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu.....	32
2.2.2.3.	Fer'i Vergi Sorumlusu.....	33
2.2.3.	Vergi Sorumluluğuna İlişkin Özel Sözleşmeler	33
2.2.4.	Vergi Hukukunda Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk	34
2.3.	Diğer Sorumluluk Türleri.....	36
2.3.1.	Siyasi Sorumluluk.....	37
2.3.2.	Cezai Sorumluluk	38
2.3.2.1.	Suç ve Ceza Kavramları	38
2.3.2.2.	Suç ve Cezalarda Kanunilik ilkesi.....	39
2.3.2.3.	Suçun Unsurları	40
2.3.2.3.1.	Kanuni Unsur (Tipiklik Unsuru).....	41
2.3.2.3.2.	Maddi Unsur	41
2.3.2.3.3.	Manevi Unsur	41
2.3.2.3.4.	Hukuka Aykırılık Unsuru	42
2.3.3.	Mali Sorumluluk	42
2.3.3.1.	Özel Hukuk Sorumluluğu.....	43
2.3.3.1.1.	Akdi Sorumluluk.....	43
2.3.3.1.2.	Sözleşme Dışı Sorumluluk (Haksız Fiil Sorumluluğu)	45
2.3.3.1.3.	Sebepsiz Zenginleşme.....	46
2.3.3.2.	İdari Sorumluluk.....	46
2.4.	Meslek Mensuplarının Mali Sorumluluğu	47
2.4.1.	Muhasebe Mesleği	49
2.4.2.	Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Kanundan Kaynaklanan Yetki ve Sorumluluğu	50
2.4.3.	Meslek Mensuplarının Vergi Usul Kanunu'ndan Kaynaklanan Yetki ve Sorumluluğu	54
2.4.3.1.	Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler	59
2.4.3.1.1.	Beyannamelerini İmzalatma Kapsamında Olan Mükellefler ve İmzalatma Kapsamındaki Beyannameler.....	60

2.4.3.1.2. Beyannameleri İmzalayan Meslek Mensuplarının Sorumlulukları	61
2.4.2.2.Mali Sorumluluğun Başlangıcı	61
2.4.2.2.1. Meslek Mensuplarının Mali Sorumluluğuna Gidilebilmesinin Şartları	66
2.4.2.2.2. Sorumluluğun Başlangıcı Olarak Ödeme Emri.....	68
2.4.2.3. E-Maliye Uygulamaları ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları.....	69
2.1.1. Meslek Mensuplarının Diğer Kanunlardan Kaynaklanan Yetki ve Sorumluluğu	76
2.2. Meslek Mensuplarının Cezai Sorumluluğu.....	82
2.2.1. Meslek Mensuplarının İdari Nitelikte Vergi Suçları (Vergi Kabahatleri) ve Cezaları 83	
2.2.2. Meslek Mensuplarının Adli Vergi Suç ve Cezalarından Doğan Sorumlulukları.....	84
2.2.2.1. Vergi Kaçakçılığına İştirak.....	85
2.2.2.2. Suçun İşlenmesine İştirakte Cezadan İndirim	92
2.2.2.3. Pişmanlık ve İslah Müessesesi.....	92
2.3. Meslek Mensuplarının Disiplin Sorumluluğu.....	94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Literatür Taraması	96
3.2. Araştırmanın Amacı	98
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	98
3.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	99
3.6. Katılımcılara İlişkin Tanımlayıcı Özellikler	101
3.7. Katılımcıların Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	103
3.7.1. Mesleki Deneyim Açısından Analiz.....	114
3.7.2. Eğitim Düzeyi Açısından Analiz.....	122
3.8. SMMM'lerin Mali ve Cezai sorumluluğa İlişkin Görüşleri	127
3.9. Genel Olarak Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi	129
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	133
KAYNAKÇA	140
EKLER	151
ÖZGEÇMİŞ	154

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Hukukta Sorumluluk Türleri.....	37
Şekil 2. TCK'ya Göre Suça İştirak.....	89
Şekil 3. Katılımcıların Mesleki Deneyime Göre Dağılımları	102
Şekil 4 Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımları	103

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. SMMM'O'ya ve YMMO'ya Kayıtlı Meslek Mensubu Dağılım Tablosu	17
Tablo 2. Yıllara Göre İncelenen Mükellef Sayısı	24
Tablo 3. Geleneksel Devlet ve E-Devlette Vatandaş İlişkisi	70
Tablo 4. Geleneksel Devlet ve E-Devlette Vatandaş İlişkisi	72
Tablo 5. E-Fatura, E-Arşiv, E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı ve E-Tebliğat Sistemiyle Gönderilen Tebliğat Sayıları	72
Tablo 6. Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına Yönelik Yapılan Çalışmalar	96
Tablo 7. (devamı) Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına Yönelik Yapılan Çalışmalar	97
Tablo 8. Katılımcıların Mesleki Deneyimine Göre Dağılımları	101
Tablo 9. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı	102
Tablo 10. Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları	104
Tablo 11. Katılımcıların Mali Sorumluluk Hakkında Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları	106
Tablo 12. Katılımcıların Cezai Sorumluluk Hakkında Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları	111
Tablo 13. Katılımcıların Yetki ve Sorumluluk Dengesi Hakkında Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları	113
Tablo 14. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 8'inci İfadenin Analizi	115
Tablo 15. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 10'uncu İfadenin Analizi	115
Tablo 16. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 12'nci İfadenin Analizi	116
Tablo 17. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 13'üncü İfadenin Analizi	117
Tablo 18. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 15'inci İfadenin Analizi	117
Tablo 19. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 18'inci İfadenin Analizi	118
Tablo 20. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 19'uncu İfadenin Analizi	119
Tablo 21. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 21'inci İfadenin Analizi	119
Tablo 22. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 22'nci İfadenin Analizi	120
Tablo 23. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 24'üncü İfadenin Analizi	121
Tablo 24. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 26'ncı İfadenin Analizi	121
Tablo 25. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 27'nci İfadenin Analizi	122
Tablo 26. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 1'inci İfadenin Analizi	123
Tablo 27. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 2'nci İfadenin Analizi	123
Tablo 28. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 3'ncü İfadenin Analizi	124
Tablo 29. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 6'ncı İfadenin Analizi	125
Tablo 30. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 11'inci İfadenin Analizi	125
Tablo 31. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 18'inci İfadenin Analizi	126
Tablo 32. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 19'uncu İfadenin Analizi	126
Tablo 33. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 21'inci İfadenin Analizi	127

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
DVK	Damga Vergisi Kanunu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standarts Committee
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	Kabahatler Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	Madde
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
R.G	Resmî Gazete
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBK	Türk Borçlar Kanunu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Her geçen gün artan ve karmaşıklaşan ekonomik faaliyetler hem makro seviyede hem de işletmeler açısından gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi edinme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi ve en önemli gelir kaynağı olan vergileri toplayabilmesi, iktisadi faaliyetlerin sağlıklı belgelere dayandırılarak kayıt altına alınmasıyla mümkündür. Muhasebe; ticari faaliyetleri temelde kaydetme, sınıflandırma, raporlama, verileri analiz etme ve yorumlama gibi fonksiyonlar altında sağlıklı verilerin elde edilmesine yardımcı olmaktadır. Bu verilerin doğru ve güvenilir bir şekilde kaydedilmesine gereksinim duyulması ve mükellef sayısının gün geçtikçe artması muhasebe mesleğine olan ihtiyacı arttırmıştır.

Meslek mensupları mesleki faaliyetleri ve sundukları hizmet nedeniyle birçok farklı sorumluluklarla çevrelenmiştir. Dolayısıyla meslek mensupları mesleki görevlerini sorumluluk kavramıyla içi içe yürütmektedir. Meslek mensupları mesleği icra ederken görev ve sorumluluklarını tam ve zamanında yasaların öngördüğü şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mesleki etik kurallarına uygun olarak yerine getirmeleri önem arz etmektedir. Meslek mensuplarının üzerlerine düşen görev ve sorumlulukları öncelikle 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve diğer bazı kanunlarda düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının mali sorumluluğu 3568 sayılı meslek yasasının 12'nci ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddelerinde yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinde müşterek ve müteselsil sorumluluk olarak öngörülen bu sorumluluk türünde beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları vergi ziyanına bağlı olarak oluşan vergi, ceza, gecikme faizlerinden sorumluluğu söz konusu olabilmektedir.

Vergi yükümlüleri bazı durumlarda kanun hükümlerine uymamakta, verginin bir kısmını veya tamamını ödemek istemeyerek hukuka aykırı davranışlarda bulunabilmektedir. Meslek mensupları yerine getirdiği faaliyetler nedeniyle mükelleflere en yakın meslek gruplarından birdir. Hukuka aykırı eylemler yoluyla vergi kaybına neden olan meslek mensuplarının suça iştiraki tespit edildiği takdirde cezai sorumlulukları oluşmakta, yaptırım uygulanmaktadır.

Meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarının incelendiği tez çalışmasının birinci bölümünde muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihsel sürecinden bahsedilerek denetim kavramına yer verilmiştir. Meslek mensuplarının faaliyetleri geniş bir kesimi ilgilendirmesi ve kayıt sisteminin sağlıklı işletilmesinde kilit rol aldıkları göz önünde bulundurularak muhasebe mesleğinin ülke ekonomisine katkılarından bahsedilmiştir.

İkinci bölümde sorumluluk müessesesi teorik düzeyde ele alınmıştır. Bu bölümde sorumluluk kavramı ile sorumluluğun kapsamı incelenmeye çalışılmıştır. Bu incelemeden sonra meslek mensuplarının farklı kanunlardan kaynaklanan görev, yetki ve sorumluluklarına yer verilmiştir. Meslek mensuplarının mali sorumlulukları açıklanarak sorumluluğun meydana gelmesi için gereken koşullar yargı kararları ışığında incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde son olarak meslek mensuplarının vergi suç ve cezalarından doğan sorumlulukları ele alınarak meslek mensuplarının suça iştirak hallerine yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde SMMM'lerin mali ve cezai sorumlulukları hakkında düşünceleri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu amaca ulaşmaya yönelik SMMM'ler tarafından cevaplandırılmak üzere anket çalışması uygulanmıştır. Anket sonucunda ulaşılan verilere SPSS programı yardımıyla frekans ve ki-kare testleri uygulanarak analizler yapılmıştır. Bölüm sonunda tespit edilen sonuçlar ve diğer bölümlerde elde edilen teorik bilgiler kapsamında sonuçlar yorumlanarak belirlenen sorunlarla ilgili çözüm önerileri getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI, GELİŞİMİ VE MESLEĞİN ÖNEMİ

1.1. Kavramsal Açıdan Muhasebe ve Muhasebenin Önemi

Tarihsel süreçte bireyler yaşamlarını devam ettirebilmek için belirli faaliyetlerde bulunmuşlardır. İlk başlarda mal ve hizmetlerin başka mal ve hizmetlerle değiştirilmesi anlamına gelen takas usulü ile ekonomi işletilmiştir. Zaman geçtikçe çeşitli kültürler, farklı nesnelere satın alma aracı olarak kullanmışlardır. Son olarak ekonomik sistem parasal nitelik kazanmış, zamanla artan ve karmaşıklaşan ekonomik faaliyetlerin insan belleği ile yürütülmesi imkânsız hale gelmiştir. Hem bireyler hem de işletmeler faaliyetlerini kaydetme, kontrol altına alma ihtiyacı duymuştur. Bu gelişmelere bağlı olarak muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır.

Muhasebe, iktisadi faaliyetlerin ihtiyaçlarına cevap vermek üzere ortaya çıkmıştır. Muhasebe; temelde ticaret, din, hukuk, devlet, bilim ve teknoloji çevresinde doğmuş ve gelişimini devam ettirmiştir. Gün geçtikçe mal ve hizmetlerin miktarı ve çeşitliliğinin artması, ticarete yaşanan gelişmeler karmaşıklığa yol açmış, buna çare olarak muhasebe kayıtlarının tutulması bir ihtiyaç haline gelmiştir. Dinlerde yer alan emirlere göre ticari faaliyetlerin kayıt altına alınması gerekmiş, hukuki açıdan ise mahkeme kararlarında muhasebe kayıtlarına başvurulması yine muhasebe kayıtlarını önemli hale getirmiştir. Devlet için de vergilerin toplanması ve gerekli yerlere harcanma yapılmasında kayıtlara ihtiyaç duyulmuştur. Bilim ve teknolojinin gelişmesine bağlı olarak muhasebenin kullanılmaya başlaması muhasebe ilminin gelişmesini sağlamıştır (Gökgöz, 2011: 167).

Muhasebe terimi arapça “hsb” kökeninden gelen “hesaplaşma, hesap ilmi” anlamındaki “muhāsaba” terimi dilimize “muhasebe” olarak geçmiştir (Usul ve Çağlan, 2018: 311). Muhasebe terimi Türk Dil Kurumu sözlüğünde dört farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki; hesaplaşma, karşılıklı hesap görme anlamıdır. İkincisi, hesap işleriyle uğraşma. Üçüncüsü, hesapların bütünü ve son olarak dördüncüsü ise hesap işlerinin yürütüldüğü yerdir. Hem muhasebe terimine yüklenen anlamlara hem de kelimenin kökenine bakıldığında hesap kavramı olduğu görülmektedir.

Muhasebe; işletmenin varlık ve kaynaklarında farklılık oluşturan ve parayla tanımlanabilen iktisadi olayları kendi ilke ve esaslarına yönelik sınırlandıran, kayıt altına alan, özetleyen, raporlayan, ulaştığı bilgileri analiz ederek yorumlayan bilgi

sistemidir (Çaldağ ve Ayanoglu, 2007: 3). Diğeri bir değışle muhasebe, mali karakterde para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir verileri elde edecek şekilde bilgilerin ilgili kaynaklardan alınarak bir araya getirilmesine, doğruluklarının tespit edilmesine, kaydedilmesine, sınıflandırılmasına, raporlar haline getirilerek değerlendirilmesine denir (Yalkın, 2001: 1).

Bireyler ve kurumlar günlük ihtiyaçlarını karşılariken parasal bilgilerden yararlanmaktadır. Kişilerin ve toplumların ihtiyaçlarının giderilmesi için maddi isteklerinin karşılanması gerekir. Bu istekleri karşılamak için işletmeler belirli faaliyetlerde bulunmakta, mal ve hizmetler üretmektedir. İşletmeler işgücü, hammadde, sermaye gibi girdileri kullanarak piyasaya satılan çıktılar üretmektedir. İşletmeler girdilerini en verimli şekilde kullanmak ve en fazla faydayı elde etmek için uğraşmaktadır. İşletmelerin mal ve hizmet üretimi, dağıtımı, ticareti ile ilgili birçok etkinlikleri söz konusudur. Bu bağlamda işletmeler mal satın almakta, giderler yapmakta, gelir elde etmektedir. İşletmeler bu süreçte çek ve senet almakta veya düzenlemekte, borçlanabilmektedir. Bu nedenle işletmelerinin finansal hareketlerinin takibi iyi yapılması gerekmektedir. Karmaşık ve eksik tutulan kayıtlar ile işletmelerin doğru bir şekilde yürütülmesi mümkün değildir. İşletmeler parasal işlemlerinin takibinde objektif ve güvenilir bilgilerle ilerlediğinde en yüksek verimliliği elde edebilmektedir. İşletmeler yeni yatırım yapmak, ticaret ve iş hacmini arttırmak için yeterli kaynağa sahip olup olmadığı hakkındaki bilgiyi muhasebe ile elde edebilir. Benzer şekilde işletmenin atıl kapasite durumu veya mali açıdan nerede olduğu da yine muhasebe yardımıyla bilinebilir. Muhasebe ile elde edilen bilgiler sadece işletme içine değil aynı zamanda işletme dışındaki ilgililere de sunulmaktadır. Bu sayede diğeri işletmeler ilgili işletme hakkında bilgi edinmekte, bu sayede piyasada güven ortamı oluşmasına da katkı sağlamaktadır.

Muhasebenin gelişimi ile muhasebeden beklenen görevler çoğalmıştır. İlk zamanlarda muhasebenin yalnızca işlemleri veya olayları kayıt altına alma, gerçekleştirilen işlemleri gruplama, sonuçlarını raporlama gibi klasik fonksiyonları yerine getirmesi beklenirken gün geçtikçe klasik fonksiyonlara ilave olarak gerçekleştirilen işlemlerin ve sonuçların analizi, analiz sonuçlarının ise değerlendirilmesi gibi modern fonksiyonlar yüklenmiştir (İbasalilgiller, 1999: 6).

Muhasebenin fonksiyonları temelde kaydetme, sınıflandırma, raporlama, verileri analiz etme ve yorumlama olarak dört ana fonksiyon altında tanımlanmıştır.

Kaydetme: İşletmedeki finansal olayları belgelere dayanarak muhasebe sistemine uygun olarak muhasebe defterine kaydetme aşamasıdır. Kaydetme fonksiyonu belgelerin “Yevmiye Defteri” olarak adlandırılan günlük ticari işlemlerin tarih sırasıyla izlendiği deftere kaydedilmesidir.

Sınıflandırma: Tarih sırasına göre kaydedilen bilgilerin belirli zaman aralığında belirli niteliklere göre gruplara ayrıştırılmasıdır. Kaydetme aşamasında yevmiye defterine kaydedilen bilgiler bu aşamada “Büyük Deftere” geçirilerek sınıflandırılır. Bu sayede bilgilere ihtiyaç duyulduğunda daha hızlı ulaşılmaktadır. Bunlara ilave olarak sınıflandırma fonksiyonu önceki aşamada oluşabilecek hataların ortaya çıkmasında da önemli rol oynamaktadır. Bu sayede daha sağlıklı verilerin elde edilmesine yardımcı olmaktadır.

Raporlama: Kaydedilen ve sınıflandırılan bilgilerden daha kolay sonuçlar çıkarmak ve elde edilen kayıtları kontrol altına almak amacıyla özetleme işlemi gerçekleştirilir. Muhasebenin raporlama fonksiyonu finansal tablolar aracılığı ile yapılır. Mali tablolar işletmelerin belirli bir zaman aralığındaki iktisadi ve parasal durumlarını, işletmelerde meydana gelen değişimleri göstermek amacıyla hazırlanan raporlardır. Bu raporlardan bilanço ve gelir tablosu temel mali tablolar iken, kâr dağıtım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu diğer mali tablolarıdır.

Verileri Analiz Etme ve Yorumlama: Bu fonksiyon zaman içinde işletmelerin doğru bilgiye ulaşma ve kullanma ihtiyacına bağlı olarak önem kazanmıştır. Mali analiz teknikleri de içeren bu aşama uzmanlık gerektirmektedir. İşletmeler muhasebenin sunduğu mali tablolardan yararlanarak kârlılığı ve büyüme hızı hakkında değerlendirmeler yapabilmektedir. Elde edilen bilgiler işletme yöneticilerinin alacağı kararlar açısından da son derece önemlidir. Örneğin işletmeler maliyetlerin yükselme ve satışların düşme eğiliminde olduğunu tespit etmesi halinde gerekli önlemleri hızlı bir şekilde uygulamaya başlayarak telafisi zor zararların önüne geçebilecektir.

Muhasebe, ilk olarak geçmişteki işlemleri kaydederek yazılı görevleri yerine getiren bilgi aracıdır. İkinci olarak bütçe ve standartlarla gerçekleştirmeleri kıyaslayarak oluşan sapmaları ve bu sapmaların sebeplerini ortaya çıkaran kontrol aracıdır ve üçüncü

olarak ise ürettiği veriler ile geleceğe ait tahminlerde bulunan ve planlamaya yardımcı olan öngörme aracıdır (Kurtcebe, 2008: 6).

Muhasebe ve muhasebe sistemleri sadece işletmeler için değil devlet açısından da önem arz etmektedir. Devletlerin kamu hizmetlerinin karşılanmasında en önemli finansal aracı vergilerdir. Gerçek ve tüzel kişiler devlete vereceği vergiyi belirli bir dönem içinde elde ettiği kâr ve zarar durumuna göre hesaplamaktadır. Mükellefler muhasebe sistemlerinden elde ettiği bilgilere göre de vergi borcunu yerine getirmektedir. İlgililere sunulan bilgilerin denetlenmesi gerektiği hallerde de muhasebe sisteminden elde edilen mali tablolar sayesinde ilgili bilgilere erişmek kolaylaşmakta, iş yükü azalmaktadır.

Meslek mensuplarının, bir işletme tarafından hazırlanan finansal tabloları inceleme ve tabloların şirketin gerçek finansal durumunu ve faaliyetlerini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlama ve bilgilerin doğruluğu konusunda bir görüş bildirme yükümlülüğü vardır. Şirketler ise bu bilgileri iş planlamasında kullanmakta ve şirkete ilgi duyan yabancılar ise yatırımlarının kârlılığını incelemek için bu bilgilere ihtiyaç duymaktadır (Paschall 1988: 699). Muhasebe sisteminden kamu ve özel sektör fark etmeksizin birçok kişi ve kurumlar yararlanmaktadır. İşletmeler faaliyetlerini kayıt altına alarak işletmeleri hakkında bilgiler üretmektedir. Bu bilgilerden kişiler ve kurumlar kendi faydaları doğrultusunda yararlanmaktadır. Gün geçtikçe muhasebeye kendi faydaları için taraf olanların sayısı ve çeşitliliği artmaktadır.

Muhasebeye taraf olanlar genel olarak şu şekilde sıralanabilir;

- İşletme sahip ya da ortakları ile hissedarları,
- Yöneticiler,
- Çalışanlar,
- Sendikalar,
- Kredi kuruluşları,
- Devlet,
- Meslek kuruluşları,
- Alıcılar ve satıcılar,

- Rakipler,
- Yan sanayiler,
- Tüketiciler,
- Halk ve kamuoyu,
- Para ve sermaye piyasaları ile potansiyel ortaklar,
- Çevreciler.

İşletmeyle ilgili çeşitli nedenlerle de olsa bilgi edinmek isteyen taraflar işletmenin durumu hakkında muhasebe sistemi ile bilgi sahibi olabilecektir. Bu nedenle muhasebe sistemi ile üretilen ve açığa çıkarılan bilgiler belirli zamanlarda gereksinim duyan taraflara iletilmektedir (Meder vd., 2003: 7).

1.2. Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe kavramı ve muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi oldukça eskilere dayanmaktadır. İlk başlarla ticari faaliyetlerin kayıt altına alınmasında bir araç olarak kullanırken sonraki dönemlerde devletlerin gelir ve giderlerini takip edebilme ihtiyacı, işletmelerin mali durumlarını gerçekçi olarak öğrenebilme isteği muhasebe ve muhasebe mesleğine olan ihtiyacı arttırmıştır. Gün geçtikçe işlemlerin karmaşıklaşması muhasebe mesleğini profesyonel olarak icra edilen meslek haline getirmiştir. Bu nedenle ülkeler tarihsel süreç içinde muhasebe mesleği ile ilgili farklı yasal düzenlemelerde bulunmuştur.

1.2.1. Muhasebenin Dünyadaki Gelişimi

Tarihsel süreçte muhasebe ilminin ilk ne zaman ortaya çıktığı veya ilk olarak hangi medeniyette kullanıldığına dair kesin bilgiler mevcut değildir. İnsanların ihtiyaçları arttıkça, ekonomik hayattaki mal ve hizmetler çeşitlendikçe işlemlerin kayıt altına alınması ihtiyacına bağlı olarak muhasebenin geliştiği anlaşılmaktadır. Kelimeler, işaretler ve sembollerle kullanılan sayma sanatı ya da saymada kullanılan yöntemler insanlar arasında bilgi alışverişinin başladığı zamanlara dayandığı düşünülmektedir. Küçük sayılara herhangi bir isim verilmeden önce bu sayıları belirtmek için bazı işaretler kullanılmıştır. Örneğin Çin ve Tibetliler tarafından kullanılan kulak, kanat ve el gibi kelimeler iki sayısını ifade etmek için kullanıldığı bilinmektedir. Benzer şekilde Brezilyalılar parmak eklemlerini sayarak sadece birkaç özel kelimeyle büyük sayıların

sadece üçünü sayabilme olanağını elde etmişlerdir (Brown, 1968: 3). Muhasebenin Eski Mısırlılara ve Mezopotamya uygarlıklarına kadar dayandığı bilinmektedir. Eski Mısırlılarda tahıl ambarlarına ilişkin envanter kayıtları ve işçilik hesaplaşmalarının kayıtları bulunmaktadır (Güvemli, 2018: 11). Muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınması kadar önemli olan bir diğer husus ise kaydedilen maddeye ihtiyaç duyulmasıdır. Bu maddeler başlangıçta taş, kil ve tabletler iken zaman içinde bilgiler kağıt üzerine kaydedilmeye başlanmıştır. Eski Mısırlılarda papirüs bitkisinden elde edilen ve kağıt olarak kullanılan kayıt malzemesi mevcuttur. Ayrıca çalışmalarda Babil İmparatorluğu'na ait kil tabletler, Eski Yunan medeniyetinde ise borç para verme işlemleriyle ilgili kayıtlar bulunmuştur (Erol vd.,2012: 221).

Dünyada muhasebeyle birlikte muhasebe eğitiminin de ilk çağlardan beri var olduğu bilinmektedir. Çin imparatorluğunda, Sümerlilerde ile İlhanlı imparatorluğunda eğitilen muhasebecilerin olduğu hatta oldukça ileri seviyede hesap ve kayıt işlemleri gerçekleştirdikleri anlaşılmaktadır. İlhanlılar döneminde elde edilen bilgilerden bir kişinin oğluna muhasebe dersi vermek için Felakeyi Tebriziye adındaki muhasebeciden kitap yazmasını istediğini ve böylece tarihte bilinen ilk muhasebe kitaplarından birinin el yazmasıyla kaleme alındığı, bu kitabın hesap ve kayıt işlemleri ile ilgili kuralları içerdiği uzun yıllar boyunca konuyu öğrenmek isteyenler tarafından kullanıldığı bilinmektedir (İbasalilgiller, 1999: 81). 11'inci ve 13'üncü yüzyılda çiftçilerin ve küçük çapta üretim yapanların artış göstermesi ticari ilişkilerin hız kazanmasını sağlamıştır. Ayrıca 13'üncü yüzyılda bankacılık ve kredi işlemlerindeki artış muhasebeyi yakından etkilemiştir.

Muhasebe tarihçileri genel olarak muhasebe tarihini üç kısma ayırmaktadır. Bunlardan ilki Luca Pacioli'ye (1494) kadar olan dönem, ikinci kısım Luca Pacioli'den 19'uncu yüzyıla kadar uzanan kısım ve son olarak da 20'nci 21'inci yüzyıldaki gelişmelerdir.

Çoklu ve karmaşık işlemlerin artması muhasebe kayıtlarına ihtiyacı arttırmıştır. İlk zamanlarda kullanılan ve basit kayıt yöntemi olarak da adlandırılan tek yanlı kayıt yöntemi muhasebe işlemlerinin eksik olmasına yol açarak hata yapılma ihtimalini arttırmaktadır. Luca Pacioli tarafından geliştirilen çift kayıt yöntemiyle faaliyetlerin yönü birden fazla kez ele alındığı için hataları yapma ihtimalini azaltmıştır. Pacioli'nin 1494'de yayımlanan "*Summa di Aritmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*"

(Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti) isimli kitabının belirli kısımlarında çift yanlı muhasebeye ilişkin görüşleri yer almaktadır. Bu kısımlarda ticaret erbabına ve tek kişilikli şahıs işletmesine ait hesap ve kuralların oluşturması ile ilgili kurallar, yöntemler ve izlenecek yollar ele alınmıştır. Bu kural ve yöntemler için müsvedde defteri, yevmiye defteri ve defter-i kebir olmak üzere üç deftere dikkat çekilmiştir. Mizan düzenleme biçimi olarak defter-i kebirin, borç ve alacak kısımlarını göstermek üzere iki satır halinde düzenlenmesine ilişkin olarak da yevmiye defterinin özelliklerinden bahsedilmiştir. Ayrıca yevmiye defteri ile defter-i kebir arasında ilişkinin nasıl kurulacağı açıklanmıştır. İşe başlama envanterinden, muhasebe defterinden ve kayıtlardan, yevmiye kayıtlarının aktarılmasından, Defter-i Kebir hesaplarının kapatılmasından, sonuçların saptanması ve defterlerin tasdiklerine ilişkin geniş bilgilere yer verilmiştir (Can, 2007: 9). Muhasebe ile ilgili olan bu bölümler ise 16'ncı yüzyıla kadar muhasebe ders kitabı olarak okutulmuştur (Smith, 2018).

Amerika'da modern anlamda muhasebe mesleği, 19'uncu yüzyılda laissez-faire ekonomi politikalarının destekleyicileri tarafından kötüye kullanılmasına bir tepki olarak ortaya çıkmıştır. 1920'lerde özel şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi için pek fazla talep olmadığı görülmektedir. Bu yüzden muhasebe mesleğini icra edenler denetim dışında müşterileri için hizmet sunmaya odaklanmıştır. Bunlar arasında bütçeleme, standart maliyet sistemleri oluşturma hatta iç muhasebe kontrolü için personel tedarik etme hizmetleri yer almaktadır. Muhasebe firmalarının bu yönetim hizmetlerini sunması ve vergi konularında savunucu olarak hizmet etmesi müşterilerini kendilerine daha da yaklaştırmıştır. 1929 yılında bankacılık sektöründe patlak veren krizler halkın bankacılık sektörüne ve finansal sisteme olan güvenini azaltmıştır. 20'nci yüzyılın başlangıcında Amerika'da muhasebe mesleği, yolsuzluğun ortadan kaldırılmasında ve verimliliğin artırılmasında önemli bir rol oynamıştır. Ayrıca muhasebe hizmetlerine olan ihtiyacı büyük ölçüde artıran gelir vergisinin uygulanmasında önemli bir rol oynamıştır. 1929 krizinden sonra şeffaflığı sağlamaya yönelik bağımsız denetimlerin gerekliliği desteklenmeye başlamıştır. Krizden sonraki yarım yüzyılda kamu muhasebecisinin özel girişimci olarak rolü kabul edilmiş, büyük iflaslar zaman zaman yatırımcıları ve alacaklıları şaşırtsa da, federal düzenleyici sistem ve bilgilerin açıklanmasına yönelik düzenlemeler finansal toplulukları güvende hissettirmiştir (Leibman ve Kelly, 1992: 349-350). 18 ve 19'uncu yüzyılda sanayi devrimiyle birlikte yeni buluşların üretim sürecini etkilemesi, yeni şirketlerin kurulması,

sermaye birikiminin artması muhasebeye ve muhasebe mesleğine olan ihtiyacı daha da arttırmıştır.

Devletler için muhasebe mesleği vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez bir unsur oluşturmaktadır. Çağdaş anlamda muhasebecilik mesleği 18'inci yüzyıldan itibaren İngiltere'de daha sonra ABD, Almanya, Fransa, ve İsviçre gibi batı ülkelerinde örgütlenme şeklinde meydana gelmiştir. İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945 yıllarında mali müşavirlik ve muhasebe mesleği yasalaştırılmıştır (Taştan, 2006: 34).

1977 yılında dünya çapında muhasebe örgütü olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. Muhasebe mesleğinin küresel düzeyde itibarını ve değerini arttırmayı ve mesleğin gelişimini sağlamayı amaçlayan IFAC çeşitli alanlarda standartlar ve yönergeler yayınlamıştır.

1980'li yıllarda meydana gelen küreselleşme dalgasıyla birlikte mal ve hizmetlerin ülke sınırlarını aşarak sınır ötesine yayılması ve sermaye hareketlerinin serbestleşmesi işlemlerin çeşitlenmesine yol açarak ortak bir muhasebe dili oluşturulmasını gerekli hale getirmiş, bu durum muhasebe standartlarının önemi ortaya çıkarmıştır. Ülkeler bu çerçevede yeni çalışmalara ve yeni düzenlemelere gitmişlerdir. ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesiyle ilgili süreç üç döneme ayrılmaktadır. Bunlardan ilki 1939-1959 yıllarında etkin rol oynayan Muhasebe Prosedürleri Komitesi (AICPA) dönemi; ikincisi 1959-1973 yılları arasında kapsayan Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemi ve son olarak üçüncü dönem ise 1973'te kurularak muhasebe standartları oluşturma fonksiyonunu üstlenen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) dönemidir (Başpınar, 2004, s. 43). İngiltere'de ise muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik 1970 yılında Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. Bu dönemde standartların yürütülmesinde yasal olarak herhangi yaptırım kuvvetinin bulunmaması, standartların genel ve açık olmayan ifadeler taşıması gibi nedenlerden dolayı muhasebe standartları istenildiği gibi uygulanamamıştır. 1989'da Şirketler Kanunu ile muhasebe standartları tekrar oluşturulmaya başlanmıştır. Şirketler Kanunuyla devlet; muhasebe standartlarının yayımlama, uygunluğu denetleme, süreci takip eden sorumlu kuruluşları onaylama ve bu kuruluşlara gerekli olan imkânı sağlama yetkisine sahip olmuştur. İngiltere'de oluşturulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (FRC), hem standartlar

oluşturulurken geçen sürecin gözetiminden hem de standartların etkin bir şekilde yürütülmesinden sorumlu kuruluş olarak görev almaktadır. Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) ise muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve hazırlanan standartların yayınlanması ile yetkilendirilmiş bir kurumdur (Başpınar, 2004, s. 44).

Uluslararası standartlaşmanın oluşturulması ve uyumlaştırılması kapsamında 1973 yılında tüm dünyada muhasebe ilkeleri bakımından işletmelerde mali tabloların birlikteliğini sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. IASC bir süre sonra IASC Vakfı'na (IASCF) çevrilmiştir. Daha sonra uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi ve yetkisi yeni oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devredilmiştir. IASB muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaşmasını temel amaç olarak benimsemiştir. 2001 yılından sonra IASB yayımlanan uluslararası muhasebe standartları ile ilgili olan işlemleri tamamen teslim alarak bu standartların uyumlaştırılması ve güncelleştirilmesiyle ilgili çalışmalar yapmaya başlamıştır (Elitaş vd., 2011: 2-3).

1.2.2. Muhasebenin Ülkemizdeki Gelişimi

Cumhuriyet öncesi Türk devletlerinde muhasebe ve muhasebe mesleği genellikle devlet muhasebesi etrafında geliştiği görülmektedir. Bu dönemde gelişmemiş olan özel kesim kayıt ihtiyacını basit kayıt yöntemleriyle gidermiştir. Cumhuriyet sonrası dönemde ise muhasebe mesleğinin gelişimini hızlandıran yasal düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle beyan usulüne göre vergi alınması vergicilik ağırlıklı muhasebenin gelişmesine ortam hazırlamıştır. Türkiye'de muhasebe mesleğinin örgütlenme çalışmaları uzun yıllar devam etmiş ve muhasebe mesleği 1989 yılında 3568 sayılı Kanun ile yasalaşmıştır. Ayrıca finansal bilgilerin hem ülke içinde ve hem de uluslararası boyutta tek bir düzene kavuşturmak amacıyla muhasebe standartlarının sağlanmasına yönelik çalışmalar ve düzenlemeler yapılmıştır.

1.2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Muhasebe ve Muhasebe Mesleği

Türklerin muhasebe ile ilgili uğraşları genel olarak üç döneme ayrılarak incelenmektedir. İlk dönem 1071 Malazgirt Savaşı öncesi, ikinci dönem 1071 Malazgirt Savaşı sonrası ile Tanzimat dönemi başlangıcı olarak kabul edilen 1839 yılları arasındaki dönem, üçüncü dönem ise 1839 yılından sonraki yılları kapsamaktadır. Mevcut belgeler, Türklerin muhasebe ile uğraşlarının bin yıl öncelerine uzandığını göstermektedir. Türklerin devlet kurma, yönetme ve mali örgütlenmede başarılı

oldukları bilinmekte, bu nedenle özel kesim muhasebenin pek fazla gelişmediği görülmektedir.

Türk devletleri farklı coğrafyalarda birçok dil, din, kültür, gelenek ve göreneklerle karşılaşmıştır. Muhasebenin tarihsel sürecinde Türklerin mevcudiyeti Orta Asya Türk Devletlerine dayanmaktadır. Göktürkler döneminden günümüze ulaşan yazılı eserler, kullanılan madeni paralar, kurulan ticari ilişkiler Göktürklerin gelişmiş bir kayıt ve muhasebe sistemine sahip olduklarını göstermektedir (Küçüker, 2019: 19).

Uygurlar (742-840) Türk devletleri içinde ticarete en çok yönelen devletlerdendir. Uygurlar ticari ve mali olayları sistematik bir şekilde belgelerle kaydettiği görülmektedir. Uygurlar dönemine ait borç senedi, ödeme emri, satış ve kiralama belgeleri gibi pek fazla belge olduğu görülmektedir. Bu durum Uygurluların gelişmiş mali düzene sahip olduğunu gösterdiği gibi ve geniş bir muhasebe bilgisine hakim olduklarını da işaret etmektedir (Küçüker ve Can, 2018: 251).

Karahanlılar (840-1212) döneminde yazılan Kutadgu Bilig ve Divanü Lügat-it Türk döneminin ekonomi, ticari durumu, muhasebe yapısı ve düzeni hakkında önemli bilgiler içeren belgelerdir (Küçüker 2019: 24). Kutadgu Bilig’de iktisat ve maliye konularında özellikle de muhasebe alanında kullanılan önemli ifadeler dikkat çekmektedir. Eserde muhasebe bilimi açısından çok önemli sayılabilecek ilke, kural ve yaklaşımlar anlatılmaktadır. Eserde ticari hayatı ve kayıt düzenini ifade eden birçok finansal ifadeler kullanılmıştır (Can vd., 2012:99).

Anadolu muhasebe kayıt kültürü 1071 yılında Türklerin Anadolu’ya girişiyle başlamaktadır. Abbasilerde (770-1258) doğmuş, İlhanelilerde (1256-1353) gelişmiş ve Osmanlılarda (1299–1922) ise daha da ilerlemiştir. Muhasebe kayıt kültürü devlet muhasebesinde kullanılan merdiven yöntemi etrafında gelişim göstermiştir (Güvemli, 2015: 5).

İlhaneler döneminde 1309-1363 yılları arasında Saadetneme (1309), Kanun-ı Saadet, Cami-ül Hesap (1340) ve Risale-i Felekiyye Kitab-ı Siyakat (1363) adında devlet muhasebe yöntemi ile ilgili dört öğreti kitabı yayınlanmıştır. Bu dört kitapta yalnızca devlet muhasebe sistemiyle ilgili bilgiler değil aynı zamanda devletin mali yönetimiyle ilgili konular yer almaktadır. Bu kitapların arasında yer alan Risale-i Felekiyye’de devletin maliyesiyle ilgili görevli olan kişinin emirlerinin eksizsiz olarak

yürütülmesini sağlamak üzere ülkenin mali yönetimi için hazırlanması gereken belgeler açıklanmıştır, bu defterlerin önemi vurgulanmıştır (Küçük, 2013: 236-237).

Türkler Anadolu'ya göç ettikten sonra küçük bir beylik kurup 13'üncü yüzyılda Osmanlı Devleti tarih sahnesinde yerini almıştır. Osmanlı'da devletçilik anlayışı hakimdir. Devletin gelir ve giderlerinin yönetilmesinde muhasebe kayıtları kullanılmış olup devlet muhasebesinde tutarlı bir sistem mevcuttur. Merdiven yöntemi denilen muhasebe yöntemi kullanılmıştır. Osmanlı Devletinde devlet içinde örgütlenen muhasebe mesleği olduğu görülmektedir. Devlet içinde Halife, Başhalife, Defterdar, Başdefterdar, Baş muhasebeci gibi unvanlara sahip muhasebeciler vardır. Osmanlı devlet muhasebecileri mali ve muhasebe işlerini birlikte yürütmekte, mali kararlar almakta, uygulamakta, kayıtlar tutmakta, raporlar hazırlamakta ve denetlemektedir (Arıkan ve Güvemli, 2013: 38).

Osmanlı'da özel kesim kuruluşlarının pek fazla gelişmediği görülmektedir. Küçük kuruluşlar basit kayıt teknikleri ile kayıt ihtiyaçlarını yönettiği, büyük özel kesim kuruluşları ise kapitülasyonlar nedeniyle yabancı sermaye kuruluşları konumunda oldukları için bu kuruluşları kuran iş adamları kendi ülkesinin dilinde kayıt yaptığı ve o ülkenin muhasebe yöntemlerini kullandığı bilinmektedir (O. Güvemli ve B. Güvemli, 2006: 276). Ayrıca Osmanlı'da yer alan vakıfların da amaçlarını yerine getirip getirmediğın kontrolü muhasebe aracılığı ile yapıldığı bilinmektedir.

Tanzimat sonrası dönemde Defterdar yerine Maliye Nezareti kurulmuştur. Başdefterdar yerine Maliye Nezaretinin kurulasının iki temel amacı vardır. Bunlardan ilki devletin farklı hazinelerden oluşan çokluğu ortadan kaldırarak gelir ve giderleri tek bir hazineye toplamaktır. İkincisi ise taşrada vergi tarhı, tevzi ve tahsilini tek elden kontrol etmek, taşra teşkilatını merkezi teşkilata bağlamaktır (Giray, 2015: 143).

1850 yılında kabul edilen ve Fransız Ticaret Kanunu'ndan çevrilerek düzenlenen Kanunname-i Ticarete biri günlük defter diğeri de envanter defteri olan iki muhasebe defteri benimsenmiştir. Bunlara ek olarak ticari yazışmaların yer aldığı kopya defteri de bulunmaktadır. Bu dönemde muhasebeyle ilgili olan yayınların çoğu Fransız tercümesi olduğu, gerek muhasebe uygulaması gerekse muhasebe öğretisinde oldukça ağır bir Fransız etkisi bulunduğu görülmektedir (Avder, 2007).

Tanzimat döneminde meydana gelen önemli gelişmelerden biride vergilerdir. Gayrimüslimlerden alınan cizye vergisinin kaldırılmasının ardından oluşan boşluk

temettü vergisi ile kapatılmaya çalışılmıştır. Bu düzenleme ilk defa kâr üzerinden vergi alınmasını öngörmesi bakımından oldukça önemli bir nitelikte idi. Bu yasa ile o güne kadar devlet kesimi etrafında ilerleyen muhasebe düzeni artık özel kesim için de önemli hale gelmiştir. Özel kesimde de muhasebe mesleğinin gelişiminin önü açılmıştır (Güvemli vd., 2013: 26). Bu gelişmelerin etkisi bir süre daha devam ettikten sonra önce Balkan Savaşları sonrasında Birinci Dünya Savaşı ve Kurtuluş Savaşının yaşanması muhasebe mesleğinin gelişiminin yavaşlamasına yol açmıştır.

1.2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Muhasebe ve Muhasebe Mesleği

Cumhuriyetin ilanından sonraki dönemde hukuk, eğitim, askeri vb. birçok alanda çağdaş anlayışa göre yeniden düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler kuşkusuz muhasebe alanını da etkilemiştir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında Türk tüccarlarının yeterli sermaye birikimi bulunmamaktadır. Yabancı sermayeli kuruluşlar ise muhasebe bilgilerini kendi dillerinde tutmaktadır. Cumhuriyet kurulduktan sonra karma ekonomi düzenin benimsenmiş bu çerçevede bir taraftan iktisadi devlet teşekkülleri oluşturulurken diğer taraftan da Teşvik-i Sanayi Kanununu (1927) kabul edilerek özel sektörün gelişmesi için destek verilmiştir. Zamanla özel kesim işletmelerinin artması muhasebe mesleğine olan ihtiyacı arttırmıştır. 1923-1998 yılları arasında tüccarları eğitmek ve organizasyonunu sağlamak amacıyla ticaret ortaokulları ve ticaret liseleri kurulmuş, üniversitelerde muhasebe eğitimi vermeye başlanmıştır. Tüccarların bilgilendirilmesi ve örgütlenmesi için çaba gösterilmiştir. İzmir İktisat Kongresinde ticaret odalarının yaygınlaştırılması için yasal düzenlemenin yapılması ve ticaret odalarının memleket çapında yaygınlaştırılmasına ilişkin tavsiyede bulunulmuştur. 655 sayılı Ticaret ve Sanayi Odaları Kanununun 1925 yılında yasalaşmasıyla birlikte yasanın 3'üncü maddesinde ticarete bulunacakların ticaret odalarına kayıt olması gerekliliğini mecbur kılmıştır odaya kayıt olunmaması durumunda cezai müeyyidelerle karşılaşılacağı bildirilmiştir.

Cumhuriyet döneminde muhasebe ve muhasebe mesleğiyle gelişmeler aşağıda özetlenmiştir.

Kanunlar ve Vergi İle İlgili Düzenlemeler: 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret 1926 yılına kadar uygulamada kalmış, 1926'da Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanan 856 sayılı Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 26'ncı

maddesinde tutulması gerekli olan defterler Mevcudat ve Muvazene Defteri, Yevmiye Defteri ve Kopya Defteri olarak sayılmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında çağdaş vergiciliği getirmek üzere gelir, servet ve harcama vergileri üzerinde düzenlemeler yapılmıştır. Uzun bir süreden beri etkin bir şekilde uygulanan aşar vergisi 1925 yılında kaldırılmıştır (Giray, 2015, 199). 1926 yılı ve 1950 yılında gerçekleşen vergi reformuna kadar olan dönemde üç vergi yasası uygulanmaya başlanmıştır. Bunlar; Kazanç Vergisi Yasası (1926), Muamele Vergisi Yasası (1927) ve İstihlak Vergi ve Resimleri Yasasıdır (1930).

Kazanç vergisi, mükelleflerin kazançlarını vergilendirmeye yönelik olup beyana dayalı bir vergidir. Gelir ve kurumlar vergisi özelliklerini taşımaktadır. Bu kanunla kazanç sahibi mükellefler belirlenerek yıllık beyanname verecek yükümlülerin kazançlarının tespit edilebilmesi için uygulaması gereken muhasebe usul ve esasları belirtilmiştir. Ancak kanunda kullanılacak hesap türleri açısından herhangi bir düzenleme getirilmemiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 117). Bilanço ve kâr ve zarar tabloları bu yasayla birlikte gündeme gelmiştir. Bu yasal düzenlemeyle birlikte hem çağdaş vergiciliğin önü açılmış hem de muhasebe ve beyannameyi düzenleyen muhasebeciliğin önemi artmıştır (Güvemli vd., 2013: 29).

1927 yılında 3039 sayılı Yasa ile muamele vergisi yürürlüğe girmiştir. Muamele vergisi gelirlin harcanması esnasında alınan bir vergi olup bugünkü uygulanan katma değer vergisinin öncüsü olarak değerlendirilmektedir. Bu yasa ile tutulması gereken defterler imalat defteri, muamele defteri, emtia ithalat ve ihracat defteri, satış defteri olarak belirlenmiştir. Muamele Vergisi Yasası defterlerin yılda bir kez olmak üzere hesap mütehasısları tarafından denetlenmesi zorunluluğu getirmektedir.

Dahili istihlak vergisi şeker satışından ve petrolün üretim ve ithalatından maktu olarak alınması öngörülen vergidir. Bu vergiler diğer vergiler kadar yaygın olmamakla birlikte yükümlülerin ambar defteri, satış defteri ve fatura defteri gibi özel defterlerin tutulmasının istemesi bakımından önem arz etmektedir.

Bahsedilen düzenlemelerle birlikte beyan usulüne göre vergi alınmaya başlanmıştır. Bunun yanında getirilen yasalarla muhasebe usul ve esasların belirlenmesi muhasebe uygulamalarını yakından etkilemiştir. Yürürlüğe giren yasalar sadece muhasebe uygulamalarını değil aynı zamanda muhasebe denetimini de ön plana çıkarmıştır. İlerleyen zamanlarda bu üç yasa yerini 1950 yılından itibaren yürürlüğe

giren vergi reformundaki yasalara ve ileriki yıllarda uygulanmaya başlayan yeni düzenlemelere bırakmıştır.

Muhasebe alanında bir başka önemli bir gelişme 1994 yılında bilanço esasına tabi işletmeler için tek düzen hesap planı uygulamasıdır. Bu uygulamayla birlikte muhasebe uygulamalarına belirli bir standart kazandırılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu kapsamda 1. Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) yayınlamıştır. Tebliğ ile muhasebeyle ilgili temel kavramlar, mali tabloların hazırlanarak ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişine ilişkin esaslar belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) muhasebe alanına yönelik birçok düzenlemeler içermektedir. Özellikle VUK'nun defter tutma başlığı altında muhasebe süreciyle ilgili her aşama ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu bölümde mükelleflerin tutacakları defterlerin vergi uygulamaları açısından hangi amaçları sağlamaya yönelik olduğu belirtilmiştir. Defter tutma bakımından tüccar sınıfları tanımlanarak defter tutma mecburiyeti olan kişilere yer verilmiştir. Ayrıca tüccar sınıflarının tutacağı defterler ve bu defterlere ilişkin uygulanacak muhasebe kayıtlarının nizamından bahsedilmiştir. Kayıtların defterlere kaydedilmesinde gereken süre belirlenmiştir. Defter tutma mecburiyetinden istisna tutulan mükellefler sıralanmıştır. Bu bölümde getirilen düzenlemeler vergi matrahının tespitinde doğru bilgiye ulaşılması ve kayıtların sağlıklı denetiminin yapılabilmesi için kayıt ve defterlerde bulunması gereken diğer konular da ele alınmaktadır (Öz ve Çevikcan, 2010: 119). Mükelleflerin muhasebeye yönelik uyması gereken usul ve esaslar belirlendikten sonra bu hükümlere uyulmaması halinde parasal cezalar ve hapis cezaları gibi çeşitli cezai yaptırımlar öngörülmüştür.

İktisadi Devlet Teşekkülleri: Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sektörün sermayesinin ve deneyiminin yetersiz olması nedeniyle temel ihtiyaçları ve yatırımları karşılamak üzere devlet ekonomik alanda doğrudan rol almış, bu dönemde iktisadi devlet teşekkülleri hızlı bir gelişme göstermiştir. İlk teşebbüs Sanayi ve Maadin Bankası adı ile 1925'te kurulmuştur. İktisadi devlet teşekküllerinin gelişmesiyle birlikte 17.06.1938 tarih ve 3460 sayılı Yasa ile bu kuruluşlarda düzenlemeye gidilmiştir. İktisadi devlet teşekkülleri mesleğin oluşmasında önemli katkıları olmuştur. İktisadi devlet teşekküllerinde yetişen mühendis ve muhasebeciler sonraki dönemlerde özel işletmelere geçerek muhasebe sistemi ve uygulamalarını özel kesime aktarmışlardır.

Maliyet muhasebesi, konsolidasyon, mali raporlama kavramları bu kuruluşlarda gelişerek muhasebe denetim anlayışı yine bu kurumlarla birlikte önem kazanmıştır (Güvemli vd., 2013: 40).

Muhasebe Mesleğindeki Gelişmeler ve Yasal Düzenlemeler: Muhasebe mesleği ülkemizde gerek hukuki altyapısını eksik olması gerekse muhasebe sisteminin yetersiz olmasından dolayı yasal bir düzene kavuşması gecikmiştir. Ülkemizde öncesinde birçok kez girişimde bulunulan muhasebe mesleğinin yasal düzene kavuşturulma çabası 1989 yılında sonuç vermiştir. 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” kabul edilmiştir.¹ Bu yasa da mesleğin konusu ile ilgili genel kurallar ve düzenlemelere gidilmiştir. Kanun; işletmelerde işlemlerin güvenilir ve eksiksiz olarak yürütülmesini sağlayarak doğru muhasebe bilgisine ulaşmayı, önceden öngörülen mevzuat kapsamında işletmelerin gerçekleşen faaliyet sonuçlarını denetleyerek ve değerlendirerek hakiki durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız olarak sunmayı ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Hem muhasebe mesleğini icra edenler için hem de muhasebeye taraf olanlar için muhasebe ve muhasebe mesleğini yasal bir çerçevede ele almak oldukça önemlidir. Ülkemizde 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Yasa muhasebe mesleğini kendi özgün yasal çerçevesi içinde düzenlenmesi bakımından önemli bir gelişmedir.

Meslek yasasının ardından serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği kurulmuştur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odalarının katılımıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) oluşturulmuştur.

Tablo 1. SMMMO'ya ve YMMO'ya Kayıtlı Meslek Mensubu Dağılım Tablosu

	SM Sayısı	SMMM Sayısı	YMM Sayısı	Toplam
SMMO ve YMMO'ya Kayıtlı Sayısı	7624	106453	4806	118883

Kaynak: <https://turmob.org.tr> (07.02. 2021)

Ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişmesi sürecinde atılan önemli adımlardan biri 1942 yılında kurulan Eksper Muhasipleri ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin

¹ Kanunun ismi 26.07.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5786 Sayılı Kanunla “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” olarak değiştirilmiştir.

kurulmasıdır. Derneğin amacı muhasebe ilmini yaymak, iletmek, resmi ve özel işletmelerin muhasebeyle ilgili işlerinde yardımda bulunmaktır. Dernek daha sonra 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğine (TMUD) dönüştürülmüştür. TMUD 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977, 1987 yıllarında yapılan meslek kanun tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış mesleğin tanınması için dünya uygulamalarının ülkemize aktarılması için çalışmalarda bulunmuştur (Avder, 2007).

Muhasebe sistemimizin gelişiminde atılan diğer adım ise 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmasıdır. TMUDESK'in amacı faaliyetlerini Türkiye'de gerçekleştiren işletmelerin mali tablolarının düzenlenmesini esas alarak muhasebe standartlarını geliştirmek, standartlarda uyumu sağlamak ve muhasebe ilkelerinde birlik oluşturmaktır. Bu kurul gerçekleştirdiği toplantılar sonucunda toplamda 19 tane Türkiye Muhasebe Standardı belirlemiş ve bu standartların bir kısmı ilk olarak 01.01.1997 yılında yürürlüğe girmiştir.

1999 tarihinde 4487 sayılı Kanuna eklenen madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve 2002 yılında TMUDESK'in görevlerini devralmıştır. TMSK, gerçek güvenilir, ihtiyaca uygun finansal bilgileri üretmek, finansal bilgilerin uluslararası alanda da anlaşılır ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla çalışmaları yapmak üzere muhasebe standartlarının saptanması ve yayınlanmasında yetkili kuruluş olarak görevlerinin yürütmeye başlamıştır. TMSK, Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Standardı olmak üzere birçok standardı ve standart yorumunu tebliğler şeklinde yayımlamıştır.

2011 yılında yürürlükten kaldırılan TMSK'in yerine uluslararası standartlarla örtüşen Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nı oluşturmak, denetim raporlarının güvenilir, doğru ve yasal düzenlemelere uygunluğunu kontrol ederek bağımsız denetim uygulamalarında tekdüzeni sağlamak, bağımsız denetimde kamu gözetimi yapmak üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88'inci maddesinde KGK'nun yetkilerinden bahsedilerek gerçek veya tüzel kişilerin finansal tabloları hazırlanırken KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. Aynı kanun maddesinin Geçici 1'inci maddesinde KGK tarafından yayımlanan düzenlemelere uymakla yükümlü olanlar sayılmıştır.

1.3. Denetim Kavramı

Denetim hayatımızın her alanında karşılaştığımız bir kavramdır. Örneğin öğretim sürecinde öğrencinin bilgileri öğrenip öğrenmediğini ölçmek bir denetimdir. Ya da araç kullanırken önceden belirlenen kurallara uyulup uyulmadığı yine denetim sayesinde belirlenir. Karar alıcı birimler belirli alanlarda karar alırken bir başkasının açıkladığı bilgiler doğrultusunda hareket etmektedir. Bu yüzden açıklanan bilgilerin doğruluğu son derece önemlidir. Kişi ve kurumların açıkladığı bilgilerin incelenmesi ve denetlenmesi gerekir. Denetim bireyler için önemli olduğu kadar devletler içinde son derece önemli ve gereklidir. Devletler en önemli finansman kaynağı olan vergileri toplayabilmek için mükelleflerin bildirimlerinin doğruluk derecesini denetlemelidir. Nitekim doğru olmayan ve denetlenmeyen bildirimler vergi kayıp ve kaçacağını arttıracak gibi devletin gelirlerini azaltacaktır. Devletler gelirlerin toplanmasında önceden belirlenen amaçlar, kurallar ve mali yasalar ile kamu gelirlerini tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil ettirmekte olup yanlışlık, kusur ve uygulama farklılıklarını denetim ile ortaya çıkarmaktadır.

“Muhasebe Denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.” (Bozkurt, 2012, 23-25); Tanımda yer alan bazı özellikler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Denetim ekonomik bir birim veya döneme uygulanır: Denetim; devlet, işletme, gerçek ve tüzel kişiler gibi birimlerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin yasalarda öngörülen düzene uygun olup olmadığını belirleyen bir süreçtir. Denetimin faaliyet alanı işletme olabileceği gibi işletmenin herhangi bir birimi de olabilir.

Her denetim çalışmasında denetim dönemi açık olarak belirlenmez. Bu dönem genellikle bir yıl olmakla birlikte farklı dönemler itibarıyla denetimlerin gerçekleştirilmesi de mümkündür. Dönem ise denetimin kapsadığı zaman aralığını ifade etmektedir. Bahsedilen zaman aralığı bir yıl olabileceği gibi işletmenin tüm faaliyet dönemini kapsayan bir süreçte olabilir.

Denetim bir karşılaştırma sürecidir: Denetçi, işletmelerin açıkladıkları ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgileri önceden belirlenen düzenlemelerle karşılaştırmaktadır. Denetçi kurum veya birimin iddialarının önceden belirlenen ölçütlere uygunluk

derecesinin belirlenmesinde rol almaktadır. Denetimin türüne göre ölçütler de değişmektedir. Örneğin muhasebe denetimi yapıldığında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınırken vergi denetimi yapıldığında ölçüt vergi mevzuatıdır.

Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır: Denetim çalışmalarında denetçiler, denetimin temel amacına ulaşabilmek için çeşitli incelemeler yardımıyla yeterli miktarda ve güvenilirlikte delil toplamaktadır. Elde edilen kanıtlar denetçi tarafından değerlendirilerek denetim hakkında bir fikir oluşturulmaktadır.

Denetim konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür: Denetim çalışmasında denetçinin yeterli deneyim ve bilgi birikimine sahip olması oldukça önemlidir. Denetimin yürütülmesinde uygulanması gereken yöntemlere ve uyulması gereken usul ve esaslara hakim olan denetçi, sürecin doğru ve güvenilir bir şekilde ilerlemesini sağlamaktadır. Bu kapsamda denetçi çalışmalarında tarafsız olması ve bağımsız davranması gerekmektedir.

Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir: Denetçi, denetim sürecinin sonunda oluşturduğu görüşünü denetim raporuyla işletme ilgililerine iletir.

1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim türleri farklı başlıklar altında incelenebilmekte, değişik ölçütler alınarak sınıflandırılabilir. İşletmelerle ilgili yapılan denetimler genelde üç farklı alanda incelenmektedir. Bunlar; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimidir.

1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali Tablolar; işletmenin geçmişteki, şimdiki ve gelecekteki mali durumu hakkında yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere karar almada güvenilir bilgiler sağlamakta gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede faydalı bilgiler sunmaktadır. İşletmenin fon kaynaklarını ve fon kaynaklarının kullanım yerleri ile işletmenin durumu ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgiler bilanço, gelir tablosu, kâr dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu gibi düzenlenen mali tablolarla görülebilmektedir. Temel mali tablolar bilanço ve gelir tablosu dipnot ve ekleri iken diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur (1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Mali tablo denetimi, finansal tabloların bir bütün olarak önceden saptanan ölçütlere göre uyum içinde olup olmadıklarının belirlenmesidir (Güredin, 2000: 14).

Muhasebe denetimi ile mali tabloların önceden düzenlenen yasalara, muhasebe usul ve esaslarına, mali tabloları düzenleme ilkelerine uygunluk derecesi saptanmaktadır. Ayrıca mali tablo denetimi ilgililere mali tabloların belirlenen ölçütlere uygunluğu konusunda güvence vermektedir.

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerinin, işletmenin üst yönetimi, yasama veya diğer yetkili organlar tarafından belirlenen düzenlemelere, yöntemlere ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesidir (Durmuş ve Taş, 2008: 14). Uygunluk denetimin amacı ölçüt alınan mevzuata uygun olarak hareket edilip edilmediğini belirlemektir. Bu denetimde kapsamı dar bir ölçüt alınır ve bu ölçüte göre işin uygun olup olmadığı araştırılır (Kaval, 2008: 11). Uygunluk denetiminde, tutulan kayıtlar ve gerçekleştirilen işlemler kanun, yönetmelik ve işletmenin belirlediği politikalar gibi kıstaslara göre karşılaştırılır. Finansal tabloların düzenlenmesinde de doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için uygunluk denetiminin yapılması gerekir (Karanfiloğlu, 1999: 31).

Uygunluk denetimi işletme içi denetçiler tarafından yapılabileceği gibi işletme dışındaki kişilerce de yapılmaktadır. Örneğin vergi idaresinde vergi incelemesi yapan yetkililer işletmenin işlemlerinin belirli bir bölümü belirli vergi yasalarına kriter olarak inceler. Söz konusu denetim Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Damga Vergisi denetimi gibi sadece belirli bir vergi yasasına uygunluk amacıyla da yapılabilir (Başpınar, 2005: 39).

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Kurum ve kuruluşların büyüme, gelişme, fırsat ve kârlılık gibi avantajlarını belirlemeye veya bu amaçla saptanan işletme hedeflerinin uygulanabilirliğini ve etkinliğini ölçmeye, işletmenin amaçlarına ulaşmada ortaya çıkan olumsuzlukları belirleyerek yönetime yardımcı olmaya yönelik sistemli olarak yapılan araştırmalara faaliyet denetimi denir (Kaval, 2008: 9). Faaliyet denetimiyle işletmenin belirlediği stratejiler ve politikalar kapsamında amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşmadığı ölçülmeye çalışılır.

Faaliyet denetimi işletmenin iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve örgütsel faaliyetlerini sistematik bir şekilde inceleyerek yönetimin başarısını tespit etmeye yönelik kapsamlı bir denetimdir (Güredin, 2000: 15). Faaliyet denetimi sadece

muhasabe işlemleri ile ilgili olan sınırlı işlemleri değil işletmenin verimliliğini ve etkinliğini arttırmaya yönelik diğer işlevlerini de içeren bir denetimdir.

1.3.2. Denetçi Türleri

Denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler taşıdıkları unvanlara göre bağımsız denetçi, kamu denetçisi ve iç denetçi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Denetçiler yeterli bilgi ve deneyime sahip, mesleki özen ve yükümlülükleri yerine getiren, bağımsız davranan uzman kişilerdir.

1.3.2.1. Bağımsız Denetçi

Mali tabloların genel kabul görmüş standartlara ve muhasabe ilkelerine uygunluğu ve kayıt ve belgelerde yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı bağımsız denetim ile araştırılmaktadır. Yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip bağımsız denetçiler, finansal tablolarının önceden belirlenmiş esaslara uygunluğunu araştırarak ilgililere tarafsız ve güvenilir bilgileri sunan görevli kişilerdir. Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir.

6335 sayılı Yasada denetçi olabilecek denetçilerle ilgili düzenleme getirilmiştir. Buna göre “*Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir*” şeklinde belirtilmiştir.

1.3.2.2. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamusal devlet kurumları içinde kurulmuş ve örgütlendirilmiş alanlarda yer alan görev ve yetkileri kanunlarda belirlenmiş kişilerdir. Bu kişiler kamu ve özel işletmelerin faaliyetlerini kanunlara, yönetmeliklere, devlet politikasına uygunluğunu denetlemektedir (Güredin, 2007: 21).

Kamu denetçileri, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere mükelleflerin beyan ettikleri vergilerde vergi kanunlarına uyup uyulmadıklarını tespit etmek üzere vergi denetimini, kendi kurum ve kuruluşlarına ilişkin uygunluk denetimini ve kamu kurum ve kuruluşlardaki yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda gösterdiği gelişmeyi ölçmek için mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimini yerine getirirler.

1.3.2.3. İç Denetçiler

İç denetim, parasal nitelikte olan işlemlerin kontrol edilerek etkinlik ve verimlilik değerlendirmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Bu denetim türünün amacı işletme varlıklarının zararlara karşı korunup korunmadığı, faaliyetlerin belirlenmiş politikalara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği incelemektir. İç denetim iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. İç denetçilerden genel olarak yerine getirmesi gereken faaliyetler; finansal muhasebe ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin yeterliliğini dikkatlice inceleyerek etkin kontrol sistemlerini geliştirip uygulamak, faaliyetlerin belirlenen politika ve plana uygunluğunu araştırmak, yönetimin düzenlediği ve sunduğu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve faaliyetlerle ilgili gereken iyileştirme önlemleri hakkında yönetime öneride bulunmaktır (Güredin, 2007: 21).

1.4. Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Ülke Ekonomisine Etkisi

Muhasebe uygulamaları ile sistematik olarak elde edilen bilgiler yönetim için gerekli olan bilgiyi ilgililere sunmaktadır. Diğer yandan muhasebe ve muhasebecilik mesleği hem gerçek hem de tüzel kişi vergi mükellefleri olmak üzere geniş bir kesimi ilgilendirmektedir. Meslek mensupları, vergi idaresi ve vergi mükellefleriyle sürekli temas halindedir. Dolayısıyla alınan kararların uygulanması ve sağlıklı işletilmesi konusunda kilit rol oynamaktadır.

1.4.1. Mali Alandaki Etkisi

Kayıt dışılık problemi devletin en önemli finansal kaynağı olan vergileri etkin bir şekilde toplayamamasına neden olmaktadır. Gerçek ve tüzel kişiler faaliyetlerinin bir kısmını kayıt altına almayarak gelirlerini gizleyebilmekte ve devlete karşı olan sorumluluklarını yerine getirmemektedir. Bu durumdan hem toplum hem de devleti olumsuz etkilenmektedir.

Kankılıç (2015)'a göre, ekonomide kayıt dışılığın yaygınlaşmasıyla haksız rekabet oluşmakta, milli gelirin farklı gruplar arasındaki dağılımı bozulmakta, vergi uyumu azalmakta, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi konusundaki isteği azalmakta ve toplumsal değerler aşınmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin başarıya ulaşması için kayıt dışı ekonominin bütün boyutu ele alınarak gerek gelir idaresiyle gerekse diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla iş

birliği içinde hareket edilmesi ve toplumun bütün kesimlerinin desteğinin alınması gereklidir.

Schneider (1986)'a göre; katma değere katkı sağlayan ve milli muhasebe kayıtlarına dâhil edilmesi gereken ancak mevcut durumda kayıtlara geçirilmemiş olan tüm iktisadi faaliyetlere kayıt dışı ekonomi denir. Kayıt dışılığın ekonomide makroekonomik, mikro ekonomik ve kamu maliyesi gibi farklı alanlara farklı etkileri mevcuttur. Kamu maliyesi açısından; kamu gelirlerini azaltması, resmi sektörde vergi yükünü arttırması, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren dürüst vergi mükelleflerini cezalandırması, kamu hizmetlerini kısıtlaması, vergi ahlakını tahrip etmesi, bedavacılık sorunu yaratması ve vergi otoritesini zayıflatması gibi birçok olumsuz etkilere neden olmaktadır (Bağırzade, 2015: 42). Bu bakımdan hemen hemen tüm ekonomik birimlerle iç içe olan muhasebe mesleği kayıt dışı ekonominin engellenmesine yönelik uygulamaların işletilmesi konusunda kilit öneme sahiptir.

Kayıt dışılığın beraberinde getirdiği belgelendirilmeyen faaliyetler vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Ülkemizde vergilemede beyan esaslı geçerli olmakla birlikte mükellef tarafından beyan edilen bilgilerin tam olarak gerçeği yansıtmaması, doğru ve güvenilir olması gerekir. Mükellefler faaliyetleri sonucunda beyan ettiği bilgilerin vergi idaresi tarafından denetime tabi tutulacağına inandığı takdirde bilgilerini eksiksiz ve gerçeğe uygun bir şekilde vergi idaresine iletacaktır. Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması doğru muhasebe bilgisinin yanında etkin vergi denetimleriyle mümkündür. Muhasebe ve muhasebe meslek mensuplarının nitelikleri işletmelerin faaliyetlerinin belgelendirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

Tablo 2. Yıllara Göre İncelenen Mükellef Sayısı

	İncelenen Mükellef Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Oranı
2011	16.267	2.367.721	0,69%
2012	46.845	2.422.975	1,93%
2013	71.352	2.460.281	2,90%
2014	55.284	2.472.658	2,24%
2015	58.676	2.527.084	2,32%
2016	49.817	2.541.016	1,96%
2017	44.182	2.636.370	1,68%
2018	44.376	2.727.208	1,63%
2019	40.763	2.813.452	1,45%

*Faal Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellef sayılarının toplamıdır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet raporlarından derlenmiştir.

Tablo 2’den görüleceği üzere Türkiye’de mükellef sayısı yıllar geçtikçe artmakta incelenen mükellef sayıları ise nispeten azalmaktadır. Türkiye’de yıllar içinde artan mükelleflerin tamamı vergi idaresi tarafından denetlenmesi imkânsızdır. Bu kapsamda muhasebe mesleğini icra edenlerden faydalanılması önem arz etmektedir. Bu nedenle meslek mensupları ilk olarak 3568 sayılı Kanun ile yasal statüye kavuşmuş sonrasında YMM’lere belirli sınırlamalar dahilinde tasdik işlemi ile vergi denetimine yardımcı olması sağlanmıştır. Meslek mensuplarının sundukları müşavirlik hizmetleri vergiden sağlanan gelirlerin arttırılması bakımından önem arz etmektedir.

Meslek mensupları mükelleflerin sadece vergi ile ilgili işlemlerini değil aynı zamanda finansal bilgileri kapsayan faaliyetlerinde de yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda meslek mensupları hem kayıt dışılık ile oluşan vergi kayıp ve kaçak ile mücadelede hem de mükelleflerin vergi bilinci eksikliğini giderilmesin bakımında mali alana katkı sağlayacaktır.

1.4.2. Ekonomik Alandaki Etkisi

Muhasebe ve ekonomi birbirleriyle yakından ilişkili iki disiplindir. İşletmeler faaliyetlerini muhasebe aracılığıyla piyasaya sunmaktadır. Sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması ekonomideki dengelerin sağlıklı oluşmasına katkı sağlamaktadır. Muhasebecilerin, yatırım danışmanlarının ve kredi derecelendirme kuruluşlarının piyasanın şeffaflığını sağlama ve tüketiciyi bilgilendirme konusunda önemli görevleri vardır. Devlet, yatırım yapan kişileri korumak için meslek mensuplarına açıklanan bilgilerin geçerliliğini onaylama konusunda görevlendirmektedir. Bu durum açıklanan bilgilere güven duyulmasını sağlamaktadır. Bu işlevin yerine getirilememesi, mesleğin ana sorumluluklarından birini karşılayamadığı anlamına gelmektedir (Duska, 2005: 417).

Sermaye fonlarının ülkeler arasındaki hareketi, uluslararası para ve sermaye piyasaları yoluyla ya da bir şirketin üretimini ülke sınırlarını dışında yeni bir şirket kurarak devam ettirmesi veya mevcut bir firmanın sermayesini arttırma yoluyla gerçekleşen doğrudan yatırım şeklinde olmaktadır. Doğrudan yabancı yatırımlar ekonomik büyümeye katkı sağlayan önemli bir faktör olduğu söylenebilir (Kurtaran, 2007: 367). Ekonomik büyüme sağlanabilmesi için gerekli olan koşullardan biri etkili sermaye piyasasının kurulmasıdır. Fon sahibi kişilerin yatırım kararı almasında mali tabloların doğru ve düzenli olması önemli bir faktördür. Finansal bilgilerin doğru ve

güvenilir bilgiler içermemesi finansal piyasaların gelişmesini önleyen bir faktördür. Güvenilirliğin sağlanamadığı bir piyasada ise borç alıp vermek, yatırım yapmak mümkün değildir. Böyle bir piyasada fon arz eden ve fon talep eden kişilerin bir araya gelememesi fonların atıl kalmasına neden olmaktadır.

Gelir dağılımında adaletin sağlanması çabalarına muhasebe bilimi katkı sağlayabilir. Nitekim toplumsal gelişmenin sağlanmasında gelir dağılımının genel yapısı ile vergi kayıp ve kaçağı konusu doğrudan bağlantılıdır. Çünkü gelirin kimlere veya hangi kesime aktarıldığının saptaması gerekir. Gerçeklikten uzak olan muhasebe kayıtları sonucunda oluşan vergi kayıpları hazine zararına yol açabileceği gibi verginin fazla hesaplanması da mükelleflere zarar vermektedir. Kayıt kültürünün, denetim anlayışının ve hesaplama algısının geliştirilmesinde muhasebe, bahsedilen problemlere çözüm üretebilecek mekanizmaya sahip önemli bir araçtır (Daştan, 2017: 1266).

Ekonomik sistemler ve finansal uygulamalar herhangi bir kriz oluşturuyorsa bu sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak muhasebe ve denetim uygulamaları bu krizlerden sorumlu tutulabilir. Çünkü muhasebe, denetim ve uygulamaları ekonomik sistemlerin vazgeçilmez parçasıdır. Ekonomik ve finansal krizler, işletme muhasebelerinin temel kavram ve ilkelerinden ayrılmasının bir sonucu olduğu söylenebilir. Böyle bir ortamda finansal bilgi kullanıcıları, işletmeleri gerçekte olduğundan farklı algılayarak zarar görecekları kararlar alabilmektedir (Can, 2010: 25-26).

Topluma açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması için gerçeği yansıtması zorunludur. Nitekim gerçeklikten uzak olan muhasebe kayıtları hem mükellefleri hem de mali sistemi olumsuz yönde etkilemektedir. Açıklanan bilgilerin tüm toplumu ilgilendiren mahiyette olması profesyonel kişilerden yararlanma ihtiyacını doğurmaktadır. Meslek mensuplarının bu kapsamdaki sorumluluğu yasanın ön gördüğü görev ve yetkileri uygulamak, mesleki özen ve titizliği göstermek, bilgi ve deneyimlerinden yararlanarak mükellefleri gerçeğe uygun bildirimde bulunmasına yardımcı olmaktır. Menfaat gruplarının işletmenin açıkladığı bilgileri doğrulamak için kaynağa giderek araştırması maliyet ve zaman bakımından imkânsız olup meslek mensupları ile desteklenen bir yapı sistemin etkinliğine, verimliliğine ve işlerliğine katkı sağlayacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK KAVRAMI, KAPSAMI VE MESLEK MENSUPLARININ MALİ VE CEZAİ SORUMLULUĞU

2.1. Sorumluluk Kavramı ve Amacı

Toplumda birlik ve beraberliğin bir düzen içinde sürdürülebilmesi için kişilerin bazı davranışlarda bulunması veya bazı davranışlardan kaçınması öngörülmektedir. Bir arada yaşayan insanların ilişkileri düzen ve disiplin altına alınması gereklidir. *“Hukuk toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen, uyulması devlet gücüyle desteklenmiş bulunan kurallar bütünüdür.”* (Şenyüz vd.,2015:1). Hukuk, toplumsal hayatın cebri bir nizamıdır ve toplumsal düzeni temin etmek için farklı hak ve yükümlülükler ortaya koyar, bazı müeyyideler gösterir (Öztürk, 1992: 34). Kişilerin devletin emrettiği kurallara uygun hareket etmeleri esastır ancak hukuka aykırı fiilleri gerçekleştirmeleri de söz konusu olabilmektedir. Hukuk düzeni böyle durumlar için gerekli yaptırımlar öngörmektedir.

İnsanlar ihtiyaçlarının büyük bir kısmını başkalarının ürettiği mal ve hizmetlerden karşılamaktadır. İnsanlar bu ihtiyaçlarını giderirken başkaları ile sözleşme ilişkisi içine girmektedirler. Toplumda adalet ve güvenin sağlanması, bu sözleşmelere uygun hareket edilmesiyle ve çok eski dönemlerden beri bilinen ahde vefa ilkesine uygun davranılmasıyla mümkündür. Borcunu yerine getirmeyen borçlunun, sorumlu tutulması ve oluşan zararın tazmininin sağlanması gerekmektedir.

İnsanların birbirleri ile yaptıkları anlaşmalar borç ve alacak kavramlarını meydana getirmiştir. Her borç ilişkisinde bulunması gereken alacaklı, borçlu ve edim olmak üzere üç unsur mevcuttur. Borç ilişkisinin taraflarını alacaklı ve borçlu kişiler oluşturmakta olup borçlunun, alacaklı tarafa karşı yerine getirmekten sorumlu olduğu davranış şekline ise edim denilmektedir. Söz konusu davranış ise genellikle verme, yapma veya kaçınma şeklinde ortaya çıkmaktadır (Ayan,1996: 24). Borçlu yükümlü olduğu edimi yerine getirmezse alacaklı, alacağını devlet zoruyla elde etme hakkına sahiptir. Buna borçlunun sorumluluğu denir (Reisoğlu, 2013: 36). Diğer bir deyişle *“alacaklının alacağını alabilmesi için borçluya ait mal varlığına cebri icra yoluyla el koyabilme yetkisi ve borçlunun bunlara katlanmak zorunda olması demektir”* (Akıntürk, 1999: 13). Görüldüğü üzere borcun yerine getirilmesi sadece borçlunun isteği ve iyi

niyetine bırakılmamış devlet müeyyidesiyle desteklenmiş alacaklının hakkı ise devlet tarafından korunmuştur.

Sorumluluk, Roma hukukuna kadar dayanmakta olup hukukun önemli kavramlarından biridir. Hukuken uyulması gerekli olan bir kurala karşı aykırı davranışın hesabını verme sorumluluk olarak ifade edilmektedir (Ejder, 2006: 618). Türk Dil Kurumu'nda sorumluluk kavramı "*Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet*" şeklinde tanımlanmaktadır. Sorumluluğun tanımlanması ve sınırlarının belirlenmesi özellikle borç ilişkilerinde borçlunun hangi durumlarda sorumluluğunun oluşacağı ya da sorumluluğun meydana geldiği durumlarda nasıl bir müeyyide uygulanacağı gibi konular bakımından önem arz etmektedir.

Borç ve sorumluluk kavramı genellikle birlikte kullanılmaktadır. -den sorumlulukta, "neden sorumlu?" sorusuna cevap olarak verilen haksız fiilden sorumlu, sözleşmeden sorumlu gibi yanıtlar ile sorumluluğun kaynağı ifade edilmektedir. -ile sorumlulukta ise sorumluluğun sınırını belirlemek için "ne ile sorumlu?" sorusu yöneltilir. Sorunun cevabı olarak hürriyeti ile sorumlu, mal varlığı ile sorumlu gibi yanıtlar verilmekte olup sorumlu kişinin sorumluluğunun sonucuna nasıl ve ne ile katlanacağı anlaşılmaktadır (Erdoğan, 2019: 31).

Sorumluluk kavramı ile ilgili birçok farklı sınıflandırma söz konusudur. Günümüzde borcunu yerine getirmeyen borçlu kişisel olarak değil, malvarlığı ile sorumludur. Bu ilke Anayasamızın 38'inci maddesinde "*Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Malvarlığı ile sorumluluk sınırlı ve sınırsız malvarlığı sorumluluğu olarak ikiye ayrılmaktadır. Sınırsız mal varlığı sorumluluğunda borçlu, borcunu yerine getirmediği takdirde alacaklıya karşı tüm mal varlığı ile sorumludur (Sarılı, 2004: 18). Borçlunun sorumluluğu miktar veya konu yönünden belirli bir sınırlama getirilmesi halinde sınırlı sorumluluk söz konusu olmaktadır. Örneğin borçlu belirli bir malını rehin vermesi durumunda rehin verenin sorumluluğu rehin konusu olan şey ile sınırlıdır. Sınırlı sorumluluğun bir diğer türü ise borçlunun, borcun tamamından değil de belirli bir oranı veya miktarı ile sorumlu olmasıdır. Kanunun belirttiği durumlar ve kişiler sınırlı sorumludur. Bu bakımdan sınırlı sorumluluk bir istisnadır (Erdoğan, 2019: 33).

Borç ilişkilerinde genellikle alacaklı ve borçlu tarafta birer kişi yer almaktadır. Ancak bazı özel durumlarda alacaklı ve borçlu tarafta birden çok kişinin bulunması da mümkün olmaktadır. Borç ilişkilerinde borçlu tarafta yalnızca bir kişinin yer alması tek borçluluk olarak ifade edilmektedir. Bazen de borç ilişkilerinde borçlu tarafta birden çok kişi yer alabilmektedir, bu durumda ise birlikte borçluluk söz konusudur. Birlikte borçluluk hallerinin biri ise müteselsil borçluluktur (Akıntürk, 1999: 115-116). Müteselsil borçtan ise müteselsil sorumluluk doğmakta olup bu sorumluluk türünde birden çok kişinin zarar gören alacaklıya karşı zararın tümü sona erinceye kadar sorumluluğu bulunmaktadır (Erdoğan, 2019: 167). Bu borçluluk türünde alacaklı, borçluların tamamını takip veya dava edebileceği gibi borçlulardan herhangi birini veya birkaçını seçme hakkı bulunduğu ifade edilebilir (Von Tuhr ve Escher, 1984: 304).

Hukuka aykırı hareketiyle zarara neden olan kişi verdiği zararı tazmin etmesi gerekir. Bu kapsamda sorumluluk hukuku; oluşan zararın, zarara maruz kalan kişinin üzerinde bırakmayıp zarara yol açan kişiye yükletilmesi ile zararı denkleştirmek, herkesi davranışında dikkatli olmaya yönlendirerek zararın oluşmasını önlemek ve hukuk düzeni tarafından güvence altına alınmış bir hakkın ihlal edilmesi sonucunda bu hakkın zarara yol açan kişiye karşı tazminat talebine dönüştürmektedir (Yılmaz, 2004: 15).

2.2. Vergi Hukukunda Sorumluluk

Vergilendirme, gerçek ve tüzel kişiler ile devlet arasında alacak-borç ilişkisi oluşturmaktadır. Bu borç ilişkisinde tarafların biri aktif vergi süjesi olarak devlet iken diğer tarafta ise pasif vergi süjesi olarak birey ve kurumlar yer almaktadır. Kamu hukuku ilişkisinde pasif tarafta yer alan vergi borçlusu birey ve kurumlar belirli miktardaki vergiyi öngörülen usul ve esaslara göre kamu alacaklısına ödemesi gerekmektedir. Vergi borçlusu, vergiyi ödemenin yanında defter tutma, beyanname verme, çeşitli bildirimlerde bulunma ve belgeleri düzenleyerek bir süre saklama gibi şekli ödevleri de söz konusudur (Öncel vd., 2000: 71). Devlet vergilendirme sürecinde vergi alacağını güvence altına alabilmek amacıyla vergi mükellefiyle birlikte üçüncü kişileri de sorumluluk kapsamına almıştır.

2.2.1. Vergi Sorumlusu Kavramı

Türk Hukukunda sorumluluk müessesesinin amacı özel hukuk ve vergi hukuku açısından bazı farklılıklar göstermektedir. Sorumluluk kavramının özel hukuk

alanındaki amacı zarar görenin zararının hızlı bir şekilde giderilmesini sağlamak iken vergi hukukundaki amacı vergi idaresinin alacağını kolay ve masrafsız toplamasını sağlamaktır (Gündoğdu, 2005: 8). Devlet sahip olduğu vergilendirme yetkisine istinaden ödeme gücü olan birey ve kurumları vergi mükellefi olarak tanımlanmıştır. Devlet bazı durumlarda vergilemeyle ilgili ödevlerin yanlış olarak yerine getirilmesini önlemek, vergi tahsilatının kolaylaştırmak, verginin öngörülen süre içerisinde ödenmesini sağlamak ve vergi alacağını korumak için mükelleflerle hukuki bağı olan üçüncü kişileri sorumluluk kapsamına almıştır (Gerçek, 2005: 157).

Mükellef “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir*” (VUK md. 8). Vergi yükümlüsünün temel ayırt edici özelliklerinden birisi vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olması diğeri ise vergi borcunu kendi malvarlığından ödeme gerekliliğidir. Vergi yükümlülüğü her vergi açısından yasalarla belirlenmiş olan vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşmektedir (Öncel vd., 2000: 72-73). Vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilerin yasalarda belirtilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinde vergi dairesine karşı muhatap tutulması, bazı durumlarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine kendi malvarlıkları ile sorumlu olmalarını ifade etmektedir (Öncel vd., 2000: 75). VUK’un 8/2 maddesinde vergi sorumlusu, “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” olarak ifade edilmiştir. Vergi sorumlusu mükellef ile ilişki içinde olması dolayısıyla vergi kanunlarında öngörülen hallerde vergi kesintisi yapmak, defter tutmak, beyanname vermek gibi bazı işlerin yapılmasından sorumlu tutulmuştur. Vergi sorumluluğu esas olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır.² Vergiyi doğuran olayın yasalarda yasaklanmış faaliyetler sonucunda oluşması hem mükellefiyeti hem de vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır (VUK md. 9/2). Vergi sorumluluğu vergi borcunun doğması ile doğrudan ilişkili olup ödeme, takas, terkin ve zamanaşımı gibi nedenlerden dolayı vergi borcunun ortadan kalkması, vergi sorumluluğunu da sona erdirmektedir (Sarılı, 2004: 37).

2.2.2. Vergi Hukukunda Sorumluluk Türleri

Vergi kanunlarında vergi sorumlularının kimler olduğu belirlenmiş olup bu kanunlarda sorumlulukla ilgili farklı hükümlere yer verilmiştir. Vergi sorumluluğu

² Bazı durumlarda vergiyi doğuran olay meydana gelmeden de vergi sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 17/2; Gelir Vergisi Kanunu md. 94/2).

halleri vergi kesmekle yükümlü vergi sorumlusu, vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu ve fer'i vergi sorumlusu olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılabilir.

2.2.2.1.Vergi Kesmekle Yükümlü Vergi Sorumlusu

Vergi kesmekle yükümlü olanlar açısından öngörülen sorumluluk müessesesi VUK'un 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun maddesine göre “*Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*” Bu hükme göre vergi sorumluları kestikleri vergilerin ödenmesinden ve vergi kanunlarında belirtilen kesintiyle ilgili olarak bildirimde bulunmaktan, bu bildirimlerini kanuni süresi içinde yerine getirmekten sorumlu tutulmuştur (Sarılı, 2004: 115). Kaynakta kesinti veya stopaj yoluyla verginin alınması olarak da adlandırılan bu yöntemde gelir daha mükellefin eline geçmeden vergi kesintisi yapıldığı için kolay ve emin bir tahsil yöntemi olarak ifade edilmektedir (Bilici, 2005: 52-53).

Türk vergi sisteminde yer alan verginin kaynakta kesilerek alındığı bazı haller aşağıda yer verilmiştir.

- Gelir vergisi kanununun 94'üncü maddesine göre vergi kesintisi yapmakla görevli mükellefler aynı maddede sıralanan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıklarında, gelir vergilerine mahsuben kesinti yapmaya zorunlu tutulmuştur (GVK md. 94).
- Kurumlar Vergisi Kanununun 31'inci maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapması gerekenlerin vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirme zorunluluğu vardır (KVK md. 31).
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 17'inci maddesine göre amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine yaptıkları ödemelerden kanunda yazılı oranlarda vergi kesintisi yapmak durumundadır.
- Damga Vergisi Kanununun 19'uncü maddesine göre kamu kuruluşları tarafından yapılacak ödemelerde kullanılan ilgili makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlardan alınacak damga vergisinin istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine imkân verilmiştir. Aynı maddenin son fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı

gerekli bulunduğu durumlarda vergiyi istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödetmeye yetkili kılınmıştır (DVK md. 19).

2.2.2.2.Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusunun bir başkasının şekli vergi ödevlerini eksik yerine getirmesi durumunda yükümlülüğü söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamdaki vergi sorumluları mükellefin şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında kanunlarda belirlenen usul ve esaslara göre hareket etmekten sorumlu tutulan kişilerdir. Vergi sorumlusu, asıl mükellefin şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasını üzerine almış olup vergi ödevlisi niteliğini taşımaktadır (Gerçek, 2005: 161).

Kişi ve kurumlara hem vergi yasalarıyla hem de diğer yasalarla yerine getirmesi gereken bazı ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlerin yapılmaması ya da eksik yapılması durumunda belirli vergisel yaptırımlar öngörülmüştür. Bu sorumluluk türünde vergiyle ilgili sorumluluğu olanlar iki kısımda incelenebilir. Birincisi kendilerine bilgi ve belge verme ödevi verilenler, ikincisi ise serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerdir³ (Akkaya, 1997: 189).

Mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini tam olarak, zamanında ve usule uygun yerine getirmesi için üçüncü kişilere bazı sorumluluklar yüklenmiştir. Vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluk hallerine MTKV'nın 13'üncü maddesi, DVK'nın 26'ncı ve 27'inci maddeleri, Harçlar Kanunu'nun 128'inci maddesi örnek olarak verilebilir.

VUK mükerrer 227'inci maddesinde 3568 sayılı Kanuna göre yetkilendirilmiş SMMM veya YMM'ler, mükelleflerin beyannamesini imzalaması veya tasdik raporunu düzenlemesi durumunda imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ayrıca 3568 sayılı Kanunun 12'inci maddesindeki hükme göre YMM'ler yaptıkları tasdik kapsamında tasdik doğruluğundan sorumludur. Yaptıkları tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek

³ Danıştay 4. Dairesinin E. 1993/5656, K. 1994/6112 sayılı Kararında “ 3568 sayılı Kanunda öngörülen sorumluluk, Vergi Usul Kanununda mevcut ‘Vergi Sorumluluğu’ müessesesinden değişik niteliğe sahiptir. Yeminli mali müşavirler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu temin amacına yöneliktir” ifade edilmiştir.

cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır. Böylece meslek mensupları ile vergi borcu arasında ilişki kurularak meslek mensupları hakkında sorumluluk öngörülmüştür.

2.2.2.3.Fer'i Vergi Sorumlusu

Vergi hukukunda, farklı vergi kanunlarında öngörülen güvenlik sistemine göre ve çeşitli sınıflandırmalara ihtiyaç duyacak şekilde sorumluluk hükümleri düzenlenmiştir (Çitil, 2019: 242). Vergi idaresi vergi alacağını ilk olarak vergi borçlusu mükelleften istemesi, bu isteğinin sonuçsuz kalması durumunda üçüncü bir kişiye başvurması sorumluluğun fer'iliği olarak ifade edilmektedir (Akkaya, 1997:188).

Asıl vergi borçlusu mükelleften olan vergiyi tahsil edememe ihtimaline karşı bir başka deyişle vergi alacağını güvence altına almak amacıyla verginin ödenmesinden üçüncü kişiler sorumlu tutulmuştur. Fer'i vergi sorumluluğunda vergiyi doğuran olay vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmemektedir. Fakat vergi sorumlusu vergi borcunu kendi malvarlığı üzerinden ödemektedir. Fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumluluğu mükellefle iktisadi, hukuki bağ ya da gerçekleştirilen eylem nedeniyle oluşan vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalmaktadır (Gerçek, 2005: 161). Vergi hukukunda fer'i vergi borçlusu olarak 213 sayılı VUK' un 10, 12, 162 ve 251'inci maddelerindeki düzenlenen sorumluluk halleri örnek olarak verilebilir. Diğer kanunlarda yer alan ve bu nitelikte olan sorumluluk hallerine aşağıda yer verilmiştir.

- 5520 sayılı KVK' nın 17 ve 18 ile 19'uncu maddeleri,
- 6183 sayılı AATUHK'nın 33, 35, mükerrer 35 ve 57'inci maddeleri,
- KDVK'nın 9/2'inci maddesi,
- ÖTVK'nın 13'üncü maddesi,
- Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13'üncü, maddeleri,
- Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 24 ve 25'inci maddeleri.

2.2.3. Vergi Sorumluluğuna İlişkin Özel Sözleşmeler

Vergi hukukunda sorumluluk kamu hukuku ilişkisinden doğmaktadır. Kanunilik ilkesi gereği vergi sorumluluğuyla ilgili kurallar yasa ile oluşturulmalıdır. Vergi hukuku alanındaki sorumluluk hallerinin tamamı kanunlarda düzenlenmiş, verginin temel unsurları, verginin ödenme süresi, tarafları, tarafların sorumluluk halleri ve bunlar arasındaki ilişki belirlenmiştir (Gerçek, 2005: 183).

VUK'un 8/3 maddesinde “*vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi daireslerini bağlamaz*” ifadesine yer verilmiştir. Bu maddeden de anlaşılacağı gibi vergi hukukunda yasanının öngördüğü bazı haller dışında vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunun devri için yapılan özel sözleşmeler geçersiz olup bu sözleşmelerle yeni bir sorumluluk ihdas edilememektedir. Örneğin bir işverenin işçisine ödediği ücret ile ilgili vergilerin işçisinin kendisi tarafından vergi dairesine ödeneceğine dair yapılan özel bir sözleşme işverenin vergiden dolayı oluşan sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Diğer yandan özel sözleşmenin işçi açısından yeni bir sorumluluk ortaya çıkarması mümkün değildir (Kırbaş, 2000: 85). Ancak vergi kanunlarıyla kabul edilen durumlarda özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamaktadır. Bir başka anlatımla vergi kanunlarında sorumluluğun özel sözleşmelerle devrinin geçerli olacağı belirtilmişse vergi dairesini bağlamaktadır.

2.2.4. Vergi Hukukunda Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk

Müşterek sorumluluk, asıl vergi mükellefinin yanında vergi borcunu ödemek ve diğer ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişilerin, mükelleflerle birlikte olan sorumluluğudur (Oktar, 2017: 74). Vergi hukukunda müşterek sorumluluk ile Vergi İdaresi vergi alacağını birden fazla kişiden isteme imkânına sahip olmaktadır. Bu sorumlulukta vergi idaresi vergi alacağını talep ederken belirli bir sıra dahilinde hareket edebilmektedir. Öncelikle vergi alacağı asıl mükelleften istenmekte, asıl mükelleften alınamaması durumunda vergi sorumlusuna başvurulmaktadır (Gerçek, 2005: 178).

Müteselsil sorumluluk ise bir zararın ortaya çıkması neticesinde birden fazla kişinin bu zarardan aynı şekilde zincirleme sorumluluğunun oluşması ve zarara uğrayan tarafın zararın giderimi için her bir sorumluya başvurabilme hakkına sahip olduğu bir sorumluluk türüdür. Sorumlulardan her biri zararın giderilmesi için alacaklıya karşı ayrı ayrı yükümlüdür. Sorumlulardan biri zararı tazmin etmesi durumunda alacaklı diğer sorumlulara başvuramamakta, zararı tazmin eden ise diğer sorumlulara rücu edebilmektedir (Gündoğdu, 2005: 6).

Müteselsil sorumlulukta alacaklı taraf, borcun tamamının ya da bir kısmının tazmin edilmesini, isterse borçluların hepsinden, isterse sadece birinden isteyebilmektedir. Borcun tamamı tazmin edilinceye kadar borçluların sorumluluğu devam etmektedir (TBK md. 163). Bu kapsamda müteselsil sorumluluğun üç özelliğinden

bahsedilebilir. Bunlardan ilki her borçlunun edimin tamamından sorumlu olmasıdır. İkincisi alacaklının istediği borçluya müracaat edebilmesidir. Son olarak üçüncüsü ise alacağın ödenmesi durumunda diğer borçluların borçtan kurtulmasıdır (Yılmaz, 2004: 51). Bu özelliklerin ilkini her borçlunun edimin tamamından sorumlu olması ifadesi müteselsil borçlulardan her biri borcun tamamını ifa etmekle sorumlu olmasını belirtmektedir. Müteselsil borçlulukta alacaklı, borçların tamamını veya bir kısmını borçludan isteyebilmektedir (TBK md. 163/1). Alacaklının dilediği borçluya müracaat edebilme özelliğini ifade eden bu durumda kendisinden kısmen ifa talebinde bulunulan borçlu, borcun tamamını ödemesi mümkün olup alacaklının buna karşı çıkması mümkün değildir. Müteselsil borçlulukta alacaklı borcun ifasını isteyebilmesi için ilgili borç, borçluların tamamı bakımından muaccel hale gelmiş olması gereklidir (Canyürek, 2003: 14-25). Borçlulardan biri alacaklıya karşı söz konusu borcu ifa ederek borçtan kurtulması borçluların kendi aralarındaki sorumluluğun devamını engellemektedir (Yılmaz, 2004: 52).

Müteselsil sorumluluk sözleşmeden veya kanundan doğabilmektedir. Vergi hukuku kapsamında incelendiğinde müteselsil sorumluluk bazı istisnalar dışında kanundan doğmaktadır. Tarafların özel sözleşmelerle vergi alacaklısına karşı müteselsil sorumluluk üstlenmeleri mümkün değildir. Nitekim VUK'un 8/3 maddesinde de mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla taraflar kendi aralarında yaptığı sözleşmelerle yeni bir müteselsil sorumluluk yaratamamaktadır. Ancak kanunun öngördüğü durumlarda sözleşme ile müteselsil sorumluluk kurulabilmektedir. Örneğin AATUHK 11'inci maddesinde, *"10'uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler."* şeklinde ifade edilmiştir.

Zincirleme sorumluluk olarak da adlandırılan teselsül sadece yükümlüler arasında değil aynı zamanda yükümlü ile sorumlu veya sorumlular arasında da olabilmektedir (Arslan, 2011: 69). Yükümlüler arasında müteselsil borç ilişkisi kurulması durumunda birden fazla yükümlü aynı vergi borcundan ve borcun tamamından sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Alacaklı vergi idaresi borcun tamamını herhangi bir borçludan tahsil ettiğinde diğerlerinin borcu da son bulmaktadır (Öncel vd., 2000: 85). Örneğin EVK'nun 3'üncü maddesinde bir binaya paylı mülkiyet

halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükellef oldukları, elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Vergi mükellefi vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olan kişidir. Ancak bazen vergiyi doğuran olay şahsında meydana gelmeyen üçüncü kişiler verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir (Baykara, 2000: 33). Örneğin Motorlu taşıtlar vergisinde (MTVK, md. 13) ve Özel Tüketim Vergisinde (ÖTV md. 13) verginin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadır. Kanunda belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar mükellefler birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludurlar (Arslan, 2011: 69).

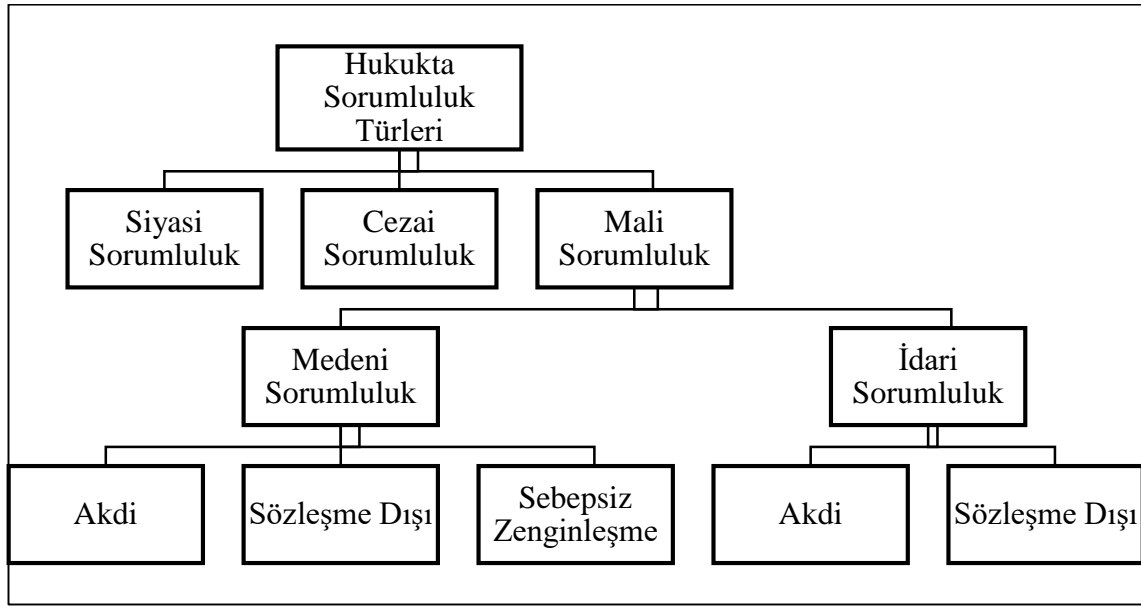
Sorumlular arasında müteselsil ilişki ise birden çok vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilgili ödevlerin yapılıp yapılmasından vergi dairesine sorumlu tutulmasını ifade etmektedir (Arslan, 2011: 70). Örneğin tasfiye memurları, amme idarelerinin alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtması ya da bunlar üzerinde tasarrufta bulunması durumunda tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur (AATUHK md. 33).

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk ile vergi alacağı güvence altına alınmaktadır. Aynı vergi alacağının asıl mükellef dışında birden çok borçlusunun olması ve vergi idaresinin bu borçlulardan herhangi birinden borcu talep etme hakkının olması vergi idaresi lehine bir durum yaratmakta olup tahsilatın hızlanmasına da yardımcı olmaktadır.

2.3. Diğer Sorumluluk Türleri

Sorumluluk türlerini birbirinden kesin sınırlarla ayırmak mümkün olmamakla beraber çeşitli şekillerde sınıflandırmalar yapmak mümkündür. Sorumluluk müessesesi farklı hukuk dallarında çeşitli anlamlarda kullanılmış ve düzenlenmiştir. Hukukta sorumluluk; siyasi sorumluluk, cezai sorumluluk, mali sorumluluk olmak üzere üç farklı anlamda kullanılır (Gözler, 2003: 936).

Şekil 1. Hukukta Sorumluluk Türleri



Kaynak: (Gözler, 2003: 929)

Devletin belirlediği kurallara uymayan kişilerin müeyyideyle karşılaşacağı açıktır. Kişilerin birçok alanda hukuka aykırı davranışları söz konusu olabilmektedir. Bunlardan biri de vergilendirme alanıdır. Bireylerin vergi hukuku kanunlarına aykırı davranışta bulunması durumunda cezai yaptırım tatbik edilecektir. Vergi hukukunda vergi cezası gerektiren davranışlar devlet hazinesinin zarara uğramasına neden olan ya da zarara uğratma tehlikesi bulunan davranışlardır. Uygulanan yaptırımlar bazen idari, mali nitelikte parasal yaptırımlar iken bazen de ceza hukuku anlamındaki yaptırımlardır (Oktar, 2017: 26).

2.3.1. Siyasi Sorumluluk

Siyasi sorumluluk; ekonomi, kültürel, sosyal, askeri, iç ve dış politika gibi pek çok alanda politika belirleyenlerin sorumlu olmasını ifade etmektedir (Yıldız, 2019: 3). Anayasa Hukukunda siyasi sorumluluk yönetenlerin egemene karşı olan sorumluluğudur (Necip, 1956: 28) ve siyasi sorumluluğunun yaptırımı görevden almadır (Gözer, 2020: 204). Bu durumda egemenliğin halka ait olduğu demokrasilerde halka karşı sorumluluk söz konusu olacaktır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 6'ncı maddesinde “Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir” hükmü Türkiye’de siyasi sorumluluğun millete karşı olduğunu göstermektedir.

9 Temmuz 2018 tarihinde 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa değişikliği ile Başbakanlık makamı ve Bakanlar Kurulu kaldırılmış, Cumhurbaşkanının sorumluluğu farklılaşmıştır. Anayasamızın 116/1 maddesinde “Türkiye Büyük Millet Meclisi, üye tamsayısının beşte üç çoğunluğuyla seçimlerin yenilenmesine karar verebilir. Bu halde Türkiye

Büyük Millet Meclisi genel seçimi ile Cumhurbaşkanlığı seçimi birlikte yapılır.” hükmü TBMM'nin gerekli çoğunluğu sağladığı takdirde görev süresi henüz dolmamış cumhurbaşkanını görevden alma imkânına sahip olduğunu göstermektedir. TBMM'nin seçimleri yenileme kararı alabilmesi ve Cumhurbaşkanının tekrar seçilebilmesi halka karşı sorumluluk kapsamında değerlendirilebilir.

Yürütme organının yasaların yürütülmesinden ve uygulanmasından dolayı sorumluluğu olup vergi kanunlarının rasyonel ve verimli bir şekilde yürütme işlevini yerine getirmesi gerekmektedir. Devletin kamusal hizmetlerini yerine getirebilmesi için gerekli gelirleri toplaması gerekir. Aksi halde verginin toplanmasında kayıp ve kaçakların oluşması söz konusu olacaktır. Verginin gelir sağlama özelliği azalması durumunda ise vergilendirmeden beklenen fonksiyonlar yerine getirilemeyecektir. Kamusal finansman konusunda yaşanan sorunlar ise kamu hizmetlerinde aksamaya yol açacak böyle bir durumda yürütme organını sorumluluğu söz konusu olacaktır.

2.3.2. Cezai Sorumluluk

Toplumsal hayatın sürdürülmesi, toplumsal düzenin sağlanmasıyla mümkündür. Bu düzen bireylerin hukuk, din, ahlak, örf-adet gibi çeşitli kurallara uymasıyla sağlanır. Bu kuralların önemli bir bölümünü hukuk kuralları oluşturur. Hukuk kurallarını diğer kurallardan ayıran özellik ise devlet gücüyle müeyyideye bağlanmış olmasıdır. Hukuk kuralları kişilere hem hak ve yetkiler vermekte hem de görevler yüklemektedir (Şenyüz, 2020:1). Kişiler, hukuk kurallarını ihlal ettiğinde devlet tarafından öngörülen yaptırımlarla karşılaşmaktadır.

Ceza hukuku, toplum düzenini bozan hukuka aykırı davranışları ve bunlara uygulanacak yaptırımları düzenleyen bir kamu hukuku dalıdır (Toroslu, 1998: 3). Ceza sorumluluğu ise *“bir kimsenin işlediği fiilden dolayı hapis ya da adli para cezası yaptırımlarına maruz kalmasıdır”* (Ercan, 2012: 131). Cezai sorumluluk esasen toplum düzenini korumak, suçları önlemek ve suçluyu ıslah ederek topluma kazanmasını sağlamaktır. Bu nedenle henüz bir zarar oluşmasa dahi, ihlale teşebbüsün varlığı ceza sorumluluğu için yeterli görülebilmektedir (Öztürk, 1992: 34).

2.3.2.1.Suç ve Ceza Kavramları

Suç kavramının anlamı toplumlar arasında ya da farklı zaman dilimlerinde değişiklik göstermektedir. Ancak suç genel olarak toplumsal düzeni korumak için kanunun cezalandırdığı fiil olarak tanımlanabilir. Hukuka uygun olmayan eylemler, ihlalin ağırlığına bağlı olarak ceza hukuku kapsamına girmektedir. Hukuki değerlerin ihlal edilmesi sonucunda ceza yaptırımını uygulanarak bir hukuki yarar alanı korunmaktadır. Kanun koyucu hukuki değeri

ihlal eden eyleme uygulanacak yaptırımın şiddet ve niteliğini korunan hukuki yarar alanının değer ölçüsüne göre belirler. Kanun hükümlerine ihlal niteliğindeki eylemlerin bazıları hafif ihlali oluştururken bazıları ağır ihlal niteliğindedir. Bu eylemler ihlalin ağırlığına bağlı olarak kabahat ve suç olarak ikiye ayrılmaktadır. Hukuki değerlere aykırılık oluşturan fiillerden daha ağır kabul edilen ihlaller suç, daha hafif sayılan ihlaller ise kabahat olarak ifade edilmiştir (Şenyüz, 2020: 2-3). Suç ve cezalarla ilgili olan düzenlemeler Türk Ceza Kanun’unda (TCK), kabahatler ve kabahatlerle ilgili yaptırımlar ise Kabahatler Kanun’unda (KK) düzenlenmiştir. Bu kanunlar dışında ceza ve kabahatler Vergi Usul Kanunu (VUK), Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunu (AATUHK) gibi özel kanunlarda da düzenlendiği görülmektedir.

Kanun, herhangi bir fiile ceza yaptırımı bağlamışsa bu fiil suç niteliği taşımaktadır. Fakat bu fiilin suç niteliği oluşturması ve ceza uygulanabilmesi için bilinçli hareketin varlığı başka bir deyişle kastın olması gereklidir (Karakoç: 2019, 107). TCK’da “*Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*”(TCK md. 21/1) olarak tanımlanmıştır. Bunun yanında taksirle işlenen suçlar da söz konusudur. “*Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.*”(TCK md. 22/2).

Suç veya kabahat olarak tanımlanan fiillere uygulanan yaptırımlar farklılık göstermektedir. “*Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır*” (KK md. 2). İdari düzeni ihlal eden davranışta bulunanlar idari yaptırımlar ile karşılaşmaktadır. Bu yaptırımlar idari tedbirler olabileceği idari para cezası da uygulanabilmektedir. Suç niteliği taşıyan davranışların yaptırımları ise adli para cezaları ve hapis cezasıdır. Örneğin belgelere bulunması gereken bilgilerden birinin unutulması sonucunda uygulanan yaptırım ticari faaliyeti engelleyecek nitelikte olmaması gerekir. Vergi suçlarını işleyenler kamu yararıyla özdeşleşen hazine yararını ihlal etmekte olup devlet hazinesine karşı ekonomik bir suç işlenmektedir. Vergi suç ve cezaları ile amaçlanan vergi borçlarının süresi içerisinde ve eksiksiz yerine getirilmesi ve kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için gereken fonları toplamak suretiyle kamu yararının sağlanmasıdır (Öncel vd., 2000: 209)

2.3.2.2. Suç ve Cezalarda Kanunilik ilkesi

Suç ve cezalarda kanunilik ilkesi kişilerin haksız yere, keyfi uygulamalarla cezalandırılmasını önleyerek kişilerin haklarını güvence altına almaktadır (Eşitli, 2013: 226). Bir eylem kanunda açık bir şekilde suç olarak kabul edildiğinde cezai müeyyideler uygulanabilir. Bir kimsenin kanunda suç olarak öngörülmeyle herhangi bir davranışı nedeniyle cezalandırılmayacağı ceza hukukunda “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesiyle

ifade edilmektedir. Suç olarak nitelendirilen fiilin kanunda tanımlanması, cezai müeyyidesinin belirlenmesi gerekmektedir. Suç fiilleri ve bunların ceza yaptırımları yasama organı tarafından belirlenebilir dolayısıyla yönetmelik ve tebliğ gibi idarenin işlemleri ile yeni bir suç tanımı yapılamamakta, bunlara ilişkin herhangi bir ceza uygulanamamaktadır. (Kangal, 2011: 61). Kanunilik ilkesi Anayasamız 38'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna maddeye göre *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”* Buna göre hukuka aykırı fiillere uygulanacak yaptırımlar arasında ölçülülük bulunmalıdır.

Kanunilik ilkesi uyarınca suç ve cezalara ilişkin tanımların kesin olarak belirlenmesi gerekmekte olup belirsiz olan ifadeler için ceza yaptırımını uygulanamamaktadır. Kişilerin hak ve hürriyetlerini güvence altına alınmasını sağlayan bu durum Anayasamızın temel ilkelerinden olan belirlilik ilkesi ile ifade edilebilir. Belirlilik ilkesine TCK'nın 2'inci maddesinde: *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.”* şeklinde yer verilmiştir. Hangi eylemlerin suç ve ceza oluşturacağı konusunda öngörülebilirlik oluşmasını sağlayan bu ilke kişilerin hukuksal güvenliğini sağlamaktadır. Kanun maddesinin devamında ise suç ve ceza hükümlerinde kıyas uygulanamayacağı belirtilmektedir. Kanunda açık bir şekilde yer almayan ifadeler için başka bir fiile benzetilerek ceza yaptırımını uygulanamamaktadır. Dolayısıyla kanunda açıkça belirten suç ve ceza içeren hükümler kıyas yoluyla genişletilememektedir.

Kanunilik ilkesinin kıstaslarından olan bir diğer ilke ise kanunların geçmişe yürümezlik ilkesidir. Suç işlendiği anda yürürlükte olan kanun hükümleri geçerlidir (TCK md. 7). Bu nedenle failin cezalandırılabilmesi için işlediği fiilin yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre suç niteliğinde olması ve uygulanacak ceza yaptırımının belli olması gerekmektedir.

2.3.2.3.Suçun Unsurları

Hukuk düzenine uymayan ve belirlenen kurallara aykırı olan fiiller cezai müeyyidelerle karşılaşmaktadır. Bu fiillerin suç olarak nitelendirilebilmesi için belirli unsurları barındırması gerekir. Ceza hukuku açısından suç unsurları hakkında tam bir sınıflandırma olmamakla birlikte genel olarak suç unsurları; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olarak ele alınmaktadır.

2.3.2.3.1. Kanuni Unsur (Tipiklik Unsuru)

“*Kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkesi uyarınca Ceza Hukukunda suçun oluşabilmesi için kanunda düzenlenmiş olması gereklidir. Kanuni unsur, bir fiilin kanunda tarif edilen tipe uygun olmasıdır. Fiil kanunda tanımlanan tipe örtüşmediğinde suç olarak ifade edilememektedir (Karakoç, 2019: 293). “*Tipiklik cezai yaptırıma bağlanmış olan fiilin somut hayatta meydana gelmiş maddi şeklinin kanunda belirtilen soyut normun unsurlarıyla örtüşmesidir*” (Şenyüz, 2020: 14). Bir başka deyişle tipiklik, hukukta somut maddi bir olayın soyut kurallara uygun olması olarak ifade edilebilir (Öncel vd., 2000: 31). Tipiklik şartı özel ceza hukukunun konusunu oluşturmakta olup yine özel ceza hükümleri taşıyan VUK hükümlerine göre tayin ve tespit edilebilmektedir (Çitil, 2019: 105). Kanunda tanımlanan durum ve günlük hayattaki olay birbirine uygun ise tipiklik sağlanır artık diğer unsurlar bakımından değerlendirme yapılması gerekmektedir.

2.3.2.3.2. Maddi Unsur

Suçun oluşabilmesi için kanunda tanımlanan tipe uygun bir fiil gerçekleşmesi gereklidir. Suçun maddi unsurları fiil, netice, fiil ve netice arasındaki illiyet bağı şeklinde üç kısma ayrılmaktadır.

Hareket, kanunun suç olarak saydığı neticenin oluşmasına yol açan eylem olarak tanımlanabilir. Bu kapsamda suçun oluşması için hareketin varlığı gereklidir. Netice ise hareketin tamamlanmasıyla dış dünyada meydana gelen değişikliktir. Kişinin hareketi ile oluşan netice arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulması illiyet bağı olarak ifade edilmektedir.

Örneğin suçun maddi unsuru 213 sayılı VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiiller ile belirtilmiştir. Bu fiillerden herhangi birinin yapılması suçu meydana getirmektedir. Yine VUK'nun 362'inci maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlâli suçunun maddi unsuru, vergi mahremiyetini ihlâl etmek olarak düzenlenmiştir.

2.3.2.3.3. Manevi Unsur

Manevi unsur; fiilin kusurlu işlenmesi bir başka deyişle eylemin iradi olmasıdır. Ceza hukukunda manevi unsur, kast ve taksir olarak iki kısımda incelenmektedir. TCK'nın 21'inci maddesinde kastın tanımı yapılmıştır. Buna göre “*Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” Taksir ise, TCK'nın 22'inci maddesinde açıklanmış olup “*dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde ifade edilmiştir. Taksirle işlenen fiiller kanunda belirgin bir şekilde ifade edilmiş olması halinde cezalandırılabilir. Aksi halde fail taksirle işlediği fiilden dolayı cezalandırılmaz. Örneğin

çevrenin kirletilmesi veya trafik suçlarının bazıları taksirle işlenebilmektedir. Vergi suçlarında manevi unsur kast ile meydana gelmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu taksir yoluyla oluşamayacağı gibi bu suçun neticesi itibariyle ağırlaştırılmış suç olarak işlenmesi de mümkün değildir (Çitil, 2019: 111).

Bir kişinin kastı bulunmamasına rağmen oluşan sonuç nedeniyle cezalandırılması söz konusu olabilmektedir. Objektif sorumluluk olarak ifade edilen bu durum ilgilinin statüsüne bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin basın yoluyla işlenen suçlarda yazı, resim karikatürlerin yayımı halinde yayıncının sorumluluğu objektif sorumluluktur (Şenyüz, 2020: 26).

2.3.2.3.4. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, hukuk düzeni tarafından belirlenen kurallara uygun hareket edilmemesidir. Hukuka aykırılıktan söz edilebilmesi için fiilin sadece ceza hukukuna değil, tüm hukuk düzenine aykırı olması gereklidir. Hukuk kuralı bir eylemi izin vermesi halinde bu eylem başka bir hukuku kuralı ile cezalandırılmamaktadır (Karakoç: 2019, 294). Bir eylem suç olarak tanımlandığında bunun açıkça hukuka aykırı olduğunun belirtilmesine gerek yoktur. Çünkü suç olarak tanımlanan eylem için asıl olan hukuka aykırı olduğudur (Ercan, 2012: 76).

Bir eylemi hukuka aykırı olmaktan çıkararak ve hukuken meşru bir eylem haline getiren hukuka uygunluk sebeplerinin varlığıdır. Hukuka uygunluk nedenleri suç fiillerini belirli şartlar altında hukuka uygun hale getirmekte olup onu yaptırım dışına çıkartmaktadır (Şenyüz, 2020: 28). TCK'daki hukuka uygunluk sebepleri; hakkın kullanılması (md. 26/1), görevin yerine getirilmesi (md.24/1), meşru savunma (md. 25/1), mağdurun rızası (md. 26/2) olarak düzenlendiği görülmektedir.

2.3.3. Mali Sorumluluk

Mali sorumluluk; kişinin, bir hukuki kurala veya sözleşmeye aykırı fiil ile bir kimsenin veya kurumun menfaatini zedelemesi sonucunda menfaati zedelenen tarafa olan tazmin yükümlülüğüdür. Mali sorumlulukta işlem ve eylemden zarar gören tarafın zararının giderilmesi amaçlanmaktadır (Eren, 2003: 78). Kişi verdiği zararı kendi isteği ile tazmin etmemesi durumunda zarar gören kişi devlet zoruyla zararın tazminini talep edebilmektedir. Mali sorumluluğun yaptırımını siyasi sorumluluktaki gibi bir görev kaybı değildir. Bu sorumlulukta kişinin malvarlığındaki bazı değerler genellikle teslim veya tazminat yoluyla diğer kişinin malvarlığına geçmektedir (Gözler,2020:214).

Kişiler, hazine zararına ya da hukuka aykırı davranışları ile bir başkasının zarara uğramasına neden olduklarında, verdikleri zararın kendisinden tazmin edilmesi

sonucunu doğuran sorumluluk türü mali sorumluluk olarak ifade edilir. Mali sorumluluk görevin gereklerinin yerine getirilmesini de kapsadığı için sadece bir tazmin yükümlülüğü olarak görülmemelidir. Mali sorumluluk aynı zamanda mali görevin gereğinin gibi yerine getirilmesini de kapsamaktadır (Bayar, 2008: 12). Bu bakımdan mali sorumluluk üstlenilen görevin niteliğine göre sonuç meydana getiren bir görev sorumluluğudur. Bahsedilen görev; bütçe yönetimi, bütçe yer alan ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin mali işlemlerin yerine getirilmesi, gelirlerin toplanması, alacakların takip edilmesi, kamu mallarının korunması ve idaresi, tüm bu işlerin muhasebesinin tutulması ve görevli merciler önünde hesap verebilme sorumluluğudur. Bahsedilen iş ve işlemler devlet tüzel kişiliği adına, bir takım görevlilere yetki verilerek emanet edilmekte, kendilerine vekâlet verilmektedir. Görevlendirilen ve kendilerine yetki verilenlerin gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerin hesabını vermesi ise açık bir gerekliliktir. (Bayar, 2008, 14).

Sorumluluk ilişkisi özel hukuk sorumluluğu şeklinde ortaya çıkabileceği gibi idare ve özel hukuk kişileri arasında da oluşabilir. Mali sorumluluk, özel hukuk sorumluluğu ve idari sorumluluk olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

2.3.3.1.Özel Hukuk Sorumluluğu

Bir kimsenin gerçekleştirdiği fiilin kendisine dayandırılarak, bu fiil sonucunda zarar verdiği kimseye karşı sorumlu olması kaynak yönünden sorumluluğu ifade etmek için kullanılır (Sarılı, 2004, 8). Kaynak yönünden sorumluluk akit, sözleşme dışı ve sebepsiz zenginleşme olarak üçe ayrılmaktadır. Sözleşmeye aykırı davranmaktan doğan sorumluluğa akdi sorumluluk, haksız fiilden kaynaklanan sorumluluğa sözleşme dışı sorumluluk ve bir kimsenin mal varlığından haklı bir neden olmaksızın bir başka kişinin mal varlığı aleyhine zenginleşmesi sebepsiz zenginleşme olarak adlandırılmaktadır (Ayan, 1996: 265).

2.3.3.1.1. Akdi Sorumluluk

Sözleşmeler, hukuki işlemler içinde önemli bir yere sahiptir. TBK'nın 1'inci ve 2'nci maddelerinde sözleşmenin nasıl yapılacağı şu şekilde tanımlanmaktadır: *“Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur.”* Kanununun 2'inci maddesinde ise *“Taraflar sözleşmenin esaslı noktalarında uyuşmuşlarsa, ikinci derecedeki noktalar üzerinde durulmamış olsa bile, sözleşme kurulmuş sayılır.”* hükümleri yer almaktadır. Bu hükümlere göre sözleşmenin

oluşabilmesi için alacaklı ve borçlu olmak üzere en az iki tarafın olması gerekir. Taraflar karşılıklı olarak irade beyanlarını açıklamaları gerekmekte olup bunun yanında iradeleri arasında uygunluk olmalıdır. İrade beyanları karşılıklı ve uygun değilse sözleşme kurulamaz. O halde “*Sözleşme; iki tarafın belirli bir hukuki sonuca ulaşmak için karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanıdır.*” şeklinde tanımlanabilir (Ayan, 1996: 127).

Sözleşmenin oluşumu hiçbir şekle bağlı olmayıp şekil serbestisi geçerlidir (TBK md. 12). Şekil serbestisi kavramına aynı zamanda sözleşme yapma ya da yapmama serbestisi, sözleşmenin karşı tarafını seçme serbestisi, istediği sözleşmeyi seçme serbestisi vb. gibi özgürlüklerde girmektedir (Akıntürk, 1999: 51). Ancak birtakım sözleşmelerin şekle bağlı olarak yapılması taraflara yarar sağlayacaktır. Bunun için bazı yasalarda sözleşmenin geçerli olması özel şekillere bağlanmıştır (Erzurumluoğlu, 1977: 22). Şeklin sözleşmeye açıklık ve ispat kolaylığı sağlayabilme özelliğinin yanında şekil şartlarına uygun olarak sözleşme yapanların iradesi daha belirgin hale gelmekte olup bu durum ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümünde kolaylıklar sağlamaktadır. Şeklin bahsedilen yararları olmasına karşın zaman yönünden gecikmelere ve aynı zamanda masraflara da yol açabilmektedir (Ayan,1996, 151).

“*Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.*” (TBK md. 27) hükmüyle özgürlüğün sınırları belirlenmiştir. Sözleşmenin konusunu belirlemede hürriyet sağlanmıştır ancak toplumun düzenini, barış ve güvenliğini güvence altına alma gereği olarak bu özgürlüğe belirli sınırlandırmalar getirilmiştir. Şu halde sözleşme nitelikleri itibariyle kamu düzenini ve kişilik haklarını koruyan emredici hukuk kurallarına aykırı olmamalıdır. Örneğin sınırlı ehliyetlerin bazı işlemleri yapmaları yasaktır ya da konusu birinin yaralanması veya öldürülmesi olan sözleşmeler yapılamamaktadır (Ayan 1996: 163).

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü vergi alacağı doğmaktadır (VUK md.19). Kanun maddesinde geçen olayın vukuu bulması ve hukuki durumun tekemmülü özel sözleşmelerle gerçekleşebilmektedir. Sözleşme serbestisi ilkesi gereği mükellef ve vergi sorumlusu vergi kanunları uyarınca yerine getirmesi gereken görevleri üçüncü kişilerce yüklenilmesini sağlamaya yönelik sözleşme yapabilir. Ancak bu sözleşmelerin ortaya

koyduğu sonuçlar taraflara göre farklılık göstermekte, vergi idaresi ve sözleşmeye taraf olanlar ile tarafların birbirleri ile olan ilişkisi bakımından aynı sonuçları doğurmamaktadır. Nitekim VUK 8/3'de maddesi değerlendirildiğinde tarafların vergi mükellefi veya vergi sorumluluğunu yer değiştirmesi sonucunu oluşturan sözleşmenin vergi hukuku açısından geçersiz olacağı, vergi idaresinin bu sözleşmeyi dikkate almayacağı ifade edilebilir (Oktar, 2017: 90).

2.3.3.1.2. Sözleşme Dışı Sorumluluk (Haksız Fiil Sorumluluğu)

Kişinin sözleşme dışı kusurlu bir hareketi nedeniyle başka kişilerin zarar görmesi halinde zararın giderilme zorunluluğu kusur sorumluluğu olarak adlandırılmaktadır (Sarılı, 2004: 9). Kişi kusurlu ve hukuka uygun olmayan bir davranışı nedeniyle bir başkasına zarar verdiyse, bu zararı tazmin etmekle yükümlüdür (TBK md. 49). Kusurlu sorumluluğun oluşabilmesi için hukuka aykırılık, kusur, zarar ve uygun illiyet bağı gereklidir.

Hukuka aykırılık: Hukuk kuralları tarafından bireylerin yapmaması gereken ve yapmaktan men edildikleri davranışlardır (Ardıç ve Ersol, 2002: 74).

Kusur: Hukuka aykırı bir fiilin, fail tarafından bilinçli, istekli veya ihmali nedeniyle hukuk kurulları dışına çıkmasıdır. Kusur, kasıt ve ihmal olmak üzere ikiye ayrılır. Kısaca kasıt, fail tarafından bilerek ve istenerek hukuka aykırı olarak yapılmış davranışlardır. İhmal ise hukuka aykırı sonuç istenmemiş ancak sonucun oluşmaması için tedbirler alınmayarak gereken özen ve dikkat gösterilmemesiyle haksız sonucun doğmasına sebebiyet verilmesidir (Ardıç ve Ersol, 2002: 77, Reisoğlu, 1998: 136).

Zarar: Hukuka aykırı bir fiil sonucunda bir kimsenin mal varlığında kişinin kendi rızası olmaksızın oluşan azalmadır. Bu zarar maddi bir zarar olabileceği gibi manevi bir zararda olmaktadır (Ardıç ve Ersol, 2002: 79).

Uygun illiyet bağı: Zarar ile hukuka aykırı fiil arasındaki sebep-sonuç ilişkisine denir. İliyet bağı, sorumluluk hukukunda sorumluluğun kurucu ve kapsamını belirleyici bir unsurdur (Erdoğan, 2019: 135). Dolayısıyla kişinin gerçekleştirdiği fiil ve oluşan zararı arasında herhangi bir ilişki kurulmuyorsa bu durumda hukuki sorumluluktan söz edilemez. Diğer bir ifadeyle hukuka aykırı davranış ile oluşan zarar nedeniyle doğabilecek hukuki sorumluluk için, fiil ve zarar arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulması gerekmektedir (Sarılı, 2004: 12).

Kusur aranmaksızın sorumluluk düzenlenen haller ise kusursuz sorumluluk olarak ifade edilmektedir (Antalya, 2008: 70). Modern hukuku sistemlerinde genel olarak kusura dayalı sorumluluk benimsenmiştir. Ancak sadece kusura dayalı bir uygulama bazı durumlarda hakkaniyete aykırı sonuçların meydana gelmesine yol açmaktadır. Günümüzde özellikle teknolojinin gelişmesiyle birlikte kusur olmasa önemli zararlar oluşabilmektedir. Bu bakımdan kusursuz sorumluluk türü benimsenmiştir (Akıntürk, 1999: 82-83). Kusursuz sorumluluk müessesesi hukuken ve fiili olarak tehlikeli hareketin zararından kaçınma imkânı olmayanları koruma amacı gütmektedir (Deutsch, 1981: 246).

2.3.3.1.3. Sebepsiz Zenginleşme

TBK madde 77'e göre *“Haklı bir sebep olmaksızın, bir başkasının malvarlığından veya emeğinden zenginleşen, bu zenginleşmeyi geri vermekle yükümlüdür. Bu yükümlülük, özellikle zenginleşmenin geçerli olmayan veya gerçekleşmemiş ya da sona ermiş bir sebebe dayanması durumunda doğmuş olur.”* Kanun metninden de anlaşılacağı gibi sebepsiz zenginleşmenin varlığından bahsedilebilmesi için zenginleşme, fakirleşme, illiyet bağı, haklı bir sebebin bulunmaması gibi dört unsurun varlığı gereklidir.

Sebepsiz zenginleşme haksız olarak bir başkası aleyhine zenginleşen bir kimsenin, mal varlığında oluşan artışın iade edilmesi amacını güder. Burada hukuku düzeni, başkası aleyhine sebepsiz zenginleşen kişiye müeyyide olarak bu zenginleşmeyi iade borcu yüklemiştir. Bu sayede hukuki değerler arasında oluşan dengesizlik ortadan kaldırılarak denge yeniden sağlanmış olmaktadır (Eren, 2003: 835).

2.3.3.2.İdari Sorumluluk

İdarenin hukuka uygun olmayan işlem ve eylemlerinden doğan zararı karşılaması gerekmektedir. İdare görevlerini yerine getirirken kusurlu ya da kusursuz olmak üzere farklı türde zararların doğmasına neden olabilmektedir. Bu zararın tanzim edilmesi gerekliliği ise idarenin sorumluluğu kavramını ortaya çıkarmaktadır. İdari sorumluluk, idarenin bir kişiye verdiği zararı kendi mal varlığındaki bazı değerleri zarar gören kişinin mal varlığına geçirmesiyle tanzim edilmesidir. İdare verdiği zararı kendi isteği ile tanzim etmediği hallerde tanzim yargı organları ile sağlanmaktadır (Gözler, 2005: 272).

Anayasamızın bazı maddelerinde idarenin mali sorumluluğu ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Anayasamızda idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olduğu belirtilerek idare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutulmuştur (Any md. 125).

İdari sorumluluk, akdi idari sorumluluk ve sözleşme dışı idari sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kamu tüzel kişisi ile özel kişinin karşılıklı irade beyanıyla akdettikleri idari sözleşmeler çerçevesinde idarenin zarar gören kişiye karşı tazmin yükümlülüğü idarenin akdi sorumluluğudur. Örneğin idare, sözleşmede taahhüt ettiği ücreti ödememişse idarenin akdi sorumluluğu ortaya çıkmaktadır (Gözler, 2020: 219-220). İdarenin sözleşme dışı sorumluluğu kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olarak iki kısımda incelenmektedir. İdarenin hukuka aykırı olarak gerçekleştirdiği işlem ve eylem sebebiyle zarar görenin zararının tanzim edilmesi kusurlu sorumluluk olarak ifade edilirken idarenin yürüttüğü işlem ve eylemler nedeniyle kusuru olmasa bile oluşan zararı tanzim etme yükümlülüğü de kusursuz sorumluluk olarak adlandırılmaktadır. İdarenin sözleşme dışı sorumluluğuna gidilebilmesi için belirli şartlar gerekmektedir. İlk olarak ortada idari işlem veya eylem bulunmalıdır. Kusurlu sorumluluk için bu işlem ve eylemlerin kusurlu olması şarttır. Bu işlem ve eylemlerin sonucunda zarar oluşması gerekir ve son olarak da zarar ile zarara neden olan olay arasında illiyet bağı kurulmalıdır (Gözler, 2020: 221).

Vergi hukuku hem kamu hukuku hem de özel hukukunun çeşitli dallarıyla ilişki içindedir. Devlet hem kamu gelirlerini toplarken hem de kamu hizmetlerini yerine getirirken bir takım idari işlemler gerçekleştirmektedir. Vergilendirme sürecinde vergilerin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri veya vergi denetiminin sağlanması amacıyla yapılan vergi incelemeleri birer idari işlemdir. Bu işlemlerde hukuka aykırılıklar veya kusurlu işlemler nedeniyle zarar gören taraflar idarenin mali sorumluluğu çerçevesinde oluşan zararın tazminini isteyebileceklerdir.

2.4. Meslek Mensuplarının Mali Sorumluluğu

Meslek mensuplarının yerine getirdiği faaliyetler hemen hemen tüm toplumu ilgilendirdiği için belirli görev ve yetkilerin yanında pek çok sorumluluğu da beraberinde getirmektedir. Meslek mensuplarının sorumlulukları kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmiş olup meslek mensuplarının sorumluluklarının yer aldığı düzenlemelerden biri Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'dir. Yönetmeliğin 8'inci maddesinde meslek mensuplarının sorumluluklarına değinilmektedir. Bu maddede meslek mensuplarının mesleği yerine getirirken topluma ve devlete karşı olan sosyal sorumluluğu, işletmelere güvenilir bilgilerin sağlanması için işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluğu ve meslektaşlara karşı sorumluluğu olmak üzere üç tür sorumluluktan bahsedilmiş olup meslek mensuplarının mali sorumluluğu konusunda özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Meslek mensuplarının mükellefle olan ilişkileri oldukça geniş bir mevzuata yayılmıştır. Meslek mensuplarını ilgilendiren kanunlar, kamu ve özel hukuk ayrımına tabi tutularak değerlendirildiğinde kamu hukuku alanında VUK, AATUHK, 4857 sayılı İş Kanunu ayrıca Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi özel vergi kanunları örnek olarak verilebilir. Diğer taraftan özel hukuk alanında yer alan TBK, TTK gibi kanunlarda ön plana çıkmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının 3568 sayılı Kanunu bilmesi buna ilişkin yayınlanan yönetmelik, tebliğ, sirküler gibi düzenleyici işlemleri takip etmesi gereklidir (Hepaksaz, 2018: 236).

Kamu mali yönetiminde kabul edilen hak, yetki ve sorumluluk dengesi muhasebe mesleğinin icrası sırasında da benimsenerek dengenin kurulması önem arz etmektedir. Rasyonel yetkilendirmeye kurulan sorumluluk dengesi faydayı da beraberinde getirmektedir. Çünkü muhasebe mesleği bir kamu hizmeti sınımda ve vergi gelirlerinin hazine intikalinde önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla muhasebe mesleğinde meydana gelecek olumlu gelişmeler direkt olarak kamusal fayda sağlamaktadır (Hepaksaz, 2018: 244).

Yetki ve sorumluluk dengesi belirlenirken ölçülülük ilkesinin gözetilmesinde yarar vardır. Kısaca *“alınan tedbirin, ulaşılmak istenen hukuka uygun amacı gerçekleştirmek bakımından en uygun ve hakları mümkün olan en az biçimde sınırlandırarak ve de bireye verilecek zararlar kamunun elde edeceği yarar arasında en yüksek dengenin sağlanmasına hizmet edecek şekilde belirlenmesini sağlayacak ölçüt”* (Erdem, 2013: 985) olarak tanımlanabilen ölçülülük ilkesine göre meslek mensuplarına yetkileri karşılığında mesleğin gerektirdiği dürüstlük ve özen ilkelerine uygun objektif kriterleri dikkate alan sorumluluğun belirlenmesi gerekli olup yetki ve sorumluluk arasında orantılılığın bulunması önem arz etmektedir.

2.4.1. Muhasebe Mesleği

Meslek mensupları mükelleflerin işlemlerini sadece kayıt altına alan kişiler olmayıp aynı zamanda işletmelerin iktisadi faaliyetlerini özetleyen, raporlayan, elde ettiği bilgileri analiz ederek yorumlayan kişilerdir. Meslek mensupları sundukları hizmet çerçevesinde tarafsız, doğru ve güvenilir bilgiler üretmektedir.

3568 sayılı Kanuna göre meslek mensupları iki unvan altında toplandığı görülmektedir. Bu meslek gruplarından biri serbest muhasebeci mali müşavir diğeri ise yeminli mali müşavirlerdir. 3568 sayılı Kanunda meslek mensuplarının yapacakları iş ve işlemler açıklanarak Kanunun 2'nci maddesinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu tanımlanmıştır. Buna göre;

“Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir”

Yeminli mali müşavirlere yukarıda yazılı (b) ve (c) maddelerinde yer alan işlemlere ilave olarak 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesiyle tasdik işlemlerini yapma yetkisi verilmiştir. Buna göre mesleğin konusu; muhasebe ve defter tutma hizmetleri, denetim, danışmanlık, tasdik olmak üzere dört temel başlıkta toplanmaktadır. Bu hizmetlerin ilk üçü için serbest muhasebeci mali müşavirler yetkilendirilmiş olup yeminli mali müşavirler (YMM) muhasebe ve defter tutma hizmetleri hariç diğeri sayılan hizmetleri yerine getirebilmektedir (Cangir, 2001: 33).

YMM'lerin denetim, danışmanlık ve tasdik gibi üç asli görevinin olduğu görülmektedir. YMM'ler diğer meslek gruplarından farklı olarak tasdik işlemlerini gerçekleştirmektedir. YMM'lerin tasdik işlemi Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelikte açıklanmıştır. Buna göre tasdik kavramı *“gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır”* (md. 4). Aynı Yönetmeliğin 12'nci maddesinde YMM'lerin yetkileri tanımlanmıştır. Buna göre YMM'lere işletmelerin hesap ve işlemleri ile ilgili önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Bu sorumluluklarına karşılık tasdik sözleşmesi imzaladıkları mükelleflerin tasdik kapsamıyla sınırlı olmak koşuluyla defter, kayıt ve belgelerini, gizli olsalar bile inceleyebilme, tasdik işlemlerini ilgilendiren bilgileri ilgililerden isteyebilme ve tasdik işlemlerini gerçekleştirdiği şirketlerin genel ve yönetim kurulu toplantılarına katılarak bu toplantılarda tasdike ilişkin açıklamalar yapabilme yetkisi verilmiştir.

2.4.2. Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Kanundan Kaynaklanan Yetki ve Sorumluluğu

20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile meslek mensuplarının nitelikleri belirlenmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun amacı; işletmelerin faaliyetleri ile ilgili güvenilir bilgileri elde etmek, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililere tarafsız bir şekilde sunmaktır.

YMM'lerin güvenilir kanıtları toplayabilmesi için tasdik konusu ve kapsamı ile sınırlı olmak koşuluyla belirli yetkiler verildiği görülmektedir. Tasdik Yönetmeliği'nin⁴ 14'üncü maddesinde kanıt toplamadaki amaç; tasdik konusuyla sınırlı olmak üzere işletmelerin faaliyetlerinin mali belgelere kaydının doğru olarak yapılıp yapılmadığı, bu faaliyetlere ait bilgilerin mali tablolara doğru ve gerçek bir şekilde aktarılıp aktarılmadığı ve varlıklara ilişkin hakların ve yükümlülüklerin

⁴ 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik

işletmeye ait olup olmadığını işletmenin fiili durumunu ve belgelerini göz önüne alarak incelenmesidir. Bu kapsamda YMM'ler bir belgenin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığını belirleyebilmesi ve güvenilir kanıtları toplayabilmesi için işletme hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Bu konuyla ilgili olarak Danıştay 4'üncü Dairesinin E.2002/2427, K.2003/671 sayılı Kararında, 3568 sayılı Kanunla YMM'lerin sahip olduğu sorumluluk nedeniyle tasdik yetkisinin kapsamı ölçüsünde, tasdike konu olan belgelerin doğruluğunun saptanmasının önemli olduğu belirtilerek bir belgenin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının tespiti açısından mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu kişilerin işlemleri hakkında bilgi sahibi olması gerekli görülmüştür.

YMM'lerin görev ve yetkileri SMMM'lere göre bazı farklılıklar göstermektedir. Bu kapsamda YMM'lerin 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde doğruluk denetimi yapması beklenmektedir. Bahsedilen kanun hükmünde YMM'lerin sorumlulukları şu şekilde belirtilmektedir; *“Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.”* Bu hüküm gereği YMM'ler yaptıkları tasdik doğru olmamasından tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere sorumludur. Kanunda yer alan tasdik kurumu VUK mükerrer 227'nci maddede yer alan beyanname imzalama sorumluluğundan farklıdır. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesiyle beyanname imzalayan meslek mensuplarından uygunluk incelemesi yapması beklenmektedir. Bu karşın beyannamelerin ve mali tabloların tasdik edilmesi doğruluğunun onaylandığını ifade etmektedir (Canyaş, 2006: 108). 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinde yer alan tasdik doğruluğu kavramının neyi ifade ettiği önem arz etmektedir. Nitekim doğruluk ve yanlışlık soyut kavramlardır. Bu yüzden YMM'lerin tasdik işlemlerine ilişkin doğruluk saptanmasında bu kavramın somut bir hale getirilmesi gerekir. Zira YMM tasdik doğruluğunun tespiti sırasında gerekli olan özeni göstermediğinde, bilerek gerçeğe aykırı tasdik işlemi gerçekleştirdiğinde ya da yükümlü veya sorumlunun kendisine bazı bilgileri ve belgeleri göstermediği durumlar nedeniyle doğruya ulaşamamış olabilir. Dolayısıyla bu hallerin net bir şekilde belirlenmesi sorumluluğun doğru saptanabilmesi için gereklidir (Özel, 2005: 100). Tasdik göreviyle yetkilendirilen YMM'lere muhasebe denetimi dışında görev yüklenmektedir. 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde tasdik edilmiş mali tabloların tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklı bırakılmıştır (md.12/3). YMM'ler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında mükelleflere müşavirlik hizmeti vermekte olup işletmelerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mevzuat, muhasebe prensipleri ve denetim normları çerçevesinde tasdik etme görev ve yetkisine sahiptir. YMM'lerin sahip olduğu bu yetki ile bir bakıma vergi inceleme yetkisi bazı şartlar ve kısıtlamalar dahilinde YMM'lere devredilmiştir. YMM'lerin sahip olduğu tasdik hizmeti sayesinde mükelleflerin mali tablolarının ve beyannamelerin vergi mevzuatına uygunluğu, beyannamede yer alan matrahların doğruluğu YMM'ler tarafından güvence altına alınmaktadır (Çetinoğlu, 2015: 73-74). Ancak belirtmek gerekir ki vergi denetimi vergi mevzuatı ölçü alınarak vergi incelemeleri ile yapılır. *“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”* (VUK md. 134). Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'nun 135'inci maddesinde sıralanmıştır. Bu madde kapsamında YMM'lere yer verilmemiştir. Dolayısıyla YMM'ler vergi inceleme yapma yetkisine sahip değildir. Vergi inceleme elemanları VUK'na göre vergi inceleme yaparken kendisine verilen yetki ve görev doğrultusunda işlem yapmaktadır. YMM'lerin ve vergi inceleme elemanlarının yaptığı denetim sunucunda düzenlenen belgeler de farklılıklar göstermektedir. Kamunun vergi denetimi vergi inceleme raporuyla yapılırken YMM'lerin vergi denetimi tasdik raporuyla sonuçlanmaktadır. Her iki rapor amaç ve içerik olarak birbirine benzerlik göstermiş olsalar bile sonuçları birbirinden farklıdır (Özel, 2005: 98). YMM'ler tasdik işlemleri sayesinde işletmelerin faaliyet sonuçları hakkında önemli bilgiler içeren mali tabloların gerçeğe uygun şekilde hazırlanmasını sağlayarak kamuya sunmakta ve vergi idaresi ile mükellef arasında güven ortamı oluşmasına katkı sağlamaktadır.

3568 sayılı Yasa ile YMM'lerin tasdik işleminin yanında denetleme görevi de söz konusudur. İktisadi faaliyetlerin artması ve çeşitlenmesiyle birlikte hem vergilerin hesaplanması hem de mükelleflerin açıkladıkları bilgilerin doğru ve güvenilirliğinin sağlanması ihtiyacı denetimi gerekli hale getirmiştir. Denetim; kişinin, kurumun veya yönetimin önceden belirlediği yasa, yönetmelik, karar vb. kıstaslar doğrultusunda uğraşlarında yanlışlık, tutarsızlık, çelişki olup olmadığını belirlenmesi için yazılı ya da sözlü olarak yapılan araştırmadır (Altuğ, 1995: 4). Meslek mensupları da denetim görevlerini bu kapsamda yerine getirmektedir. Muhasebe meslek kanunları ve diğer

kanunlara göre SMMM'ler ve YMM'ler denetçi sayılmakta ve bazı şartları yerine takdirde bağımsız denetçi olarak çalışabilmektedirler.

3568 Sayılı Kanununun 47'inci maddesinde “*Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.*” hükmü yer almaktadır. Meslek mensuplarının bir kamu hizmetini yerine getirmeleri ve Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlerinde ait hükümlerine göre cezalandırılmaları meslek mensuplarının kamu görevlisi olarak tanımlanabilir mi sorusunu gündeme getirmektedir. Meslek mensuplarının kamu görevlisi olarak tanımlanıp tanımlanamayacağı hak, yetki ve sorumluluk kavramları için önemli olduğu gibi yargılama sürecini de etkilemektedir.

Meslek mensuplarının kamu görevlisi olup olmadığı konusunda yargının açıkladığı kararlar yol gösterici niteliktedir. Anayasa Mahkemesinin 19.03.1987 tarihli E.1986/5, K.1987/7 sayılı Kararında YMM'lerin tasdik işlemleri sebebiyle kamu görevlisi sayılmaları gerektiği belirtilmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin, 26.06.1996 tarih ve E.1996/5 ve K. 1996/26 sayılı Kararında bunun tersi belirtilmektedir. Kararda yer alan tespite göre SMMM ve YMM mesleğinin bir odaya bağlı olarak devam ettirmesi nedeniyle kamu görevlisi olarak sayılmayacağı açıkça belirtilmiş olup meslek mensuplarının işledikleri suçlar nedeniyle TCK'nun kamu görevlileriyle ilgili hükümlere göre cezalandırılmalarının öngörülmesi, kamu görevlisi sayılmalarını gerektirmeyeceği ve meslek mensuplarının yapacağı denetimlerin devletin denetim hakkını sona erdirmeyeceğine dikkat çekilmiştir. YMM'lerin kamu görevlisi olarak değerlendirilemeyeceğine ilişkin diğer bir karar Sayıştay Genel Kurulunun 02.04.2001 tarih ve 4984/1 sayılı kararında yer almaktadır. Buna göre gerek 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda gerekse 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer kanunlarda YMM'lerin Sayıştay'a karşı sorumluluklarıyla ilgili herhangi bir düzenleme olmadığından Sayıştay'a karşı sorumlu olmadıklarına karar vermiştir. Ayrıca Sayıştay'ın bu kararında “*Yeminli mali müşavirler ise, kamu görevlisi değil, mesleklerini 3568 sayılı Kanun'a göre icra eden serbest meslek mensuplarıdır*” ifadesine yer verilmiştir. Anayasamızın kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler kısmında yer alan 128'inci maddesine göre; “*devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu*

görevlileri eliyle görülür” hükmü yer almaktadır. Buna göre YMM’lerin yerine getirdiği tasdik hizmeti genel idare esaslarına göre yerine getirilmesi gereken bir kamu hizmetidir. YMM’lerin kamu görevlisi olmadıkları ve bu hizmetin özel kişilerce gördürülmesinin Anayasanın 128’inci maddesi ile çelişmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi tasdik hizmetinin YMM’ler tarafından yerine getirilmesinin Anayasaya aykırı olmadığı yönünde karar vermiştir (Canyaş, 2006: 145). Kanaatimizce meslek mensuplarınca yerine getirilen hizmetin kamu hizmeti niteliğinde olduğu ancak meslek mensuplarının kamu görevlisi olarak değerlendirilemeyeceği yönündedir.

2.4.3. Meslek Mensuplarının Vergi Usul Kanunu’ndan Kaynaklanan Yetki ve Sorumluluğu

Ülkemizde geçmişten günümüze kadar muhasebe mesleği ile vergi kavramı yakın bir ilişki içerisinde süregelmiştir. Muhasebe mesleğinde vergi uygulamaları önemli bir yere sahiptir. Vergi yasalarının temel öncelik verdiği konular belge ve kayıt düzenidir. Bu durum vergi sistemimizin beyana dayalı olmasıyla ilişkilidir. Vergi idaresinin, mükelleflerin beyanlarındaki bilgilerin doğruluğunu kontrol edebilmesinde belge ve kayıt düzeni oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Mükellefler açısından da defter, belge ve kayıtlar beyanların doğruluğunu gösteren bir kanıttır. Bu yüzden belge ve kayıt düzeni vergi idaresi kadar mükellefler için de oldukça önemli ve gereklidir (Cangir 2001: 30). Mükellefler beyanda bulunurken meslek mensuplarından yardım almakta, meslek mensuplarının yerine getirdikleri ön denetim sayesinde vergi uygulamalarında oluşan noksanlık büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır.

4008 sayılı Yasa ile Vergi Usul Kanunu’na eklenen Mükerrer 227’nci madde Hazine ve Maliye Bakanlığına, vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması mecburiyeti getirme yetkisi vermiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğini çıkarmıştır. Bu Tebliğ, beyannamelerin SMMM’lerce imzalanması konusunda taraflar arasında sözleşme düzenleme zorunluluğu öngördüğü için dava konusu edilmiştir. Bunun üzerine Danıştay bazı tebliğlerde yürütmeyi durdurma kararı almıştır. VUK’na eklenen mükerrer 227’nci maddesinin mükelleflerin sözleşme hürriyetini engelleyerek belirli meslek grubuyla sözleşme yapmaya zorlanması Anayasanın 48’inci maddesine aykırı

oluğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesinin başvuru kararında;⁵

“Vergi Mükellefinin, özel kanununda ve uygulamada belli edilen bir yöntemle tek taraflı olarak saptanan bir ücret mukabili, vergi beyannamesinin imzalanmasını temin için belirli bir meslek grubuyla madde metninin verdiği yetkiye dayanılarak sözleşme yapmaya zorlanması onun maddi ve manevi varlığının gelişmesini önleyen bir yöntemdir. Kişi kendini böyle bir yardıma muhtaç görürse Anayasa'nın 48. maddesinde belirtildiği gibi sözleşme hürriyeti dahilinde bunu sağlamak hakkına sahiptir. Kişi sözleşme hürriyeti çerçevesinde ister odaya kayıtlı olan meslek mensuplarıyla çalışır, isterse kendi muhasebe sistemini kurarak muhasebeci eliyle işlemlerini yürütür veya hiç muhasebeci çalıştırmaz ve bu tercihinin malî külfetine ve kanuni sonuçlarına kendi isteğiyle katlanır. Kanunda böyle bir zorunluluğun öngörülmesi Anayasa'nın 48. maddesine aykırıdır”

hükmüne yer verilerek kanun maddesi sözleşme hürriyetini engellediği ve çıkarılan tebliğlerin mükellefe yeni mali külfetler getirmesi bakımından yasaya aykırı olduğu Anayasa Mahkemesine iletilmiştir.

Türkiye Barolar Birliği temsilcilerinin mükerrer 227'nci maddenin Anayasa aykırılığıyla ilgili yaptığı sözlü açıklamada belirttiği bir görüş *“Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin vergi beyannamelerini imzalaması mecburiyeti konulmakla, mükelleflerin bütün defter ve belgelerini de inceleme ve değerlendirme yetkisi de verilmiş olmaktadır. Böylece verginin gizliliği ilkesi ve ancak ilgili devlet memuru ve kamu görevlilerinin kullanabileceği yasal ve kamusal yetkiler özel kişilere, özel bir meslek grubuna tanınmış ve hatta devredilmiş olmaktadır”* şeklindedir.

Aynı kararda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilileri mükerrer 227'nci maddesiyle amaçlanan hususları ortaya koyarak yasa maddesinin vergi hukukundaki yerini açıklamıştır. Açıklamaya göre yasanın getirilme amacı; beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının yapacağı uygunluk denetimi sayesinde vergi matrahlarına ilişkin daha gerçekçi bilgilerin elde edilmesi, vergi denetiminde etkinlik artırılarak daha fazla

⁵ Anayasa Mahkemesinin E.1996/5, K.1996/26 sayılı kararında belirtilmiştir.

mükellefin incelenmesine olanak sağlanması ve mükelleflerin mağduriyetlerine neden olan muhasebe hatalarının en aza indirilmesi olarak belirtilmiştir. Ayrıca mükelleflerin vergiyle ilgili işlemlerini yakından takip eden ve mükellefleri yönlendirme imkânı bulunan muhasebeci ve müşavirlerden faydalanılması amacı güdüldüğü ifade edilmiştir. Mükellef üzerinde önemli bir etkiye sahip meslek mensuplarının mesleği ile ilgili görevlerini yerine getirirken tarafsız kalmalarının sağlanması, meslek grubunun devlete karşı sorumluluklarının olması mükellef lehine gerçekleştireceği işlemleri önleyerek vergi kayıp ve kaçığının ortadan kaldırılmasında önemli bir faktör olacağı, yasa maddesinin özünün bu anlayışı kapsadığı şeklinde düşüncelerini açıklamışlardır.

Sözleşme yapma zorunluluğunun kanun yerine tebliğ ile belirlendiği öne sürülerek açılan davalar Danıştay tarafından esas yönünden herhangi bir karara bağlanmadan Anayasa Mahkemesi iptal talebini 26.06.1996 tarih ve E. 1996/5, K.1996/26 kararıyla reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesi bahsedilen kararında;

“...Özel kişiler arasındaki ilişkilerde bile sözleşmelerle ilgili bazı temel düzenlemeler yasayla kurala bağlanmışken, kamu hizmetinin düzenlenmesinde gerekli yasalar ve idarî düzenleyici metinlerle, idarî usullerin bir parçası olarak sözleşmelerin hukuksal alanını etkileyici bir kısım kuralların konulması da doğaldır. Aslında çıkarılan her yasa ve konulan her kural, özel kişilerin kendi aralarındaki veya devletle olan ilişkilerinde bir sınırlamadır. Hukukumuzda bazı meslekler için, mesleğe giriş, meslek mensuplarının hakları, meslekî yetkileri ve yükümlülükleri yasalarla belirlenmiştir. Ayrıca bu mesleklerin mensuplarını bünyelerinde toplayan meslekî kuruluşlar Anayasa'nın 135. maddesinde, 'Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları' olarak düzenlenmiştir. Yasalarda belirli bazı hizmetlerin görülebilme yetkisi yalnız bu meslek mensuplarına aittir. Kamu kesiminde görev almasalar ve kamu görevlisi olmasalar bile bu meslek mensuplarının çalışmalarının kamusal bir yanı mevcut olup bunlar meslekî etkinlikleri gereği zaman zaman kamu gücünü kullanırlar...”

şeklinde belirtilmiş. Tüm bu açıklama ve savunmalardan sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı Yasa'nın 6'ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227'nci maddenin Anayasaya aykırılık oluşturmadığına karar verilerek yasa benimsenmiştir. Yasada

meslek mensupları için öngörülen sorumluluk müşterek ve müteselsil sorumluluktur. Kamu hukukundan kaynaklı olan bu sorumluluk mali müşavirlerin vergi idaresine karşı sorumluluğunu ifade etmektedir (Çitil, 2019: 289). Dolayısıyla meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu kanundan doğmaktadır. Bu nedenle meslek mensubunun sorumluluğunun oluşması için mükellef ile arasında ayrıca bir sözleşme imzalanmasına gerek yoktur (Şenyüz, 2016: 2564).

VUK mükerrer 227'nci maddesinde yer alan meslek mensupları hakkındaki düzenleme meslek mensuplarının mali sorumluluğuna ilişkindir. Bu maddeye göre *"...beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar."* Meslek mensuplarının mali sorumluluğu müşterek ve müteselsil sorumluluk şeklinde uygulanmaktadır. Meslek mensuplarının mükelleflerle imzaladıkları sözleşmeler kapsamında hizmetlerini yürütmekte ve sorumlulukları başlamaktadır. Ancak yasa koyucu meslek mensuplarının yerine getirdikleri faaliyetleri sadece mükellef ile meslek mensubu arasında gerçekleşen ve sözleşme kapsamında yürütülen bir hizmet ilişkisi olarak görmemekte aynı zamanda kamu hizmeti faaliyeti olarak da nitelendirmektedir. Çünkü meslek mensupları yürüttüğü hizmetler nedeniyle sadece disiplin cezası ile değil müşterek ve müteselsil olarak da sorumlu tutulmaktadır (Boyalı, 1999: 69).

Uygunluk denetimiyle yetkili otorite tarafından belirlenen kurallara, devlet müdahalesi söz konusu olduğu durumlarda yasa yönetmelik ve mevzuata ilişkin düzenlemelere uyulup uyulmadığı araştırılmaktadır. VUK mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensuplarına getirilen sorumluluk uygunluk sorumluluğudur. Bu sorumluluk türünde meslek mensupları mesleğin gerektirdiği yükümlülüğü yerine getirmemesi sonucunda vergi kaybı ortaya çıktığı takdirde vergi aslı, vergi ziyasına bağlı ceza ve gecikme faizlerinden müşterek ve müteselsil sorumludur. Mükerrer 227'nci maddede kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulu getirilerek uygunluk denetimi sınırlandırılmıştır. Meslek mensupları yapacağı bu denetim ile belgelerin üçüncü kişilere uygunluğunu ve belgede yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırma gibi bir yükümlülük altına girmemektedir (Gündoğdu, 2005: 5). VUK'nun mükerrer 227'nci maddesiyle meslek mensupları defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin

yasalarla belirlenen usul ve esaslara uygun nitelikte olup olmadığını denetlemekte olup bu kapsamda gerçekleştirdiği denetim sınırlı uygunluk denetimidir. Bir başka ifadeyle meslek mensuplarının sorumluluğu defter, kayıt ve belgelerin vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerle tutarsız olması durumunda oluşmaktadır. Meslek mensuplarının mükelleflerin kendilerine ibraz ettikleri belgelerden başka işlemler nedeniyle sorumlu tutulması mümkün değildir.⁶ Ayrıca kanuni süresi içinde mükellef tarafından verilmeyen beyannamenin VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca meslek mensuplarından istenmesi de mümkün görünmemektedir.⁷

TÜRMOB, 2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan “*Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı*” ile uygunluk denetiminin nasıl uygulanacağı belirtilmiştir. Bu Kararda meslek mensuplarının sorumluluklarının oluşması iki koşula dayandırılmıştır. Birinci koşul vergi beyannamelerini imzalayan meslek mensupları yalnızca vergi beyannamelerindeki bilgilerin defter kayıtlarına uygunluğundan sorumludur. İkinci koşul ise bu defterdeki kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından sorumluluğu söz konusudur. VUK mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensuplarından şekli inceleme yapması beklenmektedir. Belgelere uygunluk dışında meslek mensuplarından yerine getirmesi beklenen hizmet, belgelere dayanarak oluşturulan defter kayıtlarının hem vergi mevzuatına hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun araştırılmasıdır. O halde meslek mensupları beyannameleri imzaladıklarında mükelleflerin kendilerine sundukları belgelerin muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile muhasebe sistemlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için belirlenen genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uygun olup olmamasından, kanuni süresi içinde deftere kaydedilmesinden ve finansal tablolara doğru bir şekilde aktarılmasından sorumludur. Söz konusu sorumluluk, dönemin sonunda ortaya çıkan dönem kâr veya zararın uygunluğunu ve doğruluğunu da kapsamaktadır (Şenyüz, 2016: 2567-2568).

⁶ Danıştay 4. Dairesinin 09.03.2005 tarih ve E. 2004/1877, K. 2005/347 sayılı Kararı da bu yöndedir. Karara göre “*Muhasebecilerin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayandığını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğmakta olup, şirketin düzenlendiği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayanılarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 inci maddesi uyarınca muhasebeci olan davacının sorumluluğuna gidilemeyeceği*” belirtilmektedir.

⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.11.2020 tarih ve E. 2020/1315, K.2020/1271 sayılı Kararı

Meslek mensupları mesleğini icra ederken bir taraftan mükellefle gerçekleştirdiği aracılık sözleşmesine dayanarak mükellefin vergisel ve mali ödevlerini yerine getirmekte diğer taraftan vergi alacağının güvence altına alınmasına yardımcı olmaktadır (M. Yoruldu ve N. Yoruldu 2016: 64). Meslek mensupları mükerrer 227'nci madde kapsamında ön denetim yapmaktadır. Vergi beyanlarının, alanında uzmanlaşmış kişiler tarafından ön denetime tabi tutulması şüphesiz gerçeğe uygun kayıt ve belgelerin tespitinde vergi idaresine yardımcı olmaktadır. Müşterek ve müteselsil sorumluluk müessesesi sayesinde vergi alacağı teminat altına alınmaktadır. Verginin ödenmesinden müteselsil sorumluluğu olanlar söz konusu verginin zamanında ödenip ödenmediğini, muhasebe prensipleri ve mevzuat hükümlerine göre uygunluğunu kontrol etmek durumunda kalmaktadır. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesiyle mükellefler ve beyannameyi imzalayan meslek mensupları sorumluluk altına girmektedir. Muhasebe sürecince defterdeki kayıtların dayanağını oluşturan belgelerin kanunun öngördüğü usule uygun olup olmadığının kontrolü maddi hataları ortaya çıkartarak tam ve doğru bilgilerin elde edilmesini destekleyeceği gibi idarenin işini kolaylaştırarak hazinenin lehine fayda sağlayacağı açıktır. Ayrıca vergi inceleme elemanları vergi beyannamelerinde ve eklerinde yer alan bilgileri kısa sürede inceleyebilme imkânı elde edecektir.

2.4.3.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Hazine ve Maliye Bakanlığı görev alanını ilgilendiren konularda veya kanunun yetkili kıldığı alanlarda usul ve esasların belirlenmesi için çeşitli yönetmelik ve tebliğler çıkarmaktadır. VUK mükerrer 227'nci maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı;

“1.Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Meslek mensuplarını ilgilendiren bazı görev ve sorumluluklar Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkisine bırakılmıştır. Bakanlık kanundan aldığı bu yetkiye dayanarak belirli mükellef grupları ile cirosu belirli miktarı aşan mükelleflerin beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma mecburiyeti getirmiştir.

2.4.3.1.1. Beyannamelerini İmzalatma Kapsamında Olan Mükellefler ve İmzalatma Kapsamındaki Beyannameler

37 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde, VUK mükerrer 227'nci maddesi gereğince beyannamelerin meslek mensuplarına imzalatılması ve YMM'lerin tasdik raporu düzenlemesine ilişkin uyulması gereken kurallar belirlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir düzenleme yapılmadığı sürece bu sınırların her yıl bir önceki yıl için açıklanan yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı açıklanmıştır.

2021 yılı beyannamelerin imzalatılmasına ilişkin tutarlar ise; 2020 yılında aktif toplamı 13.258.000 TL ve net satışlar toplamı 26.508.000 TL'yi aşmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve serbest meslek kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri 2021 yılı beyannamelerini, meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar. Bu hadlerden herhangi birini aşan mükelleflerden dileyenler ise beyannamelerini YMM'lere tasdik ettirebileceklerdir.

2021 yılında beyannamelerini imzalatmak zorunda olmayanlar ise; II. sınıf tacirlerden alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan 2020 yılı satış tutarları 444.000 TL'yi aşmayanlar, II. sınıf tacirlerden yukarıda yazılan işlerin dışında işlerle uğraşanlardan 2020 yılı gayrisafi iş hasılatı tutarı 224.000 TL'yi aşmayanlar, serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan 2020 yılı hasılat tutarı 309.000 TL'yi aşmayanlar, zirai kazancı işletme hesabı esasına göre belirlenen çiftçilerden 2020 yılı hasılat tutarı 444.000 TL'yi aşmayanlar, özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bu kooperatiflerin oluşturdukları birlikler, herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın

beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir. Noterler de herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.

2.4.3.1.2. Beyannameleri İmzalayan Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

3568 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde sıralanan hizmetleri sunan meslek mensupları vergi beyannamelerinin imzalanması hakkındaki tebliğlerde yer alan ve imzalanma kapsamına alınan beyannameleri imzalamaktadır. Beyannamenin meslek mensubu tarafından elektronik ortamda hazırlanarak imzalanması meslek mensubunun sorumluluğuna gidilebilmesinin ilk koşulunu oluşturmaktadır (Çitil, 2019: 290). Sorumluluk kapsamına alınan işlemler nedeniyle vergi ziyayı oluşması halinde meslek mensupları VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi gereğince sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca meslek mensupları harici bir inceleme yapılmadan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu anlaşılabilen belgeleri bilerek kullandıklarında bu belgelerden sorumluluğu oluşmaktadır.⁸

2.4.2.2.Mali Sorumluluğun Başlangıcı

Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK mükerrer 227'nci maddesinden aldığı yetki çerçevesinde çıkardığı tebliğlerle imzalanması zorunlu olan beyannameleri belirleyerek meslek mensuplarına mükellef grupları itibariyle imzalatılmasını ve elektronik şifre ile elektronik ortamda gönderilmesini zorunlu kılmıştır.

VUK mükerrer 227'nci maddesi ile meslek mensupları imzaladıkları beyannameleri veya düzenledikleri tasdik raporunda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Kanunda yer alan sorumluluk türü müşterek ve müteselsil sorumluluk olup bu sorumluluk türünde vergi idaresi, alacağın tahsili için mükellef veya mali müşavirin her birine aynı anda ve alacağın tamamını alma konusunda yönelebilir. Danıştay 4'üncü Dairesinin E.1993/5656, K.1994/6112 sayılı Kararında sorumluluğun müteselsil

⁸ Danıştay 9. Dairesinin E. 2000/1862, K. 2002/ 1083 kararında “düzenlenen vergi inceleme raporunun hem şirketin mal alışları hem de mal satışları yönünden eksik olduğu sonucuna ulaşıldığı, öte yandan, meslek mensubunun bilerek ve harici araştırmayı gerektirmeden sahte fatura kullandığına dair bir tespitin de bulunmadığı anlaşıldığından yükümlü adına yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek kaçakçılık cezalı katma değer vergisini terkin eden ... Vergi Mahkemesinin 08.12.1999 tarih ve 1999/808 sayılı kararının bozulmasını gerektiren bir durumun olmadığı” belirtilmiştir.

olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan istediği birine başvurabilme imkânı sağlayacağı belirtilmiştir. Yine Danıştay'ın YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğuna ilişkin başka bir kararında⁹ “...mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup, idarenin vergi alacağının tahsili için sorumlulardan yalnız birisine müracaat edebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurabileceği açıktır.” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

VUK'un 135'inci maddesine göre vergi incelemesi yapanlar incelemeler sonucunda matrah farkının oluştuğunu tespit ettiği takdirde meslek mensuplarının sorumlulukları belirleyerek rapor düzenlemektedir. Ayrıca 3568 sayılı Kanuna göre YMM'le ilgili sorumluluk raporu düzenlenebilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunmasının istenmesi gerektiği belirtilmektedir (md. 12). Vergi incelemesi yapanlar sorumluluk raporlarında, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olup olmadığını mesleki dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık normunu göz önüne alarak açık ve net olarak belirlemesi gerekir (Şenyüz, 2016: 2568). Bu konuda vergi müfettişlerince sorumluluk raporu düzenlenirken uygulanacak işlem ve usullere açıklık getirmek ve uygulamada belirli bir düzen oluşturmak amacıyla yönerge çıkartılmıştır.¹⁰ Bu yönergede meslek mensuplarının mali sorumluluğu çerçevesinde 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde tasdikten kaynaklı sorumlulukları ile VUK mükerrer 227'nci maddesinde yer alan uygunluk sorumlulukları mevcuttur. Yönergede meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamede veya düzenledikleri tasdik raporunda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda tespit edilen husus ile meslek mensupları arasındaki illiyet bağı delillerle birlikte belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi müfettişleri, meslek mensuplarının sorumlu olduğunu net bir şekilde tespit etmesi halinde ayrı bir Görüş ve Öneri Raporu düzenlemektedir (md.6). Ayrıca Vergi Müfettişleri meslek mensuplarının VUK'nun 359'uncu maddesinde yer alan suçlara iştirak ettiğini belirlemesi durumunda düzenleyeceği vergi suçu raporunda bu hususa yer vermeleri gerekir (md. 7). Dolayısıyla mensuplarının sorumluluğuna başvurulabilmesi için vergi inceleme elemanları tarafından yapılan incelemede belirlenen durumlar ile meslek mensubunun davranışı arasındaki sebep-

⁹ Danıştay 11'inci Daire, 20.02.1995 Tarih, E.1995/247, K.1995/310 sayılı Kararı

¹⁰ 20.02.2015 tarihinde Bakanlık yazısıyla yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge”

sonuç ilişkisi delilleri ile net olarak belirlenmelidir. Nitekim Danıştay 9’uncu Dairesi’nin 20.02.2020 gün ve E. 2017/2642, K. 2020/988 sayılı Kararı bu durumu destekler niteliktedir. Karara göre *“Görüş ve Öneri Raporu (SMMM Sorumluluk Raporu)’nda davacının bu sorumluluğunu doğuracak hususların açık ve somut bir şekilde ortaya konulamadığı, mükellefçe kendisine verilen bilgi ve belgelerden farklı olarak muhasebe kayıtlarına aykırı biçimde kayıt yaptığına veya kayıtları mali tablolara yansıtmadığına yönelik tespitlere yer verilmediği görüldüğünden, dava konusu düzeltme ve şikayet başvurusunun reddi yolundaki işlemde hukuka uyarlık bulunmamaktadır”* denilerek dosyanın tekrar karar verilmek üzere Bölge İdare Mahkemesine gönderilmesini uygun görmüştür. Karara göre sorumluluğu meydana getirecek hususların somut delillerle belirlenmesi gerektiği belirtmiştir. Dolayısıyla meslek mensubunun sorumlu tutulacağı konular tek tek açıklanarak kastın varlığı tespit edilmelidir.

Meslek mensuplarının mali sorumluluğun başlangıç zamanı meslek mensuplarının bu sorumluluğa hangi aşamada dahil olacağını belirlemek için önemlidir. Yönetmelik ve tebliğlerde müşterek ve müteselsil sorumluluğun meslek mensuplarına düzenlenen ödeme emri ile başlayacağı belirtilmektedir. Ancak sorumluluğun tarh aşamasında mı yoksa tahsil aşamasında mı başlayacağı ile ilgili iki farklı yargı görüşü oluşmuştur.

Daha eski yargı kararlarında yer verilen birinci görüşe göre meslek mensuplarının sorumluluğu tarh aşamasında başlaması gerektiği belirtilmiştir. Bu görüşe göre vergi ve cezaların meslek mensuplarına ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekmektedir. Danıştay 4’üncü Dairesinin E.1993/5656, K.1994/6112 sayılı Kararında;

“Yeminli Mali Müşavir, tasdikin doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından ‘mükellefle birlikte’ sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğunun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucu bu amaçta olsaydı maddeye ‘mükellefin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden’ sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi. 3568 sayılı Kanunun 12.maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için önce vergi

mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerin yapılacağını kabulüne olanak vermemektedir.”

şeklinde belirtilmiştir. Danıştay’ın eski tarihli içtihatlarında meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu için mükellefle birlikte aynı usullere göre takip edilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır.¹¹ Bu görüşe göre sorumluluğun ödeme emri ile başlaması meslek mensuplarının hak arama yetkilerini sınırlandırabilmektedir. Nitekim sorumluluk hükümleri gereği kesinleşen borca düzenlenen ödeme emrine itiraz sebepleri “*böyle bir borcum yoktur*”, “*kısmen ödedim*” veya “*borç zaman aşımına uğradı*” gibi sınırlı sebeplerle yapılmaktadır.

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ilgililere ihbarname ile tebliğ edilir (VUK md. 34). İhbarname mükellef adına düzenlenmekte olup ve mükellefin adı, soyadı, açık adresi gibi bilgilerin yer alması gereklidir (VUK md. 35). İhbarname mükellefe tebliğ edildikten sonra mükellef dava açabileceği gibi idari aşamada çözüm yollarına da başvurabilir. İhbarname ile mükellefe tarh edilen vergi ve cezalar mükellef tarafından dava edilmemesi ya da edilmesi halinde olumsuz sonuçlanması durumunda kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde tahakkuk eder. Tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ise ödenmesi gereklidir. Meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat ise vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılmakta olup tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yöneliktir. Kesinleşen kamu alacağı için müşterek ve müteselsil sorumluluğu olan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Meslek mensuplarına ihbarnameyle vergi salınabileceği ve ceza kesilebileceğinin kabul edilmesi meslek mensuplarının mükellefe tanınmış olan bazı hakları kullanabileceği sonucunu doğurmaktadır. Ancak bu durumda tebliğ edilen ihbarname ile farklı idari veya adli çözüm yollarına başvurulduğunda aynı vergi türü ve aynı vergi miktarı için vergi alacağı farklı miktarda tahakkuk etmesi söz konusu olabilecektir. Kanaatimizce kanun hükümleri böyle bir amaç taşımamaktadır. Meslek mensuplarının mali sorumlulukları çerçevesinde yer alan müşterek ve müteselsil sorumlulukla amaçlanan vergi alacağının güvence altına alınmasıdır. Dolayısıyla meslek mensuplarının sorumluluğu kesinleşen vergi ve cezaların ödenmesine yönelik olacaktır.

¹¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 20.06.1997 Tarihli E.1997/444, K.1997/307 sayılı Kararı

Meslek mensuplarının sorumluluğunun ödeme emri ile başlayacağını belirten ikinci görüşe göre ise meslek mensuplarının vergi, ceza ve gecikme faizlerinden müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi alacağının vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip takibin kesinleşmesinden sonra meslek mensuplarına ödeme emri düzenlenmesi süratiyle başlayacağı yönündedir. Meslek mensuplarının mali sorumluluğu vergi ve cezanın kesinleşmesinden sonra başlayacağı bu durumun meslek mensuplarının kişisel haklarını arayabilmesine engel teşkil etmediği belirtilmektedir.¹²

Meslek mensuplarının sorumluluğunun ödeme emri ile başlayacağını belirten Gelir İdaresi Başkanlığının yayınladığı özelgeye göre¹³;

“Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu, vergi ve cezanın asıl mükellefi olan gerçek veya tüzel kişi adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu vergi ve cezanın yasal yollara başvurulmaması suretiyle ya da bu yollara başvurulmasına rağmen kesinleşmesinden itibaren başlayacaktır. Bu durum yeminli mali müşavirin kişisel haklarını arayabilmesini engellememektedir. Yeminli mali müşavirin gerek mükellef adına yapılan tarhiyatın mükellefçe dava konusu yapılması halinde bu dava aşamasında davaya müdahale yolu ile gerekse daha sonraki tahsilat aşamasında kendisine müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatından dolayı tebliğ edilecek olan ödeme emri üzerine bizzat yargı yoluna başvurarak hakkını arayabilecektir.”

Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğunun hangi aşamada başlayacağı ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanıp uygulanmayacağı konusu için

¹² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2008/522, K.2008/738 sayılı Kararında “Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları yahut tasdik raporu düzenledikleri mükellefler adına salınacak vergi, kesilecek ceza ve uygulanacak gecikme faizinden müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulduklarından, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin ikinci fıkrasında usul ve esaslarını belirleme yetkisi tanınan ve birinci fıkrada öngörülen bu konudaki zorunluluk hakkında Maliye Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğlerde kapsamı ayrı ayrı belirtilen imza ve tasdikten doğan sorumlulukla ilgili takibe vergi yükümlüsü hakkındaki takibin kesinleşmesinden sonra başlanacağı duyurulmuştur. Meslek mensuplarının, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesine dayanan sorumluluğu borçtan sorumluluktur. Beyannameleri ve işlemleri meslek mensuplarınca imzalanıp onaylanan vergi yükümlüleri tarafından ödeme yapılması, bu sorumluluğun miktarını azaltıcı veya kaldırıcı etki yaratmaktadır. Kaldı ki, bir borçtan müştereken ve müteselsilen sorumlulukta müteselsil borçlular, tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş alacağın tahsil edilmemiş kısmından, asıl borçluya rücu olanağı bulunmak üzere sorumlu tutulduğundan, yükümlü sıfatıyla ödenmesi gereken bir borcun tarafı da olamazlar. Tüm bu nedenlerle, bir vergi yükümlüsü adına tahakkuk edip, kesinleşmiş kamu alacağından Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan meslek mensupları hakkında bu nedenle yapılan takibe ödeme emri düzenlenerek başlanması yasa gereğidir.”

¹³ 21.05.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.32/3226-1456 sayılı GİB Özelgesi

de önem arz etmektedir. 6183 sayılı Kanunda yer alan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları için yürütülecek olan kanuni müesseselerdir (Gündoğdu, 2005: 69). Meslek mensuplarının vergi inceleme raporu ile tespit edilen sorumluluğu tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsile yöneliktir. Dolayısıyla tahakkuk etmiş vergi alacağı için ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz ile takip edilmesi mümkün görülmemektedir. Ancak Danıştay'ın ihtiyati haciz uygulanacağına ilişkin bazı kararları da söz konusudur.¹⁴

2.4.2.2.1. Meslek Mensuplarının Mali Sorumluluğuna Gidilebilmesinin Şartları

Meslek mensuplarının mali sorumluluğuna gidilebilmesin için ilk koşul VUK mükerrer 227'nci maddede de belirtildiği üzere beyannamenin meslek mensubu tarafından imzalanmış ya da meslek mensuplarının kendilerine iletilen beyannameleri kullanıcı kodu, parola ve şifreleri kullanarak vergi dairesine elektronik olarak iletmış olması gereklidir. İkinci olarak ise meslek mensupları imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı sorumluluğu söz konusudur. Belirtilen uygunluk muhasebe usul ve esasları ile kanunda yer alan düzenlemeleri içermekte olup biçimsel incelemeyi kapsamaktadır.

VUK mükerrer 227'nci maddesi gereği belgelerin şekli denetimini yerine getirme sorumluluğuna giren meslek mensupları gereken mesleki özen ve titizliği göstermesi gerekir. Sorumluluğun oluşması için mesleki özen ve dikkat yükümlülüğün ihlal edilmiş olması gerekir.¹⁵ Meslek mensupları mükelleflerin kendisine ibraz ettikleri belgeleri usulüne uygun ve eksiksiz bir şekilde kaydetmekle ve finansal tablolara aktarmakla yükümlüdür. Meslek mensubu sehven dahi olsa yevmiye defterine yanlış aktarma ya da yanlış hesaba kaydetme gibi fiiller vergi ziyana sebep olduğunda sorumluluğu oluşmaktadır (Şenyüz, 2016: 2571). Meslek mensubunun sorumluluğu mesleki görevi ve yetkisi kapsamında olan işlemlerle sınırlıdır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının karşıt inceleme yetkisi bulunmaması nedeniyle belgelerin üçüncü kişilere uygunluğundan da sorumlu tutulması mümkün değildir. Ayrıca mükellef ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma

¹⁴ Danıştay 11'üncü Daire 30.10.1995 Tarih E.1995/248, K.1995/2809 sayılı Kararı

¹⁵ Danıştay 4'üncü Daire E. 2008/3229, K. 2010/2725 sayılı Kararına göre "işlemlerini tasdik ettiği mükellefle ilgili olarak yaptığı incelemede gerekli olan mesleki özen ve sorumluluğu göstermediği açık olan davacının, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalar nedeniyle müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla bu borçlardan dolayı ödeme emri ile takip edilmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir."

raporları tutanakları kesin olup, uzlaşılan konu ve/veya miktar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili için müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla meslek mensupları sorumlu tutulamaz.¹⁶

3568 sayılı kanunun 12'nci maddesi gereği YMM'lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumluluğu söz konusudur. YMM'lerin tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan sorumluluğu vardır. YMM'lere tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli sayıda güvenilir kanıtları toplayabilmesi ve tasdik doğruluğunu belirleyebilmesi için bazı yetkiler verilmiştir. Hizmet verdikleri mükellefin tasdik kapsamında sınırlı olmak koşuluyla fiili durum ve belgeleri esas alarak araştırma yapabilmektedir. Dolayısıyla tasdik edilen işlemin doğru olmaması meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Ancak belirtmek gerekir ki meslek mensupları VUK'un 135'inci maddesinde sayılan kişilerin sahip olduğu yetkilere sahip değildir. Doğruluk denetiminin tasdik kapsamında sınırlı olduğu göz önüne alınarak yetkiyi aşan sorumluluk yüklenmesi hukuka aykırılık oluşturur. Meslek mensuplarına kanununda öngörülme-yen sorumluluk yüklenmesi vergilerin kanuniliği ilkesine de uygun düşmeyeceği açıktır.

Meslek mensubunun mali sorumluluğuna gidilebilmesi için gereken bir diğer koşul ise vergi ziyanının ortaya çıkmasıdır. Sorumluluk kapsamına vergi ziyayı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi girmekte usulsüzlük cezaları ise sorumluluk kapsamı dışındadır. Örneğin mali müşavir mükellefin ilgili döneme ait beyannamesini vermemesi nedeniyle VUK mükerrer 355'inci maddesi gereği mükellefe kesilecek özel usulsüzlük cezasının VUK mükerrer 227'inci maddesi kapsamında mali müşavirlerden talep edilmesi mümkün değildir. Böyle bir durumda mali müşavirin mükellefe karşı özel hukuk hükümlerine göre sorumluluğu söz konusudur (Çitil, 2019: 291).

VUK mükerrer 227'inci maddesine göre mali sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte sorumlu tutulmuştur. Kanun maddesinde gecikme faizine yer verilmiş olup gecikme zammına ilişkin herhangi bir hüküm

¹⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.03.2008 tarihli E. 2007/319, K.2008/212 sayılı Kararında tarhiyat öncesi uzlaşılan ancak vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili için müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla meslek mensubuna tebliğ ödeme emrine ilişkin YMM mesleğinin gereği olan mesleki özenin söz konusu tasdik işlemlerinde yerine getirilip getirilmediğinin de dikkate alınması gerektiğini belirterek düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

bulunmamaktadır. Gecikme faizi; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için hesaplanmaktadır (VUK md. 112). Gecikme faizi vergi ziyayı ile ilgili olup vergi aslı bakımından fer'i alacak niteliğinde olup vergi ziyayı cezasıyla ilgisi yoktur (Şenyüz, 2016: 2565). Gecikme zammı ve gecikme faizi için genel kabul gören husus ceza niteliğinde olmadığıdır (Doğrusöz, 1991). Kanun maddesinde gecikme zammına yer verilmediğinden meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamında değildir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2020/1111, K.2020/1270 sayılı Kararında *“ek mali yükümlülük niteliğinde olan ve mükellefin vergi ve vergi ziyayı cezasının vadesi içerisinde ödememesine yönelik fiilinden 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesi bağlamında herhangi bir sorumluluğu bulunmayan davacının gecikme zammı yönünden sorumluluğu bulunmamaktadır.”* şeklinde belirtilerek gecikme zammı kapsamında meslek mensubunun sorumluluğu bulunmadığı ifade edilmiştir.

2.4.2.2.2. Sorumluluğun Başlangıcı Olarak Ödeme Emri

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerin kamu hukukundan doğan alacakları, özel hukuk kapsamındaki alacakların tahsilinden farklı kurallara tabidir. 6183 sayılı AATHUK kapsamında düzenlenen bu kurallar çerçevesinde vadesinde ödenmeyen alacaklar için devlet ve diğer kamu kuruluşlarına, özel hukuk kapsamındaki kişilere tanınmayan üstün hak ve ayrıcalıklar verilmiştir. Devlet ve kamu tüzel kişiler bu hak ve ayrıcalıkları kullanarak alacağını tahsil imkânına sahip olmaktadır (Candan, 2006: 149-150). Vergilendirme sürecinin tahsil aşamasıyla ilgili olan ödeme emri kamu borçlusuna ödeme yapma konusunda verilen uyarı niteliğindedir. Sorumlu ödeme emri tebliğinden itibaren 15 gün içinde vergi yargısında açacağı davada böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında itirazda bulunabilir (AATUHK md. 58).

Mali sorumluluğu vergi inceleme raporu ile saptanan meslek mensuplarıyla ilgili yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılmaktadır. Meslek mensupları vergi ve cezaların kendi görev ve sorumluluğundan kaynaklanmadığını somut delillerle ortaya koyması durumunda ödeme emri itiraz sebepleri arasında sayılan *“böyle bir borcunun olmadığı”* kapsamında ödeme emri iptaline karar verilir. Ödeme emrinin iptal kararı sadece sorumlu için vergi ve cezayı hukuk aleminden kaldırır. Ödeme emrine verilen iptal kararı asıl borçlu vergi mükellefi

adına lehte bir sonuç ifade etmemektedir. Sorumlunun ödeme emrine açtığı davayı kaybetmesi sonucunda dava yoluna başvurmadan vergi ve cezayı ödeyerek mükellef aleyhine adli yargı mahkemelerinde rücu davası açabilir. Ayrıca ödeme emrine açtığı dava olumsuz sonuçlanması durumunda borcu ödeyerek de adli yargı mahkemelerine açacağı dava ile asıl borçlu mükellefe rücu edebilir (Eroğlu, 2016: 102). Ancak ödeme emrine itiraz edilmesi ve haksız çıkılması durumunda uygulanan haksız çıkma zammının rücu kapsamında mükelleften istenmesi mümkün görünmemektedir.

2.4.2.3. E-Maliye Uygulamaları ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Küreselleşme kapsamında sınırların ortadan kalkması, rekabet ortamının gelişmesi ve firmaların halka açılması çağın gereklerine uygun bir muhasebe anlayışını gerekli hale getirmiştir. Küreselleşme firmaların hayatta kalmasında önemli rol oynamaktadır. Küreselleşmeye birlikte yaşanan gelişmeler, muhasebenin firmaların iç ve dış faaliyetlerine güncel bilgiler sağlamada kritik bir öneme sahip olduğunu göstermiştir. Dünyanın küresel bir pazara dönüşmesiyle bugün ekonomiler, finansal piyasalar, endüstri ve politikaların hepsi uluslararası hale gelmiştir. Bu uluslararasılaşma, sınır ötesi sermaye transferinin yoğunlaşmasına, ekonomide ticaretin öneminin artmasına, dünya çapında iletişimin artmasına ve uluslararası ticaret politikalarında artışa yol açmıştır. Küreselleşmenin dünya ekonomisi üzerinde oldukça fazla etkileri olmuş ve bazı politik problemler yaratmıştır. Bununla birlikte küreselleşmenin muhasebe faaliyetlerini, yönetimi, denetimi ve vergileri yakından etkilediği görülmektedir. Uluslararası muhasebe, doğası gereği tüm ekonomiyi kapsayan küreselleşme hareketi ile bağlantılı olması nedeniyle karmaşıktır. Buna ek olarak, özellikle muhasebecinin rolü sadece kurumsal düzeyde değil, aynı zamanda ulusal düzeyde ve daha da önemlisi uluslararası düzeyde de daha önemli hale gelmiştir (Ahid ve Ayuba, 2012: 43). Küreselleşmeyle birlikte uluslararası sınırların ortadan kalkması, ekonomilerin etkileşiminin artması, iktisadi ve finansal faaliyetlerin çeşitlenmesi, gelişen teknolojiler, artan düzenleyici işlemler, muhasebe mesleğinin görevlerini ve sorumluluklarını incelemeyi gerekli hale getirmiştir. Piyasaların genişlemesine bağlı olarak küreselleşen rekabet ortamında bilgi, ticari faaliyet ile uğraşanlar için kritik öneme sahiptir. Böyle bir ortamda meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları belirlenerek sınırlarının çizilmesi önem arz etmektedir

Birçok ülke çağın gereklerine adapte olmak ve bilgi teknolojilerinden yararlanmak için e-dönüşüm uygulamalarını başlatmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı da bu kapsamda çeşitli uygulamalarla e-dönüşüme geçişi sağlamıştır. Bu süreçte defter, kayıt ve belgelerin belirlenen usul ve esaslara göre tutulması son derece önemlidir. Yeni getirilen uygulamalardan etkilenen mükellefler, meslek mensuplarından alacakları hizmetleri de bu çerçevede talep etmektedir. Muhasebe mesleğini ifa edenler yeni uygulamaların aktif kullanıcılarıdır. E-dönüşüm kapsamında getirilen uygulamalar muhasebe birimini etkilemekte olup meslek mensuplarına bazı sorumluluklar yüklemektedir.

Bilgi teknolojisinin yaygınlaşması hem özel hem de kamu sektörünü derinden etkilemektedir. Devletler bu süreçte hizmet kalitesini olumsuz etkileyen faktörleri ortadan kaldırarak performanslarını arttırmaya yönelmekte, geleneksel usullere göre işleyen devlet yapılanmalarından gün geçtikçe uzaklaşmaktadır (Demirel, 2006: 83). Bu süreçte devletlerin hizmet sunumlarında etkin ve verimliliği sağlaması daha yoğun olarak bilişim teknolojilerini kullanmayı gerektirmiştir. Kamu hizmetlerinin elektronik ortamda verilmeye başlanması, e-devlet uygulamalarını ortaya çıkarmıştır (Hepaknaz ve Harullahoğlu, 2011: 109).

Tablo 3. Geleneksel Devlet ve E-Devlette Vatandaş İlişkisi

Geleneksel Devlet	E-Devlet
Pasif Yurttaş	Aktif Müşteri-Yurttaş
Kağıt Temelli İletişim	Elektronik iletişim
Dikey/Hiyerarşik Yapılanma	Yatay/Koordineli Ağ Yapılanması
Yönetimin Veri Yükleme	Yurttaşın Veri Yükleme
Eleman Yanıtı	Otomatik Sesli Posta, Çağrı Merkezi vb.
Eleman Yardımı	Kendi Kendine Yardım/Uzman Yardımı
Eleman-Temelli Denetim mekanizması	Otomatik Veri Güncellemesiyle Denetim
Nakit Akışı/Çek	Elektronik Fon Transferi (EFT)
Tek tip Hizmet	Kişiselleştirilmiş/Farklılaştırılmış Hizmet
Bölümlenmiş/Kesintili Hizmet	Bütünsel/Sürekli/Farklılaştırılmış Hizmet
Yüksek İşlem Maliyeti	Düşük İşlem Maliyeti
Verimsiz Büyüme	Verimlilik Yönetimi
Tek Yönlü İletişim	Etkileşim
Uyruk İlişkisi	Katılım İlişkisi
Kapalı Devlet	Açık Devlet

Kaynak: Uçkan, 2003: 47

Elektronik devlet yapısı içinde vatandaşlar kamu görevlileri ile bire bir karşı karşıya gelmemekte, bilgi iletişim omurgası üzerinden kamu bilgi sistemine erişerek bu

bilgi sisteminin yönlendirmesiyle talep ettiği kamu hizmetlerine ulaşmaktadır. Dolayısıyla kamu hizmeti talep eden kişiler kamu kurumuna doğrudan erişmek yerine aracı durumundaki kamu bilgi sisteminin yönlendirmesiyle kamu hizmeti sağlanmaktadır (İnce, 2001: 24).

E-devlet uygulamalarına geçişi gerekli hale getiren nedenlerden biri ise vatandaşların, özel sektörde sunulan hizmet kalitesini devlet hizmetleri için de talep eder hale gelmiş olmasıdır (Hepaknaz ve Harulloğlu, 2011: 109). İşletmelerin internet teknolojilerini yoğun olarak kullanmaya başlamasının ardından devlet yönetimleri de harekete geçmiş, kamu yönetimi alanında değişiklikler yapılmıştır. Bu hususta elektronik devlet kavramı meydana gelmiştir. Devletin aksaklıkları gidermeye yönelik yaptığı düzenleme sürecinin başlangıç noktası genellikle vatandaş odaklı hizmet anlayışına dayanmaktadır. Devlet hizmetlerinin etkin işleyebilmesi, hükümetlerin kalıcı olabilmesi temelde vatandaş memnuniyetini sağlamakla mümkündür. Toplumsal ihtiyaçların karşılanması devletin en önemli fonksiyonudur. Toplumsal ihtiyaçlar ise kamu hizmeti sunumuyla karşılanmakta olup bu hizmetlerin gerçekleşmesi için gereken finansman farklı şekillerle elde edilmektedir. Bu finansmanlardan en önemlisi ise devletlerin egemenlik erklerinin bir sonucu olan vergilerdir. Ülkeler vergi gelirlerini güvence altına almak, vergi kayıp ve kaçığını önlemek, kamu hizmetlerinin kalitesini arttırmak için bilişim teknolojilerinden faydalanması E-devlet uygulamalarını ön plana çıkarmıştır (Öz ve Bozdoğan, 2012: 68).

Türkiye de bu çerçevedeki gelişmeleri takip ederek devlet yapısına yönelik bazı değişim politikalarını uygulamaya koymuştur. Bilgi teknolojilerinde yaşanan değişime yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi gelirlerini artırmak, vergi toplama maliyetini düşürmek, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, şeffaf ve daha kontrollü bir ortam elde etmek, işlemlerin daha hızlı ve ulaşılabilir olmasını sağlamak ve ayrıca vergi denetimlerinde etkinliği artırmak amacıyla e-dönüşümü başlatmıştır (Gönen ve Solak, 2017: 78).

Vergi Usul Kanununun mükerrer 242'nci maddesi ile elektronik defter, belge ve kayıtlar ve bu kayıtlarda kullanılacak elektronik imza ile ilgili usul ve esas belirlemeye yetkili kılınan Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak belgelerde yeni düzenlemeler yapmakta olup gün geçtikçe elektronik uygulamaların yaygınlaştığı ve hatta zorunluluk kapsamına alındığı görülmektedir. Bakanlık bu çerçevede e-arşiv, e-

fatura, e-serbest meslek makbuzu, e-irsaliye, e-gider pusulası, e-müstahsil makbuzu, e-bilet, e-sigorta poliçesi, e-sigorta komisyon gider belgesi, e-dekont ve e-döviz alım satım belgesi gibi uygulamalarla e-dönüşüm ile ilgili çalışmaların kapsamını giderek genişletmektedir. Ayrıca Defter-Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, çiftçi işletme defteri, envanter defteri, amortisman defteri, damga vergisi defteri, bitim işleri defteri, ambar defteri de tutulabilmektedir (Ulusan ve Bozkurt, 2021:8).

Tablo 4. E-Fatura, E-Arşiv, E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı ve E-Tebliğat Sistemiyle Gönderilen Tebliğat Sayıları

	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	e-Arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	e-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	e-tebliğat sistemi ile gönderilen tebliğat sayıları
2010	114	6*	-	-
2011	3.024	6*	-	-
2012	3.182	6*	28	-
2013	16.270	6*	47	-
2014	19.375	7*	18.500	-
2015	46.800	1.915	45.321	-
2016	61.013	6.161	59.451	4.429.001
2017	72.036	11.306	70.495	14.498.246
2018	88.837	24.030	86.901	18.059.125
2019	187.597	155.050	122.396	17.481.926

* Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), ve e-arşiv kullanıcıları dahildir.)

Kaynak: Gelir idaresi başkanlığının yayınladığı faaliyet raporlarından derlenmiştir. <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (17.01.2021).

E-dönüşüm çerçevesinde yapılan düzenlemeler gerek birey ve gerekse kurum olmak üzere bütün birimleri yakından ilgilendirmektedir. Elektronik uygulamaların yasal düzenlemelerle zorunluluk kapsamına alınması ilgili uygulamalardan yararlanan mükellef sayıları arttırmaktadır. Mükellefler ile vergi idaresi arasında ilişkinin yürütülmesinde kilit rol üstlenen meslek mensupları bu sistemin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Elektronik uygulamalardan en fazla etkilenen ve meslek gurupları içinde bu uygulamaların en aktif kullanıcıları meslek mensuplarıdır. Meslek mensupları bu anlamda bilgi teknolojileri uygulamalarının hayata geçirilmesi noktasında önemli bir rol üstlenmektedir. Meslek mensupları elektronik dönüşüm sürecine gerek teknolojik sistemlerin kurulumu gerekse sistemlerin uygulanması konusunda mükelleflere

yardımcı olmakta, bu sayede mükelleflerin bu uygulamalara uyum süreci kolaylaşmaktadır.

Geçmişte yer alan geleneksel uygulamaların ardından Hazine ve Maliye Bakanlığı 3568 sayılı Yasa kapsamında yetki almış meslek mensuplarına yönelik bazı uygulamalarda değişikliğe gitmiştir. Bakanlık mükelleflerin vergi beyannamelerini, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerini uygun görmüştür. E-devlet kapsamında getirilen e-beyan sistemiyle meslek mensuplarına e-beyanname göndermeye aracılık yetkisi getirilmiştir. Bu kapsamda elektronik beyanname gönderilmesinde mükellef ile meslek mensubu arasında aracılık sözleşmesi yapılması gerekli olan mükellefler belirlenmiş, mükelleflere ve meslek mensuplarına beyanname çağrı merkezi sistemiyle yardım hizmetleri sunulmuş, internet vergi dairesi kurularak hem meslek mensuplarına belirli hizmetler vermeye başlanmış hem de vergi hesap numarası sorgulama olanağı sağlanmış, mükellef vergi levha sorgulama ve teyidi imkânı verilmiştir (Kaya, 2015: 52). Meslek mensupları, sözleşme yaptığı ve beyannamesini gönderdiği vergi mükellefleri ile sözleşme kapsamındaki mükellefiyetle ilgili bildirim ve beyannamelerini vergi dairesine elektronik ortamda iletme ile ilgili bütün işlemlerinin hak ve yetkisini aracılık sözleşmesi sayesinde ulaşmaktadır. Aracılık sözleşmesiyle mükellefler, meslek mensupları yardımıyla vergi dairesine karşı olan edimlerini icra etmekte bu sayede gelir idaresi elektronik sözleşme ile mükelleflerin beyannamelerini mali müşavirler üzerinden dijital olarak kabul etmiş olmaktadır. (Kaya, 2015: 54-55).

Meslek mensuplarının e-beyanname gönderme aracılık yetkisi almayı istemesi halinde 340 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğin ekinde bulunan, elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi talep formunu doldurarak bağlı oldukları vergi dairesine kendisinin, tüzel kişilik şeklinde faaliyette bulunanların ise kanuni temsilcilerinin başvuruda bulunması gerekmektedir. Mali Müşavirin mesleği aktif olarak yerine getirdiği hususu doğrulandıktan sonra kullanıcı kodu, parola ve şifreyi meslek mensubuna iletilmektedir. Meslek mensuplarına elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi verildikten sonra aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannamelerin yanında münferit olarak istekte bulunan müşterilerin beyannamelerinin gönderilmesine de aracılık edebilmektedir. Ancak böyle bir durumda meslek mensubu ile vergi mükellefi arasında konuya ilişkin özel bir sözleşme düzenlenmesi zorunludur.

Aracılık ve sorumluluk sözleşmesi taraflara karşılıklı olarak belirli sorumluluklar ve yükümlülükler getirmektedir. Meslek mensuplarının, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi ile ilgili yayımlayacağı düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uyması gerekmektedir. Meslek mensubu, mükellefin kendisine ilettiği bilgi ve belgeleri kanunda belirtilen kurallara uygun olarak e-beyannameleri doldurması, elektronik ortamda göndermesi ve gönderilen beyanname sonrası tahakkuk fişini alması gerekli olup bu kapsamda mükellefe ve ilgili vergi dairesine karşı sorumluluğu meydana gelmektedir. İlgili sözleşme kapsamında mükellef, beyannameye yer alması gereken bilgi ve belgeyi meslek mensubuna eksiksiz olarak sunmakla yükümlüdür. Meslek mensubunun sorumluluğu kendisine sunulan bilgilerle sınırlıdır. Bu kapsamda meslek mensubuna iletilmeyen ya da eksik iletilen ve yanlış aktarılan bilgi ve belgenin beyannameye yansması nedeniyle meslek mensubunun sorumluluğu oluşmayacaktır.

3568 sayılı Yasaya göre meslek mensupları yanlış veya eksik yerine getirilen beyanlar ve bildirimler nedeniyle cezai müeyyidelerle karşılaşmaktadır. Mesleğin getirdiği görevi yapmayanlar veya kusurlu yapanlar durumunun niteliği ve ağırlık derecesine göre cezalandırılmaktadır. Bu cezalar disiplin cezaları olabileceği gibi meslekten men şeklinde de olabilmektedir. Meslek mensupları elektronik ortamda vergi dairesine gönderilmesine aracılık edilecek olan beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizleri ödenmesinden 213 sayılı VUK mükerrer 227'nci maddesi uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluğu söz konusudur.

Elektronik uygulamalarla yürürlüğe giren bir diğer uygulama e-tebligattır. 213 sayılı VUK'nda yer alan memur aracılığıyla tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, dairede veya komisyon huzurunda tebliğ, posta yoluyla tebliğ şekillerine ilave olarak 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Yasa ile elektronik ortamda tebliğ uygulaması getirilmiştir ve e-tebligat sistemi dijital ortamda mükelleflere uygulanmaya başlamıştır. Bu tebliğin fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğuracağı hüküm altına alınmıştır.

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi borcu doğmakta olup verginin tarh edilmesiyle de borcun miktarı belli olmaktadır. Vergileme sürecince tarhtan sonra

gelen aşama ise vergilendirmeye ilgili işlemlerin mükellefe bildirilmesi olan tebliğ aşamasıdır. Tebliğ, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında köprü görevini gerçekleştirmektedir. Beyan usulü dışında, mükellefler ve vergi sorumluları kendileriyle ilgili tarh edilen vergi ve takdir olunan matrahlardan, ceza sorumluları ise kesilen cezalardan tebliğ ile bilgi sahibi olmaktadır (Oktar, 2017: 125). VUK'nun 93'üncü maddesine göre; vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır. VUK'nun 94'üncü maddesinde tebliğ yapılabilecek mükellefler sıralanmıştır. Buna göre tebliğ asıl olarak mükelleflere yapılmakla birlikte, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere de tebligat yapılabilmektedir (VUK, md. 94/1). VUK 8/3'üncü maddesindeki *“...bu kanunun müteakip maddelerinde geçen ‘mükellef’ tabiri vergi sorumlularına da şamildir”* ifadesi ile gerektiğinde vergi sorumlusuna da tebliğ edilebileceği anlaşılmaktadır. Muhatabın işyerinde olmaması halinde tebliğ, ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müdahdemlerinden birine yapılabilecektir. Ancak tebligatı alacak kimsenin görünüşüne göre 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekmektedir (VUK, md. 94/3). VUK'nun 107/A maddesine 23.07.2010 tarihinden itibaren ilave edilen hükümlerle *“bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir”* ifadesine yer verilmiştir.

Meslek mensuplarının vergi beyannameleri internet ortamında şifre ve parola yardımıyla göndermesi uygulamada bazı sorunlara yol açabilmektedir. Meslek mensuplarının elektronik ortamda gönderdikleri beyannamelerde, söz konusu beyannamenin hangi meslek mensubunun kullanıcı kodu ve şifresiyle gönderildiği herhangi bir şüpheye neden olmayacak şekilde tespit edilmesi gerekir. Uygulamada meslek mensupları dilekçelerin verilmesi sırasında yanılmaları durumunda mükelleflerin e-postası yerine kişisel e-posta adreslerini idareye bildirmeleri halinde tebligatların meslek mensuplarına iletilmesi söz konusu olabilecektir. Ancak Danıştay 4'üncü Dairesinin E. 2006/1433, K. 2006/2157 sayılı Kararında, şirketin beyannamelerini imzalayan serbest muhasebeciyi şirketin çalışanı, temsilcisi veya memuru kabul etmek mümkün olmadığı için mali müşavire yapılan tebliğin usule uygun olmadığını belirtilmiştir. Meslek mensubu vekâletname ile mükellef adına tebliğ

evrakını almaya yetkili olması halinde ilgili tebliği alabilmektedir. Meslek mensupları herhangi bir vekâleti olmadan mükellefe gönderilen ceza ihbarnamelerini ya da ödeme emirlerini de tebellüğ edememektedir. Meslek mensubunun kişisel elektronik adresine gelen bir tebligatı unutmama, yanılma, işi bırakma, mükellefin ortadan kaybolması, ihtilaf vb. nedenlerle tebliği muhatabına göndermemesi veya göndermemesi durumunda, Borçlar Kanununun haksız fiil sorumluluğuna ilişkin hükümleri ile karşılaşması muhtemeldir (Doğrusöz, 2015). Borçlar Kanunu 49’uncu maddesine göre kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlü tutulmuştur. Yine Borçlar Kanununun 40’ıncı maddesine göre *“Yetkili bir temsilci tarafından bir başkası adına ve hesabına yapılan hukuki işlemin sonuçları, doğrudan doğruya temsil olunanı bağlar. Temsilci, hukuki işlemi yaparken bu sıfatını bildirmezse, hukuki işlemin sonuçları kendisine ait olur”* hükmü gereği meslek mensuplarının sorumlulukları meydana gelebilir. Meslek mensuplarının mükellefin gıyabında aldığı iletiler ve ihbarnameler mali müşavire tebliğ yerine geçtiği takdirde mükellefin ve mali müşavilerin hakları bakımından sorunlar oluşmaktadır. Dolayısıyla meslek mensupları mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstererek bu sorumluluktan kurtulmaları mümkündür aksi takdirde meslek mensupları müeyyideyle karşılaşabilecektir.

2.1.1. Meslek Mensuplarının Diğer Kanunlardan Kaynaklanan Yetki ve Sorumluluğu

Meslek mensuplarının sorumlulukları geniş bir mevzuata yayılmıştır. Meslek mensupları hem devlete hem gerçek ve tüzel kişilere hizmet sunması nedeniyle farklı kanunlarda yer alan sorumlulukları söz konusudur. Muhasebe mesleğini icra edenlerin gerçekleştirdiği işlemler kamu ve devlet yararıyla ilgilidir. Meslek mensuplarının böylesi önemli alanda görev üstlenmiş olmaları belirli konularda mükellef ile meslek mensupları arasında sözleşme yapma zorunluluğunu getirmiştir. Mükellef ve meslek mensubunun imzaladığı sözleşmeyle özel hukuktan kaynaklanan yasal bir ilişki kurulmaktadır. Meslek mensupları ile mükellef arasında sözleşme yapılması, taraflar arasında hem hukuki bir güven sağlamak hem de nitelikli hizmet sunulmasına yardımcı olmakta ve bu sayede hizmet kalitesini de arttırmaktadır (İleri, 2015: 118).

Meslek mensupları mükellefle yaptığı sözleşme kapsamında Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde sorumluluk altına girmektedir. Meslek mensuplarının akitten doğan sorumlulukları, imzaladıkları sözleşmenin kapsamı ve amacı hakkında yükümlülüklerini yerine getirmemekten veya eksik yerine getirmekten

kaynaklanmaktadır. Taraflardan birinin ya da iki tarafında yükümlülükleri yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesiyle sözleşme ihlal edilebilir. Akdin ihlal edilmesi durumunda akdi ihlal eden taraf ihlalden doğan zararı ödemekle yükümlüdür (Özel, 2005: 214). Meslek mensupları, imzaladıkları sözleşme kapsamında hizmetlerini gereği gibi yerine getirme konusunda müşterilerine karşı sorumluluk altına girmektedir. Sözleşmenin müşteriler tarafından ihlal edilmesi, sözleşmenin değişmesi ya da feshedilmesi ya da müşterinin ihmali nedeniyle yanlış bilgi vermesi gibi nedenler meslek mensuplarının hizmetlerini etkin bir şekilde sunamamalarına neden olabilir. Bununla birlikte meslek mensubunun ihmalkâr davranışı nedeniyle açılacak haksız fiil davalarında meslek mensubunun görevi kusurlu yerine getirilmesi, zarar ve kusurlu davranış arasında neden-sonuç ilişkisi olduğuna dair kanıt gereklidir (Paschall, 1988: 704).

Meslek mensuplarının mükelleflere sunacakları hizmetlerin sağlıklı yürütülebilmesi ayrıntılı ve sağlam bir sözleşme içeriğiyle mümkündür. Muhasebe meslek mensupları mükelleflere karşı hizmetlerini bağımsız ya da bağımlı olarak yerine getirmektedir. Bağımsız olarak çalışan meslek mensuplarının mükelleflerle yaptığı sözleşmeler vekâlet sözleşmesi, bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının ise hizmet sözleşmesidir. İki sözleşme türünde de meslek mensubunu sadakat ve özen borcu altına girmektedir.¹⁷ Meslek mensuplarının mükellefle imzaladığı sözleşme kapsamında mesleki faaliyetlerini sürdürse de kanunda sınırları çizilen mesleği ifa etmektedir (Şenyüz, 2016: 2563). YMM'lerin akdettikleri sözleşmenin türüyle ilgili pek çok tartışma söz konusudur. Genel kanı ise YMM'lerin imzaladıkları sözleşmelerin istisna (eser) akdi olduğu yönündedir. YMM'lerin yapmış olduğu sözleşmeler hizmet sözleşmesi değildir. Çünkü yeminli mali müşavir bir işverene bağımlı olarak çalışmaz, işverenden emir almamaktadır. Mesleki bilgisinin üstünlüğü nedeniyle bağımsız olarak vergi yükümlüsüyle vergi yönetimi arasında hakem rolündedir (Özel, 2005:216). İstisna (eser) akdi TBK 470'inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; *“Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel*

¹⁷ 6098 sayılı TBK'nın 506'ıncı maddesinde vekâlet sözleşmesi bakımından *“Vekil üstlendiği iş ve hizmetleri, vekâlet verenin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle yürütmekle yükümlüdür.”* TBK 396'ıncı maddesinde da hizmet sözleşmesi bakımından ise *“İşçi, yüklediği işi özenle yapmak ve işverenin haklı menfaatinin korunmasında sadakatle davranmak zorundadır. İşçi, işverene ait makineleri, araç ve gereçleri, teknik sistemleri, tesisleri ve taşıtları usulüne uygun olarak kullanmak ve bunlarla birlikte işin görülmesi için kendisine teslim edilmiş olan malzemeye özen göstermekle yükümlüdür...”* hükümleri ile sadakat ve özen borcu düzenlenmiştir.

ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.” denilmektedir. Tanımda da yer verildiği üzere eser sözleşmesi belirli bir bedel karşılığında emek sarf ederek eser meydana getirme anlaşmasıdır (Erdoğan,1990:135). Eser sözleşmesi kapsamında sadakat ve özen borcu altına girildiği görülmektedir (TBK md. 471). Şüphesiz meslek mensupları mesleğinin yerine getirirken gerekli özen ve titizliği göstermelidir. Bahsedilen özen kavramı, borçludan beklenen ve borcun yerine getirilmesi için gerekli olan irade, azim, itina ve dikkat gibi sübjektif unsurlara ilave olarak görülen iş için borçlunun şahsiyetinde bulunması zorunlu olan bedeni ve fikri özelliklerinin toplamıdır (Erdoğan, 1990: 142). Meslek mensupları gerekli mesleki özeni göstermemeleri durumu sözleşme ihlali edilmiş olmaktadır.

Meslek mensuplarının akitten kaynaklanan sorumluluklarının belirleyebilmek için belirli durumların saptanması gerekir. Bunlar;

- Bir akdin olması,
- Akdin ihlal edilmiş olması,
- Akdin ihlali nedeniyle zararın oluşması,
- Zarar ile akit arasında illiyet bağı olmasıdır (Özel, 2005:214)

Belirtilen maddelerden kısaca bahsetmek gerekirse;

Bir akdin var olması: Meslek mensupları mükelleflerle belirli bir işi görme amacı taşıyan sözleşmeler yapmaktadır. Meslek mensupları ile gerçek ve tüzel kişilerle yapılan sözleşmeler kanunlarda sınırları çizilen hizmetlerin yerine getirilmesiyle ilgili olup bu sözleşmeler imzalandığında taraflar karşılıklı olarak sorumluluk altına girmektedir. Sözleşme, mesleki kusurdan kaynaklanan hukuki sorumluluğun sınırlandırılması için meslek mensupları ile mükellefler arasında kurulan ve iki tarafı da bağlayıcı özelliği bulunan bir akittir (Yoruldu, 2019: 118). Ülkemizde meslek mensubu ile mükellef arasında sözleşme yapılması zorunlu tutulmuş, sözleşme yapılmaması müeyyidelere bağlanmıştır. Taraflar arasında sözleşme yapılmadan hizmet yürütüldüğü takdirde de sorumluluk oluşmaktadır. Meslek mensubu herhangi bir hizmet sözleşmesi düzenlemeden mükellefin muhasebe işlerini yürütmesi onu sorumluluktan ve suça iştiraktan kurtarmamaktadır.¹⁸

¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E.2019/1854, K.2020/943 Kararında “...Davacı hakkında düzenlenen meslek mensubu disiplin raporunda, davacının ... ile herhangi bir hizmet sözleşmesi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24'üncü maddesinde; defter tutma, süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde, inceleme, tahlil ve denetim yapma ve bunlarla ilgili rapor ve benzerlerini düzenleme, YMM'lerin tasdik işlemleri gibi çalışma konularında sözleşme yapılması zorunlu kılınmıştır. Yönetmeliğin 25'inci maddesinde de sözleşmede bulunması gereken asgari bilgilere değinilmiştir. Meslek mensubu üzerine düşen sözleşmeden kaynaklı yükümlülükleri yerine getirmediği takdirde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği kapsamında da müeyyideyle karşılaşacaktır. Buna göre meslek mensuplarının yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul edilmesi durumunda kınama cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

Akdin ihlali: Meslek mensupları imzaladığı sözleşme kapsamında üzerine düşen dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmediği takdirde akdi ihlal etmiş olur. İş görme yükümlülüğü asli bir görev olmakla beraber gereken özen ve titizliği göstermek bir yan yükümlülüktür ancak akdin ihlal edilmesi konusunda etkin bir rol oynar (Özel, 2005: 217). Meslek mensubu faaliyeti esnasında kusurlu bir davranışıyla zarara sebebiyet vermesi halinde bu zararı gidermekle yükümlüdür. Kusur, hukuk düzeninin kınadığı irade noksanı ya da davranış biçimi olarak ifade edilmekte olup kast ve ihmal olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Kast, hukuka aykırı sonucu bilerek ve isteyerek davranma hali iken ihmal, fiili gerçekleştiren kişinin hukuka aykırı sonucu istememekle beraber gerekli önlemleri almaması, gerekli özeni göstermemesidir. İhmalde irade hukuka aykırı sonuca yönelmemektedir ancak eylemde bulunan kişi normal özeni de göstermemiştir (Erzurumluoğlu, 1977: 89). Bir başka ifadeyle ihmal, aynı koşullar altında ve aynı vasıftaki kişilerin iş hayatında gösterdikleri özenin gösterilmemesidir, kısaca özen eksikliğidir (Ayan, 1996: 227). Meslek mensupları imzaladıkları sözleşme ile mesleki özeni gösterme yükümlülüğü altına girmektedir. Meslek mensuplarının sorumluluk bilinciyle hareket etmesi beklenmekte, üstlenmiş olduğu yükümlülükleri yerine getirmemesi ise özen yükümlülüğünün ihlali anlamına gelmektedir. Meslek mensubunun sorumluluğunun oluşabilmesi için sayılan koşullara

düzenlemeden muhasebe işlerini yürüttüğü ve 2008 yılının muhtelif dönemlerine ilişkin beyannamelerini elektronik ortamda verdiği belirtilerek ...'nün gerçekte herhangi bir mal veya hizmet alım satımına dayanmayan işlemlerini, gerçek bir ticari faaliyetmiş gibi gösteren anılan beyannameleri düzenleyip elektronik ortamda göndermesinin, hem 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi, hem de (4) Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlenen sorumluluk kapsamına girdiği ve davacının müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunduğu sonucuna varılmıştır..."

ilave olarak akdin ihlalden zarar oluşması, zarar ile akit arasında sebep-sonuç ilişkisinin bulunması ve meslek mensubunun kusurlu olması gereklidir.

Akdin ihlali nedeniyle zararın oluşması: Zarar; hukuk tarafından korunan maddi ve manevi bir varlığın, zarar verici bir olay neticesinde oluşan durumu ile o olay hiç olmasaydı göstereceği durum arasında ortaya çıkan olumsuz farktır (Erzurumluoğlu, 1977: 88). Maddi zarar bir kimsenin malvarlığında oluşan ve para ile ifade edilebilen eksilme iken manevi zarar bir kimsenin malvarlığı dışında manevi değerlerine yani şahıs haklarına karşı saldırı sonucunda duyduğu acı ve elemidir. Meslek mensubunun fiili nedeniyle oluşan zarar, maddi zarar mahiyetindedir. Akdin ihlalden zarar doğması hem akdin ihlali anlamına gelmekte hem de meslek mensubunun akdi sorumluluğunun oluşması demektir (Özel, 2005: 218).

Zarar ile akit arasında illiyet bağı bulunması: Özel hukuk hükümlerinde hâkim olan teori, uygun illiyet teorisidir. Dolayısıyla Türk hukukunda illiyet bağının belirlenebilmesi için illiyet bağı teorilerine başvurmak gereklidir. (Eren, 1999: 171). *“Somut olayda gerçekleşen türden bir sonucu, olayların normal akışına ve hayat tecrübelerine göre, mahiyeti ve ana temayülü itibariyle meydana getirmeye genel olarak elverişli olan veya bu türden bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak artırmış bulunan zorunlu şartla söz konusu sonuç arasındaki bağa uygun illiyet bağı denilir”* (Eren, 1999: 52). Buna göre oluşan zarar ile meslek mensuplarının zarara neden olan davranışı arasındaki bağlantıyı belirlemek bunu somut delillerle ortaya koymak önemlidir. Nitekim zarar ile bu zarara yol açan fiil arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulamıyorsa sorumluluktan bahsedilemeyecektir. Meslek mensupları mükellef ile sözleşme imzalayarak belirli bir yükümlülük altına girmektedir. Meslek mensubu kabul ettiği işi başarıp başaramayacağı aldığı teorik ve uygulamalı eğitimle olduğu kadar mesleki deneyimle de yakından ilgilidir. Şüphesiz meslek mensubu mesleğin gerektirdiği bilgileri bilmek zorundadır. Bilmez ise sorumluluğu söz konusu olacaktır. Ancak meslek mensubu aldığı iş için ne kadar gerekli özeni gösterirse göstereceği eğitim ve deneyimi yetersizse hata yapma ihtimali yüksektir. Dolayısıyla meslek mensubu yeterince bilgi sahibi olmadığı bir konu hakkında eksiklerini gerekli çalışma ve araştırmalar yaparak tamamlamalı ya da sözleşmeyle böyle bir yükümlülük altına girmemelidir.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te YMM'lerin sorumluluğunun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununun tam teselsül hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğin 20'nci maddesine göre; *“Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun ‘Tam Teselsül’ hükümleri uygulanır.”* şeklinde belirtilmiştir. Müteselsil sorumluluğun kanundan doğan hallerinden biri olan tam teselsül kavramı, birden fazla kişinin haksız fiil nedeniyle verdikleri zarardan müteselsil sorumlu olmalarını ifade etmektedir (Canyaş, 2006: 158). Borçlar Hukukunun tam teselsül haline ilişkin olarak kabul ettiği bazı ilkeler dolayısıyla YMM'lerin sorumluluğu söz konusu olabilecektir. İcra İflas Kanununun 203'üncü maddesindeki müşterek borçluların bir zamanda iflası ve 204'üncü maddesindeki müflisle birlikte borçlu tarafından borcun kısmen ödenmesi konularına tam teselsül halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olarak YMM'lerin sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 12'nci maddesine eklenen düzenleme kapsamında meslek mensuplarının işverenle birlikte müteselsilsen sorumluluğu öngörülmüştür. Buna göre *“Bu Kanun gereği internet, elektronik ve benzeri ortamda Kuruma gönderilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin defter ve kayıtlara ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından işverenlerle birlikte yazılı sözleşme ile yetki verilmiş serbest muhasebeci, serbest muhasebeci malî müşavir ve yeminli malî müşavirler de müştereken ve müteselsilen sorumludur.”*

3568 sayılı Yasanın 47'nci maddesine göre yetkilendirilmiş meslek mensupları görevlerini icra ederken işledikleri suçlara nedeniyle TCK'nda yer alan kamu görevlilerine ait hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre meslek mensupları TCK'nun 239'uncu maddesi gereğince müşteri sırrı kapsamındaki bilgileri yetkili olmayan kişilere açıklaması halinde 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmaktadır.

Meslek mensupları görevlerini yerine getirirken kendisine veya bir başka kişiye menfaat sağlaması durumunda TCK'nun 252'nci maddesinde yer alan rüşvet suçu nedeniyle 4 yıldan 12 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Rüşvet alan kişinin yargı görevi yapan, hakem, bilirkişi, noter veya YMM olması durumunda ise verilecek ceza üçte birden yarısına kadar arttırılacağı belirtilmiştir.

Görevi kötüye kullanma suçu TCK'nun 257'nci maddesinde hüküm altına alınmış olup görevinin gereklerine aykırı davranışlarda bulunarak kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayanların, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir. Ayrıca aynı maddede görevinin gereklerini yapmaktan ihmal veya gecikme nedeniyle kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına yol açan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

TCK'nun 204'üncü maddesi gereğince düzenlemeye yetkili olduğu resmi bir belgeyi başkalarının aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak düzenleyerek resmi belgede sahtecilik yapılması halinde üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.2. Meslek Mensuplarının Cezai Sorumluluğu

Vergi alacağının doğru ve etkin bir şekilde belirlenebilmesi gerçek ve tüzel kişilerin beyanlarının doğru belgelere dayanmasıyla mümkündür. İktisadi faaliyetlerin muhasebe ortamında kayıt altına alınmasında belgeler önemli bir yere sahiptir. Devletin kamu hizmetlerini karşılayabilmesi için mükelleflerin vergi borcunu gerçek tutarında ödemeleri ve devletin ise bu vergileri zamanında toplaması gerekmektedir. Bazen mükellefler vergi borcunu ödememek ya da azaltmak için hukuka aykırı eylemler gerçekleştirerek vergi kabahatleri ve vergi suçlarına neden olabilmektedir.

VUK'nda vergi kanunlarına aykırı eylemler iki grup olarak düzenlenmekte olup bunlardan bazıları kabahat olarak nitelenmekte, bazıları ise ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. VUK'nda hukuka aykırılıklar; vergi kabahatleri ile suç olarak nitelendirilen kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapma suçları olarak düzenlenmiştir. Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati işleyenlere idari para cezaları uygulanırken, ceza hukuku anlamında vergi suçları

işleyenlere hürriyeti bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası hükmolunmaktadır (Karakoç, 2019: 40).

2.2.1. Meslek Mensuplarının İdari Nitelikte Vergi Suçları (Vergi Kabahatleri) ve Cezaları

VUK’nda düzenlenen vergi suç ve cezalardan bazıları yargısal karara gerek olmadan ve kast unsuru aranmadan vergi idareleri tarafından parasal olarak uygulanmaktadır. Bu tür suç ve cezalar idari vergi suçları (kabahatleri) ve cezaları olarak adlandırılmaktadır (Arslan, 2011: 281).

Vergi kanunlarında kabahat ve suç oluşturan eylemi yapan kişiler kanunda yer alan vergi ziyai cezası, usulsüzlük gibi vergi cezaları ya da hürriyeti bağlayıcı diğer cezalar ile cezalandırılır (Oktar, 2017: 349). 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 14’üncü maddesinde kabahatlere iştirak şu şekilde düzenlenmiştir;

“ (1) Kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir.

(2) Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir.

(3) Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilir.

(4) Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanır.”

Kanun maddesinde iştirake ilişkin koşullar; kabahatin işlenmesine birden fazla kişinin katılması, kasten ve hukuka aykırı bir davranışın olması ve kabahat olarak tanımlanan fiilin işlenmiş olması şeklinde sıralanabilir.

VUK 344/2 maddesi *“Vergi ziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır”* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

KK ve VUK birlikte ele alındığında vergi kabahatler bakımından iştirakin ortaya çıkması için iştirak edilen kabahatin vergi ziyayı olması ve vergi ziyasına VUK 359'uncu maddede sıralanan fiillerle sebebiyet verilmesi gerekir. Meslek mensuplarının bahsedilen iştirak hükümlerine göre sorumluluğu iştirak etmiş olduğu vergi ziyayı kabahatinden dolayı ortaya çıkmakta olup iştirak durumuna göre fail olarak cezalandırılmaları söz konusu olabilmektedir.

VUK'nda vergi ziyayı "*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*" (VUK md. 341). Vergi ziyayı cezası VUK'nun 344'üncü maddesinde "*341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir*" şeklinde belirtilmiştir. Kanun hükmünde de yer verildiği gibi vergi ziyayı cezası 341'inci maddede hüküm altına alınan hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi ile meydana gelmektedir. Ancak VUK'nda bu haller belirli fiillere bağlanmamıştır. Vergi ziyasına sebep olan eylemler, hareketin taşıdığı ağırlığa göre; ağır nitelikli, orta nitelikli ve hafif nitelikli fiiller olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Kaçakçılık suçuna iştirak edilerek vergi ziyasına sebep olunması durumunda fiile iştirak edenlere kayba uğrayan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilecektir.

2.2.2. Meslek Mensuplarının Adli Vergi Suç ve Cezalarından Doğan Sorumlulukları

VUK'nda idari yaptırımların yanında ceza hukuku kapsamında olan suç ve cezalar da yer almaktadır. Kanun koyucu hukuka aykırı eylemin ağırlığını göz önüne alarak para cezasının yanında hürriyeti kısıtlayıcı cezalar da öngörmüştür (Arslan, 2011: 292). VUK'nda vergi suçları; kaçakçılık suçu (VUK md. 359) vergi mahremiyetinin ihlali, (VUK md. 362), ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (VUK md. 363) düzenlenmiştir. Vergi suçlarına ilişkin suçlar, ceza mahkemelerinde yapılan yargılama çerçevesinde cezalandırılmaktadır (Şenyüz vd., 2015: 26). Meslek mensupları VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillere iştirak etmesi durumunda hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşı karşıya kalabilmektedir.

2.2.2.1.Vergi Kaçakçılığına İştirak

VUK'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlerin durumu TCK hükümlerine göre belirlenirken kaçakçılık suçunun cezası için VUK'nun 360'uncu maddesindeki özel hükümler uygulanmaktadır. Kaçakçılık dışındaki diğer vergi suçları içinse TCK'nın hükümlerine göre işlem yapılmaktadır. İştirak TCK'nın 37'nci ve 41'inci maddeleri arasında düzenlenmiş olup VUK'nda yer alan vergi suçları bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. İştirakçini konumu ise suçun işlenişine katkısının önemine göre belirlenmektedir (Şenyüz, 2020: 502).

Kaçakçılık suçları ve cezalarının hüküm altına alındığı VUK 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller sıralanmıştır. Farklı cezaların öngörüldüğü kanun maddesinde, faildeki kastın yoğunluğu ve birlikte işlenen fiillerdeki hukuki ihlalin yoğunluğuna göre üç grup suç fiili söz konusudur (Öz ve Armağan, 2018: 5).

VUK md. 359'u a bendine yer alan birinci grup fiiller; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır. Bu suçları işleyenlerin on sekiz aydan üç yıla hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK 359. maddesinin b bendinde sıralanan ikinci grup fiiller ise; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmaktır. Bu fiilleri işleyenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Son olarak 359'uncu maddenin c bendinde hüküm altına alınan üçüncü grup fiiller; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması bulunmadığı halde basmak veya bilerek kullanmaktır. Bu fiili işleyenler iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilmektedir.

Genel olarak bir suçun oluşabilmesi için gerekli olan hususlar suçun unsurları olarak nitelendirilmektedir. Suçun unsurları; kanuni, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsuru olarak ortaya konabilir. Bir fiilin kanunda suç olarak gösterilmesi ve kanundaki tanıma uygun olması kanuni unsur olarak ifade etmektedir. VUK'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler açık bir şekilde sıralanmıştır. Buna göre suç oluşturan hareketin 359'uncu maddede sayılan fiillere uygun olması gerekir.

Suçun varlığı için gereken bir diğer husus maddi unsurdur. VUK'nun 359'uncu maddesinin a, b ve c bentlerinde sıralanan hareketler seçimlik hale getirilmiştir. Bu hareketlerin işlenmesi durumunda suç oluşmaktadır. Kanun maddesinde sayılan fiiller için vergi ziyayı sonucu aranmamışken bazılarında yalnızca hareket tanımlanmıştır.

TCK'da suçun oluşması kastın varlığına bağlanmıştır. Dolayısıyla hareketi yapan kişide kast yoksa suçun manevi unsuru tamamlanmamış olacağından kişi cezalandırılmayacaktır. VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan suçlar taksirle işlenebildiği hususunda bir hüküm bulunmadığından bu fiiller kasıtlı olarak işlenmektedir. Örneğin herhangi bir mal alışverişi olmadan belge düzenlemek kasıt olmadan işlenebilecek bir hareket değildir (Şenyüz, 2020: 462).

Hukuka uygunluk nedenleri, kanundaki tanıma uygun bir hareketin hukuk düzeni tarafından izin verilen bir sebebin bulunmasıdır. TCK'da sayılan hukuka uygunluk sebepleri vergi kaçakçılığı suçu bakımından herhangi bir özellik göstermemektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katkılarıyla da gerçekleştirilmektedir. Suç oluşturan eylemlerin daha kolay yerine getirilebilmesi için bazen başka kişilerin yardımı ile yapıldığı görülmektedir. Bu kişiler suça farklı ağırlıkta katkılarıyla dahil olmaktadır. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği vergi kaçakçılığı suçunda da eylemi gerçekleştirenlere cezai yaptırım uygulanması gerekir.

Meslek mensupları ifa ettiği görevler gereği mükelleflere en yakın meslek gruplarından birisidir. Meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı suçuna iştiraki somut bir şekilde tespit edilmesiyle cezai sorumlulukları oluşmaktadır. Dolayısıyla suçun unsurlarından kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurları gözetilerek meslek mensuplarının suça iştirak ettiği net bir şekilde ortaya konulması durumunda yaptırım uygulanması gerekmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 05.03.2015 tarih ve E.2014/120, K.2015/23 sayılı kararında da iştirake ilişkin eylemin

ve sonucun net bir şekilde ortaya konulmasından sonra yargı kararına bırakılması gerektiği belirtilmiştir. Bu karara göre;

“...Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyayı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyasına sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.”

Serbest muhasebeci mali müşavirin mükellefin kendisine getirdiği belgenin sahte olup olmadığını araştırma yetkisi ve yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yeminli mali müşavirler ise tasdik kapsamı ölçüsünde belgelerin doğruluğunu araştırmakla yükümlüdür. Ancak böyle bir durumda YMM'lerin somut olaydaki durumu belirlenmelidir (Tezcan ve Kayaer, 2015: 115). Meslek mensuplarının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden sorumluluğu bu belgeleri bilerek kullandıklarında veya harici araştırma gerektirmeden sahte olduğu anlaşılabilen belgeler kapsamı oluşmaktadır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacimleri ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler için meslek mensuplarının sorumluluğu oluşmaktadır.¹⁹ YMM'leri bu konudaki sorumluluğu 18 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde²⁰ belirtilmiştir. Buna göre “Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki

¹⁹ Danıştay 9'uncu Daire E.2000/1862, K.2002/1083 sayılı Kararı

²⁰ 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar.” Meslek mensupları böyle bir belgenin varlığını saptadıklarında bu belgenin doğru olup olmadığının tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellef herhangi bir tespitte bulunmaması veya meslek mensubu bu konuda yeterince ikna olmaması halinde bu durumu vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Böylece meslek mensubunun ilgili belgelere ilişkin sorumluluğu ortadan kalkmaktadır (Taştan, 2006: 146).

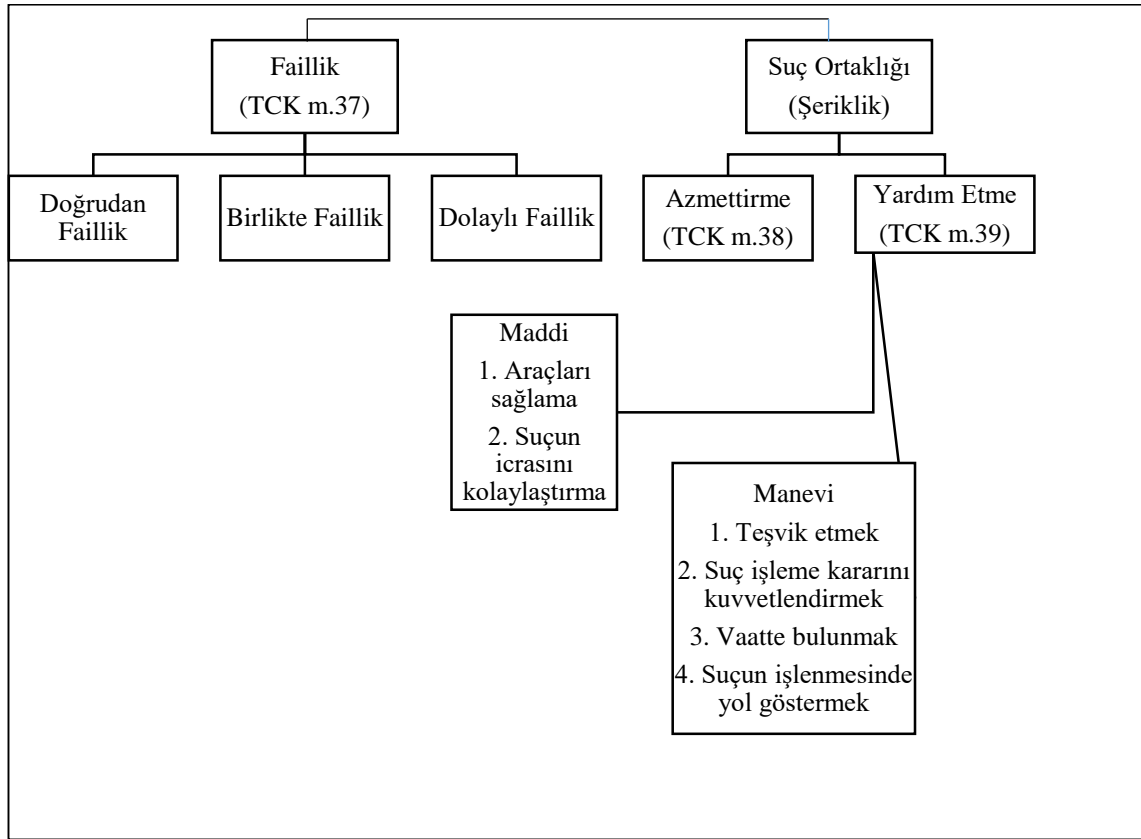
Meslek mensuplarının iştirak fiiline katıldıklarına dair yeterli ispat olmaması halinde cezai sorumluluğu oluşmayacaktır. Nitekim Yargıtay 11’inci Ceza Dairesinin Kararına²¹ göre de 3568 sayılı Kanun uyarınca muhasebe mesleğini icra ederken sundukları hizmet kapsamında beyanname vermek dışında sahte fatura suçuna ne şekilde iştirak ettiği ve maddi menfaatin bulunup bulunmadığı araştırılması gereklidir. Bu konuda Danıştay 4’üncü Dairesinin E. 2019/3527, K. 2020/3244 sayılı Kararı yol gösterici niteliktedir. Karara göre;

“serbest muhasebecilik faaliyetinde bulunan davacının, 2010 ve 2011 yıllarının muhtelif dönemlerine ilişkin beyannamelerini verdiği mükellefin sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğine ilişkin somut bir tespit bulunmadığından ve sahte fatura düzenleme fiilinin gerçekleşmesinden sonra anılan faturaların davacı tarafından beyannameye konu edilmesi tek başına iştirak fiilinin sabit olduğunu ispata yeterli olmadığından, adına kesilen cezada hukuki isabet bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.”

TCK’da düzenlenmiş iştirak halleri meslek mensuplarının cezai sorumluluklarının belirlenmesi için önem arz etmektedir. TCK’ya göre suça katılma, faillik ve suç ortaklığı olarak düzenlenmiştir.

²¹ Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi, 19.04.2021 tarih ve E.2021/3845, K.2021/3818 sayılı Kararı

Şekil 2. TCK'ya Göre Suça İştirak



Kaynak: (Tezcan ve Kayaer, 2015: 109).

Faillik: Doğrudan, birlikte ve dolaylı olmak üzere üç farklı şekilde olabilmektedir. Doğrudan faillik, ceza kanunlarında yasaklanan eylemi gerçekleştiren kişi ya da kişilerdir (Bayraklı, 2017a: 5). Vergi kaçakçılığı suçu açısından baktığımızda ise fail VUK’un 359’uncu maddesinde sayılan fiilleri yapan kişidir. Meslek mensupları mükelleflere verdikleri hizmet çerçevesinde doğrudan fail konumuna gelebilmektedir.

Birlikte faillik: “Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur” (TCK md. 37/1). Birlikte faillikte suçun işlenmesinde birden fazla kişi bulunmakta, ortak iradeyle hareket edilmekte ve müşterek failler suç hareketlerini birlikte gerçekleştirmektedir (Bayraklı 2017a: 6). Örneğin daha az vergi ödemek için anlaşan mükellef ve mali müşavir, gerçekleşmemiş bir eylem için fatura düzenleyip deftere kaydetmesi durumunda mükellef ve mali müşavirin her ikisi de birlikte fail olarak sorumlu olabileceklerdir.

Dolaylı faillik: TCK’nın 37/2’de “Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.”

olarak belirtilmiştir. Örneğin bir işletmede çalışan üzerinde hâkimiyet kurulması sonucunda faturalardaki gerçek bilgilerin yerine yüksek miktarların yazılmasının istenmesi durumunda çalışan araç olarak kullanılmış olacaktır (Bayraklı 2017a: 7). Vergi kaçakçılığı suçunda mükellefin tüzel kişi olması durumunda ceza muhatabının belirlenmesi önemlidir. VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılı fiilleri gerçekleştirenler için öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacaktır (VUK md. 333). Tüzel kişilerde 359'uncu maddede sayılan eylemleri gerçekleştirenler suç işleme iradesi olmayan çalışanlar ya da yöneticiler olabilmektedir. Dolayısıyla faillikten hareketle herhangi kast olmaksızın icra hareketini gerçekleştiren kişilerin araç olarak kullanıldığı, asıl suç işleme iradesi taşıyan kişilerin fail olduğunun kabulü gerekmektedir (Onat, 2018: 324).

Şeriklik (Suç Ortaklığı): TCK'da azmettirme ve yardım etme olmak üzere iki tür suç ortaklığı düzenlenmiştir. Azmettirme TCK'nın 38'inci maddesinde “*Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.*” olarak hüküm altına alınmıştır. Azmettirme suç işleme konusunda herhangi bir düşüncesi olmayan kişiye suç işlemesine yönelik kararın verdirilmesidir. Azmettirme konumundaki kişi suç işlemeye ilişkin fiillere katılmamaktadır (Onat, 2018: 324).

Azmettirme şu özellikleri taşımaktadır (Bayraklı, 2017a: 7);

- Azmettirme öncesinde failde suç işleme fikri yoktur,
- Azmettiren failde suç işleme fikrini oluşturmaktadır,
- Azmettiren faili suç işlemeye ikna etme gayretindedir,
- Fail azmettirenin etkisinde kalarak suç işleme iradesi oluşmaktadır,
- Azmettirme doğal kasıtlı işlenebilecek suçlar için oluşmaktadır,
- Suçun işlenmiş olması gereklidir.

Örneğin aklında sahte fatura düzenleme fikri olmayan kişiye işletmenin daha az vergi ödeyeceği için maliyetinin azaltacağını söyleyerek kişiyi sahte fatura kullanma doğrultusunda ikna eden kişi azmettiren olarak cezalandırılacaktır.

Azmettiren kişiye TCK hükümlerine göre işlenen suçun cezası kadar ceza verilmektedir. Ancak azmettirme belirli kişilere yönelik gerçekleşmiş ise azmettirene uygulanacak cezanın arttırılacağı ve ya azaltılacağı hüküm altına alınmıştır (TCK md. 38/2). İşlenen suç kaçakçılık suçu olduğunda ise iştirak edenin menfaatinin bulunup

bulunmamasına göre indirim uygulanmaktadır. Eğer iştirakçinin suçların işlenmesinde menfaati bulunmuyorsa suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilmektedir (VUK md. 360).

Yardım etme: Suçun icrasını kolaylaştıracak maddi ve manevi şekilde katkıda bulunmaktır. TCK'nun 39'uncu maddesinde kimlerin işlenen suçtan dolayı yardım eden kişi olarak sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Buna göre;

“a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.”

Yardım etme, örneğin defter ve belgeleri gizlemek isteyen bir mükellefe bunları saklayabileceği bir yer temin etmek gibi maddi bir yardım olabilirken belgeler üzerinde tahrifatın nasıl yapılacağını anlatarak yakalanma olasılığını azaltacak önlemleri söylemek gibi manevi bir yardım şeklinde de olabilmektedir (Şenyüz, 2020: 508). Suça yardım edenlere faile verilen cezanın yarısı indirilmektedir.²² Kaçakçılık suçuna yardım eden kişi menfaati olmadan suça iştirak etmesi durumunda TCK'na göre verilen cezanın ayrıca yarısı indirilir (VUK md. 360). Kaçakçılık suçuna yardım eden kişinin menfaati varsa cezadan indirim söz konusu olmamaktadır.

Yerine getirdiği hizmetler nedeniyle mükelleflere yakın bir konumda olan meslek mensuplarının mükellefin işlediği vergi kaçakçılığı suçundan dolayı çoğu zaman yardımda bulunduğu öne sürülebilir. Ancak meslek mensuplarının kanunun öngördüğü yetki çerçevesinde sorumluluğu söz konusu olup kanunda belirtilmeyen iş ve işlemlerden sorumlu tutulamaz. Yargıtay bu konuya ilişkin bir kararında; meslek mensubunun sunduğu hizmet kapsamında mükellefin beyannamelerini göndermesini

²² TCK 39'uncu maddesinde “Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.” Vergi suçlarında üst sınır beş yıl olduğu için kanun maddesinde belirtilen diğer haller kapsamında yarısı indirilir.

sahte fatura düzenleme suçuna iştiraki için yeterli bulunmamış ve meslek mensubunun suça ne şekilde iştirak ettiğinin belirlenmesi gerektiği belirtmiştir.²³

2.2.2.2.Suçun İşlenmesine İştirakte Cezadan İndirim

VUK 360'ncı maddesi “359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.” olarak hüküm altına alınmıştır. İlgili madde vergi suçlarına iştirak halinde uygulanma alanı bulunmaktadır. Tek bir kişinin işlediği vergi kaçakçılığı suçu için 360'ncü madde yer verilen ceza indirimi söz konusu değildir.

İştirak eden kişinin menfaatinin bulunmaması durumunda cezadan indirim uygulanabilecektir. Kanun maddesinde göre menfaat kriteri gözetilerek cezadan indirim uygulanıp uygulanmayacağı belirtilmiş ancak menfaatin maddi ya da manevi olma özelliğinden bahsedilmemiştir. Örneğin mali müşavirin herhangi bir sebep olmaksızın defter tutma ücretinin çok yüksek olması maddi menfaat olarak sayılabilir (Şenyüz, 2020:504) ya da maaşı aynı kalmakla birlikte sahte fatura düzenlediği için çalıştığı pozisyonu yükseltilecek biri de menfaat sağlamış olacaktır (Onat, 2018: 332).

VUK 360'ncü madde kapsamında cezanın uygulanıp uygulanmayacağı hakim takdirine bırakılmamış, suça iştirak eden kişinin menfaatinin bulunmaması halinde cezanın yarısının indirileceği belirtilmiştir (Onat, 2018: 331). 360'ncü madde kapsamında cezadan indirim uygulanabilmesi için iştirak ve menfaat arasında sebep-sonuç ilişkisinin kurulması önem arz etmektedir. Bir başka deyişle vergi kaçakçılığı suçuna iştirak sonucunda menfaat elde edilmişse cezadan indirim uygulanmamalıdır.

2.2.2.3.Pişmanlık ve İslah Müessesesi

Pişmanlık ve ıslah VUK'nun 371'inci maddesinde hüküm altına alınmış bir müessesedir. Pişmanlık ve ıslah kurumu tespit edilemeyen ya da tespit edilmesi zor olan hukuka aykırı fiiller için çıkış kapısı aralamaktadır (Bayraklı, 2017b: 47). Vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uygun davranmayarak vergi ziyanına neden olan ya da kanunlarda öngörülen belge düzenine aykırı hareket edenlerin duyduğu pişmanlığı hukukileştirmektedir (Karakoç, 2019:268).

VUK 371'inci maddesinde “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin

²³ Yargıtay 19'uncu Ceza Dairesi 11.11.2015, E.2015/2905, K.2015/6994 sayılı Kararı

kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.” şeklinde belirtilmiştir. Mükellefin pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmesi için haber verilen hususla ilgili herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması gereklidir. Kanuna aykırı hareketini kendiliğinden ilgili makama haber veren mükelleflere vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Ancak sadece haber verme mükellefe ceza kesilmemesi için yeterli görülmemektedir. Mükelleflerin kanunda sayılan yükümlülükleri de yerine getirmesi gerekir. Bu kapsamda mükellefin hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerini vermesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanını haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren on beş gün içinde tamamlaması gerekmektedir. Ayrıca mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmelidir. Pişmanlık ve ıslah kapsamına beyana dayalı vergiler girmektedir.

Pişmanlık ve ıslah belirli vergi kabahati ve/ve ya suçlarını işleyenlerin pişman olduklarını ifade ederek devlet nezdinde oluşan zararı gidermeye razı olması karşılığında devletin bu kabahat ve/ya da suçun failini cezalandırmaktan vazgeçmesidir (Karakoç, 2019: 269). VUK'nun 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu ve TCK'nın 37, 38'inci ve 39'uncu maddelerindeki iştirak suçları pişmanlık ve ıslah müessesesinin kapsamındadır (Ekeryılmaz, 2014: 55). Bu durum VUK'nun 359'uncu maddesinde *“371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.”* şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla VUK'nun 371'inci maddesinde yer alan şartlar doğrultusunda vergiyi ödeyeceğini söyleyen faile ceza verilmeyecektir.

İşlenen kaçakçılık suçları sonucunda vergi ziyayı oluşmuş ise vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Ayrıca vergi kaçakçılık suçları için hürriyeti bağlayıcı ceza da kesilmeyecektir. Pişmanlığın usulsüzlük kabahatlerine herhangi bir etkisi olmamaktadır. Dolayısıyla işlenen fiiller usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası gerektirmesi durumunda vergi dairesi tarafından bu kabahatlere ilişkin cezalar kesilecektir (Bayraklı, 2017b: 61-62).

2.3. Meslek Mensuplarının Disiplin Sorumluluğu

Muhasebe mesleğini icra edenler mesleki sorumlulukları nedeniyle idari, mali ve cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Meslek mensupları mesleği gereği gibi yerine getirmede veya kusurlu yerine getirdiğinde, hukuka aykırı hareketlerde bulunduğu durumda durumun nitelik ve ağırlık derecesine göre disiplin cezası ile karşılaşmaktadır. Meslek mensuplarının disiplin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler 3568 sayılı Yasanın 48'inci maddesinde ve VUK'nun 153/A maddesinde yer almaktadır.

3568 sayılı Kanunun 48'inci maddesinde meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları sayılmış, aynı madde hükmünde hangi durumlarda, hangi cezanın uygulanacağı sıralanmıştır. Meslek mensuplarına 3568 sayılı Kanunu 48'inci maddesi uyarınca öngörülen cezalar şunlardır;

a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.

c) Geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma; meslekî sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere meslekî faaliyetten alıkoymadır.

d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli malî müşavirlerin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.”

Vergi inceleme elemanları yaptıkları incelemeler sonucunda meslek mensuplarının gerçekleştirdiği işlemleri ilgili mevzuata uygunluk yönünden inceleyerek meslek mensubunun sorumluluklarını belirlemektedir. Meslek mensubunun mesleğin gerektirdiği görevlerin dışına çıktığının belirlenmesi halinde Disiplin Yönetmeliği²⁴ hükümlerine göre gereken incelemenin yapılması için meslek mensubu hakkında ayrı bir Görüş ve Öneri Raporu düzenlemektedir.

²⁴ 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği.

Meslek mensuplarının disiplin soruşturması gerektiren davranışları bağlı oldukları odalar tarafından yürütülmektedir. İlgili kuruluşların gerekli önlemleri alması için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatının kaldırılması cezaları Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kuruluşlara ilan edilir. Bu cezalar Resmi Gazete’de ve meslek mensubunun bağlı olduğu Oda ve Birliğin çevresinde bulunan uygun araçlarla duyurulur (Disiplin Yönetmeliği md. 12).

Meslek mensupları için 3568 sayılı Kanunda ve disiplin yönetmeliğinde yer alan disiplin cezalarının yanında VUK’nun 153/A maddesi kapsamında sayılan fiilleri işlemleri halinde de disiplin cezalarına ilişkin hükümler öngörülmüştür. 6455 sayılı Kanun ile VUK’na eklenen ve 11.04.2013 tarihinde yürürlüğe giren 153/A maddesi ile meslek mensuplarına teminat uygulaması getirilmiştir. Buna göre sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilen mükelleflerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporlarıyla belirlenen ve kesinleşen meslek mensupları hakkında üç yıl süreyle meslekten alıkoyma cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu üç yıllık sürenin sonunda ise meslek mensuplarından kanunun öngördüğü tutar kapsamında teminat istenmektedir. Teminatın öngörülen sürede gösterilmemesi halinde teminat alacağı tahakkuk ettirilmektedir. Tahakkuk ettirilen teminat alacağı 6183 sayılı Kanun uyarınca gecikme zammı uygulanarak takip ve tahsil edileceği belirtilmiştir. Meslek mensuplarının teminat almasını takip eden beş yıl içinde kanunda belirtilen fiillere tekrar iştirak etmesi halinde meslekten çıkarma cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ MALİ VE CEZAI SORUMLULUKLARINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

3.1. Literatür Taraması

Meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarına ilişkin yapılan literatür taramasında çalışma konusuna benzer özellik gösteren ampirik ve teorik çalışmalardan bahsedilmiştir. Meslek mensuplarının sorumluluklarına yönelik yapılan çalışmalar literatürde uzun zamandan beri yer almaktadır. Ülkemizde özellikle meslek mensuplarının sorunlarıyla ilgili yapılan ampirik çalışmalarda meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin birçok sorunla karşılaştığı göze çarpmaktadır. Meslek mensuplarının sorumluluklarıyla ilgili yapılan çalışmalarda genel olarak YMM'lerin tasdik işlemleri nedeniyle oluşan sorumlulukları vurgulanmakta olup sorumluluğun biçimi ve mesleğin bağımsızlığı ile ilgili sorunlara değinilmiştir.

Tablo 5. Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına Yönelik Yapılan Çalışmalar

Yavuz (2000)	Çalışmada mali müşavirlerin yasaya dayalı mevzuat ve uygulamalar üzerinde durularak yasa kapsamında mali müşavirlerin mali, idari ve hukuki sorumluluklarının değerlendirilmesi yapılmıştır. Ülkemizde meslek mensuplarına yüklenen sorumluluğun sınırsız olduğu vurgulanmıştır. YMM'lerin mevcut yetkilerine karşı ağır görev ve sorumluluk yüklediği belirtilmektedir. Meslek mensuplarının sorumluluğunda mesleki özen veya kusurun göz önüne alınması ve bunun yasada tanımlanması önerilmiştir. YMM'ler için kasıt söz konusu ise müteselsil sorumluluk yerine cezayı gerektiren sorumluluğun olması gerektiği ifade edilmiştir.
Saruç ve Sarılı (2004)	YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları ve bununla ilgili uygulamalara ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sonucuna göre YMM'lerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerden sorumlu tutulmalarını adil bulmadıklarını, sorumluluğun kesin sınırlar içinde belirtilmediği ifade edilmiştir. Ayrıca mesleğin doğruluk kriterinden uygunluk kriterine uyarlanması gerektiği belirtilmiştir.
Uzay ve Güngör (2004)	Meslek mensuplarının yaşadıkları sorunları, Maliye Bakanlığı, mükellef ve örgütlerden beklentilerini belirlemek için anket yöntemi uygulanmıştır. Bulgular arasında muhasebecilerin mesleki sorunları; sorumluluğun yetkiden fazla olması, sık değişen mevzuatı takip edememesi, yoğun iş yükü ve alınan ücretin emeğin karşılığı olmadığı yönündendir.
Gündoğdu (2005)	SMMM ve YMM'lerin mesleki sorumlulukları incelenmiştir. Meslek mensuplarının sorumlulukları ve yaptırımların ağır olduğu, yaptırımların ise nasıl uygulanacağını açık olmadığı ifade edilmiştir. Müteselsil sorumluluk uygulamasının mesleki özen gösterilip gösterilmediği tespit edilerek ihmal veya suçunun olduğu durumlarda suçun kesinleşmesiyle birlikte ceza verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 6. (devamı) Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına Yönelik Yapılan Çalışmalar

Ceylan (2011)	Çalışmada meslek mensuplarının sorumlulukları hakkında anket uygulanmıştır. Bulgulara göre meslek mensupları; 3568 sayılı meslek yasasında ve VUK'nda eksiklikler olduğunu ve meslek mensupları hakkında yapılan düzenlemeleri yeterli bulmadıkları, sorunlara çözümleyici önerilerde bulunulması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca SMMM'lerin iş yükünün ve sorumluluklarının ağır olduğu tespit edilmiştir. YMM'ler ile yapılan görüşmelerde ise YMM'lerden doğruluk denetiminin beklenmesi kendilerini ağır bir sorumluluk altına soktuğu yönünde görüş belirtmişlerdir.
Çürük ve Tüm (2011)	Çalışmada YMM'lerin mesleki sorumlulukları incelenmiş, YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluktan, karşıt inceleme yetkisinden ve kanunda yer alan düzenlemelerden kaynaklı sorunların olduğuna işaret edilmiştir. YMM'lerin sorumlulukların sınırı kanunda tanımlanarak müşterek sorumluluğun tanımının yeniden yapılması gerektiği belirtilmiştir. Sorumluluk çerçevesinin mesleki kusur ve kasta dayandırılması, YMM'lerin mükelleflere vereceği hizmetler süresinde sınırlama getirilmesi önerilmiştir.
Aydemir (2015)	Çalışma muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve çözüme yönelik beklentilerini belirlemek için anket yöntemi uygulanmıştır. Bulgulara meslek mensuplarının en büyük sorunlarından biri mesleki yeterlilik ve sorumluluklarına karşın ücretin az olmasıdır. Ayrıca iş yükünün ağırlığı, mevzuatın sık değişmesi nedeniyle takip edilememesi meslek mensuplarının sorunları arasında yer alan çalışmanın diğer bulgularındadır.
Eroğlu (2016)	Çalışmada meslek mensuplarının hukuki ve ceza sorumlulukları üzerinde durulmuştur. Bulgulara göre SMMM'lerin sorumlulukları hakkında çıkarılan yönetmeliklerin hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca vergi inceleme elamanlarına meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluklarına ilişkin tespit yetkisinin verilmesi için VUK'nda ve 3568 sayılı Kanunda düzenleme yapılması gerektiği önerisinde bulunulmuş.
Sayım ve Usman (2016)	Çalışmada muhasebe mesleğinin özelliklerinden bahsedilmiş, muhasebe öğretim elemanları ve meslek mensuplarından elde edilen verilerle muhasebe mesleğine ilişkin GZFT analizi yapılmıştır. Analiz çerçevesinde meslek yasasının var olması, staj zorunluluğunun olması, mesleğe ihtiyacın fazla olması güçlü özellikler olarak tespit edilirken mevzuatın sık değişmesi nedeniyle takipte yaşanan sıkıntılar, meslek mensuplarının müteselsil sorumluluklarının olması, yerine getirilen faaliyetlerin yüksek sorumluluk içermesi, sorumluluk-ücret dengesinin yeterince kurulamaması zayıf özellikleri arasında yer almaktadır.
Hepaksaz (2018)	Çalışmada mali müşavirlerin yetki-sorumluluk konusu üzerinde durulmuştur. Mali müşavirlerin sorumluluğu objektif ve rasyonel kriterlerin dikkate alınarak belirlenmesi ve kasti, ihmali davranış bulunmadan sorumluluğa gidilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Yetki ve sorumluluk kapsamında meydana gelen sorunların tekrar ele alınması gerektiği ve söz konusu sorunların ortadan kaldırılması için düzenlemelerin yapılması ihtiyaç olduğu belirtilmiştir.
Şendurur ve Çelik (2020)	Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve beklentilerinin belirlenmesi amacıyla muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Sonuçlara göre meslek mensupları haksız rekabetin ve iş yükünün fazla olduğunu ifade etmişlerdir. Bulgular arasında hem vergi sisteminin sağlıklı işletilebilmesi hem de meslek mensuplarının sorumluluklarının azaltılması için Hazine ve Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB arasında iletişim kurularak çalışmalar yapılması gerektiği belirtilmiştir.
Bişgin, vd., (2020)	Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının ve mükelleflerin beklentileri, söz konusu beklentilerin nelerden oluştuğu ve hangi sorunlara yol açtığını belirlemek için muhasebe meslek mensubu ve vergi mükellefiyle görüşmeler yapılmış, çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Meslek mensuplarının ücretlerinin zamanında ödemesi, yasal yükümlülüklerin istenilen süre içinde yerine getirmesi konusunda mükelleflerden bazı beklentilerinin olduğu görülmektedir. Mükellefler ise meslek mensuplarından vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesini istemektedir. Ayrıca çalışmada meslek mensupları kendilerine sorumluluk yükleyebileceği göz önünde bulundurularak mükelleflerin sahte fatura temin etmemeleri ya da böyle bir talepte bulunmamaları gerektiği mükelleflerden bu durumun bilincinde olarak hareket etmelerini beklemektedir.

Kaynak: Literatür çalışmalarına dayanarak tarafımızca derlenmiştir.

3.2. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarına ilişkin karşılaştıkları sorunları belirleyerek güncel durumda yaşadıkları sorunlar hakkında görüşlerini ortaya çıkarmaktır. Bunun yanında mükellefle sürekli iletişim halinde olan muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresi ile ortak çalışma anlayışı geliştirilmesi hakkındaki düşünceleri ile muhasebe meslek mensuplarına verilen yetki ile yüklenilen sorumluluk arasında dengenin kurulup kurulmadığı hakkındaki düşüncelerini tespit etmektir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarına yönelik görüşlerinin farklı demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının ortaya koymak ve belirlenen sorunlara çözüm önerileri getirebilmek amacını taşımaktadır.

3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Bilimsel araştırmalar, belirli bir sistem dahilinde düzenli olarak elde edilen farklı nitelikteki verilerin işlenmesi ve sınanması ile elde edilen bulgulardan oluşmaktadır (Bayat, 2014: 1). Bilimsel araştırmalarda doğru kaynaktan verilerin elde edilmesi sonucun güvenilirliği bakımından oldukça önemlidir. Birincil kaynaklardan bilgi edinmek için oluşturulan sistematik soru formuna anket denir (İslamoğlu, 2009: 113). Bir başka deyişle önceden belirlenen sıralamada ve yapıda hazırlanan soruları cevaplandırıcının karşılık vermesiyle veri elde etme yöntemidir (Altunışık vd., 2005: 68). Anket yöntemiyle bir evren ya da örnekleme oluşturan birimlerden sistematik olarak bilgi edinilmektedir (Odabaşı, 1999: 81). Çalışmada anket veri yöntemi kullanarak veriler toplanmış ve analiz edilmiştir.

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensupları için anket formu oluşturulmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının mali ve cezai sorumlulukları ile mevcut durumdaki sorumluluklarına ilişkin karşılaştıkları muhtemel sorunları belirleyebilmek için literatürdeki daha önce yapılan teorik ve ampirik çalışmalar (Saruç ve Sarılı, 2004; Ceylan, 2011; Yoruldu 2019) göz önüne alınarak sorunlar yargı haline getirilmiştir. Ankette 30 ifade yer almaktadır. Bu ifadeler muhasebe meslek mensuplarının mali ve cezai sorumlulukları, yetki ve sorumluluk dengesi ve vergi idaresi ile ortak çalışma anlayışı ile ilgili yargılar içermekte olup ifadelerde muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin literatürde sıkça tartışılan sorunlara yer verilmiştir. Bunun yanında muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlara yönelik çözüm olabilecek ifadelere yer verilerek muhasebe meslek mensuplarının

ifadelere ne derece katıldıkları araştırılmıştır. Hazırlanan anket çalışmanın EK-1 kısmında yer almaktadır. Anket çalışmasında beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Rennis Likert'in adıyla anılan bu ölçek geliştiricisi özellikle sosyal bilimlerde geniş bir kullanım alanı bulmaktadır. Ölçekte katılımcılara farklı ifadeler yöneltilerek bu ifadelere ne derecede katıldıklarını belirtmesi istenmektedir (Altunışık vd., 2005: 107). Ankette katılımcıların tutumlarının derecesini ölçmek için kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevaplar kullanılmıştır. Araştırmada katılımcıların konuya ilişkin görüşlerini tespit etmek ve konunun mevcut zaman dilimindeki durumunu ortaya koymak için betimsel (tanımlayıcı) model kullanılmıştır. Anketlerin yüz yüze görüşmeyle, e-posta aracılığıyla ya da katılımcıların internet üzerinden anketleri cevaplayabilmelerine imkân tanıyan internet anketleri ile doldurulması sağlanmıştır. Katılımcılara anket sorularını cevaplarırken isimlerinin anket formunda yer almayacağı belirtilerek araştırmada kendi görüşlerine ilişkin en uygun cevabı işaretlemesi gerektiği açıklanmıştır.

Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler SPSS Statistics 22 programı aracılığıyla incelenmiştir. İki değişken grubu arasında, ilişkinin var olup olmadığını belirlemek için ki-kare analizi uygulanmıştır. Değişkenler arasında, bağımsızlığın olup olmadığını ortaya koymak için ki-kare testlerinden bağımsızlık testine göre pearson ki-kare analizi uygulanmıştır. Sonuçlar yorumlanırken, anlamlılık düzeyi $p < 0,05$ ise anlamlı bir farklılığın olduğu; $p > 0,05$ olduğunda ise anlamlı bir farklılığın olmadığı belirtilmiştir.

3.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Zaman, maliyet ya da diğer nedenlerde dolayı birincil kaynaklardan bilgi edinmek zor olduğu için ana kitleyi tamamen gözlem altına almak yerine, ana kitleyi temsil eden örneği seçme yoluna gidilmektedir. Bu sayede örnekten toplanan bilgiler belirli olasılık kademelerinde ana kitle bakımından da geçerli olduğu kabul edilmektedir (İslamoğlu, 2009: 159).

Araştırmalar sınırlı bir süre içinde ve maddi kaynaklarla yürütüldükleri için araştırmanın bir takım sınırlılıkları vardır. YMM'lere ilişkin ana kütlenin geniş bir coğrafyaya yayılması, sayısının fazlalığının getirdiği zaman kısıtları ve Denizli'de faaliyet gösteren YMM'lerin örnek boyutunun küçük olması nedeniyle çalışmaya dahil edilmemiştir. Bu sınırlılıklar nedeniyle araştırma Türkiye çapında bir örneklem yerine

Denizli’de faaliyet gösteren SMMM ile sınırlandırılmıştır. TÜRMOB sitesinde yer alan 20.04.2021 tarihli bilgilere göre Denizli’deki SMMM sayısı 1177’dir. Araştırmanın örneklemini Denizli’deki meslek mensupları içerisinde rastgele seçilen SMMM’ler oluşturmaktadır. Ankete 131 meslek mensubu katılmıştır. 7 adet ankette eksik ya da birden fazla cevap olması nedeniyle 124 adedi değerlendirmeye alınmıştır.

Ankette elde edilen verilerin genelleştirilebilmesi için, belirlenen örnek miktarının ana kütleyi temsil edebilir ölçekte olması gereklidir. Araştırmada ana kütle için örneklem boyutu Moser ve Kalton (1979) tarafından örneklem büyüklüğünün tespitinde kullanılması önerilen aşağıdaki formüller yardımıyla belirlenmiştir (Çürük, 2000).

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

Formülde yer alan n sembolü sınırsız popülasyonda gereken örneklem değerini ifade etmekte olup x ise popülasyonun belli bir davranışı gösterme eğilimini temsil etmektedir. Popülasyonun varyans değeri bilinmediğinde bu değer 0,50 olarak belirlenmesi genel olarak kabul görmektedir. Bu şekilde sınırsız popülasyonda örneklem büyüklüğü en yüksek değerine ulaşabilmektedir. Araştırmada duyarlılık derece veya tahminlerde istenen en yüksek standart hata değeri “S.E (p)” ile ifade edilmektedir, İstatistiksel araştırmalarda standart hata değeri için genellikle kabul edilebilir seviye 0,1 olarak belirtilmekte olup çalışmada bu değer 0,06 olarak kabul edilmiştir (Çürük, 2000).

$$\begin{aligned} n &= \frac{0,50 \cdot (1 - 0,50)}{0,06^2} \\ &= \frac{0,125}{0,0036} \\ &= 69 \end{aligned}$$

Bu varsayımlar çerçevesinde, sınırsız popülasyonda gerekli örneklem büyüklüğü 69 olarak hesaplanmıştır. Sınırlı bir popülasyonda örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında ise aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır.

$$n^* = \frac{n}{(1 + \frac{n}{N})}$$

TÜRMOB sitesinde yer alan 20.04.2021 tarihli bilgilere göre Denizli'deki SMMM sayısı 1177'dir. Dolayısıyla SMMM'ler için gerekli örneklem büyüklüğü

$$= \frac{69}{1 + \frac{69}{1177}}$$

$$= 65,2$$

Yapılan anket çalışması 124 kişiye uygulanarak hesaplanan örneklem büyüklüğünü sağlamış olmanın yanında Kaise-Meyer-Olkin (KMO) testi ile de seçilen örneklemden elde edilen verilerin yeterli olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmada KMO değeri 0,708 olarak elde edilmiştir. Kaiser'in (1974) 0,5'in üzerindeki değerlerin kabul edilebileceği ifadesi göz önüne bulundurularak çalışmada elde edilen KMO değerlerinin kabul edilebilir seviyede olduğu söylenebilmektedir.

3.6. Katılımcılara İlişkin Tanımlayıcı Özellikler

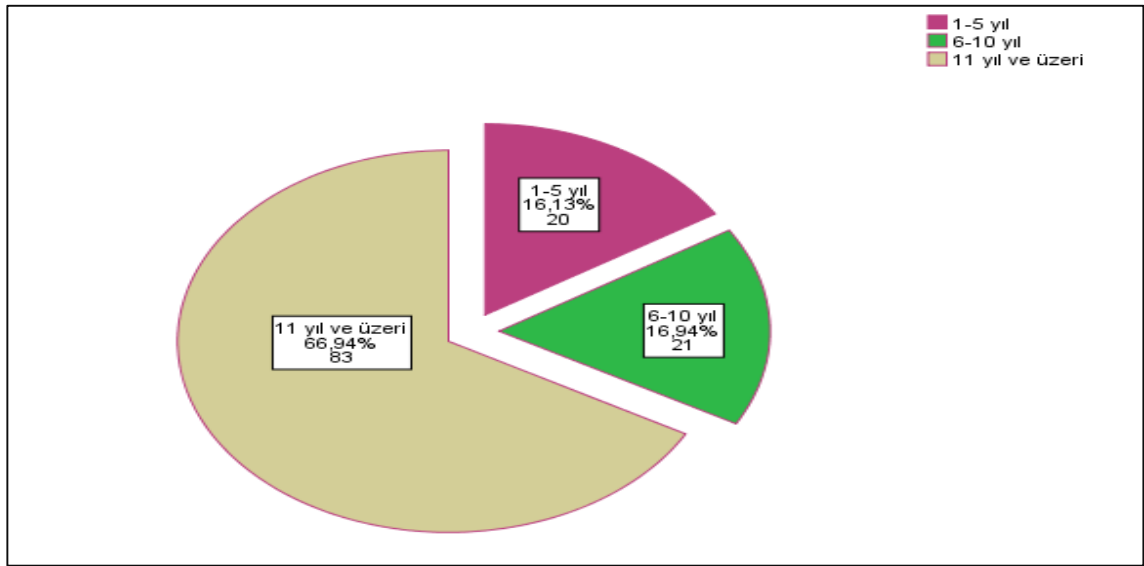
Anket çalışması Denizli ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına uygulanmıştır. Çalışmada yapılan genellemeler Denizli ilini kapsamaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensupları çalışmanın bu kısmında katılımcı olarak ifade edilecektir.

Katılımcılar oluşturulan anket çalışmasının ilk bölümünde sahip oldukları mesleki deneyim ve eğitim durumlarıyla ilgili alanı doldurdular. Katılımcılara ilk soruda mesleki deneyimleri ile ilgili kendilerine uygun olan yeri işaretlemeleri istenilmiş. Anket sonucunda katılımcıların mesleki deneyimiyle ilgili Tablo 7'deki veriler elde edilmiştir.

Tablo 7. Katılımcıların Mesleki Deneyimine Göre Dağılımları

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde
Geçerli	1-5 Yıl	20	16,1	16,1
	6-10 Yıl	21	16,9	16,9
	11 Yıl Ve Üzeri	83	66,9	66,9
	Toplam	124	100,0	100,0

Şekil 3. Katılımcıların Mesleki Deneyime Göre Dağılımları



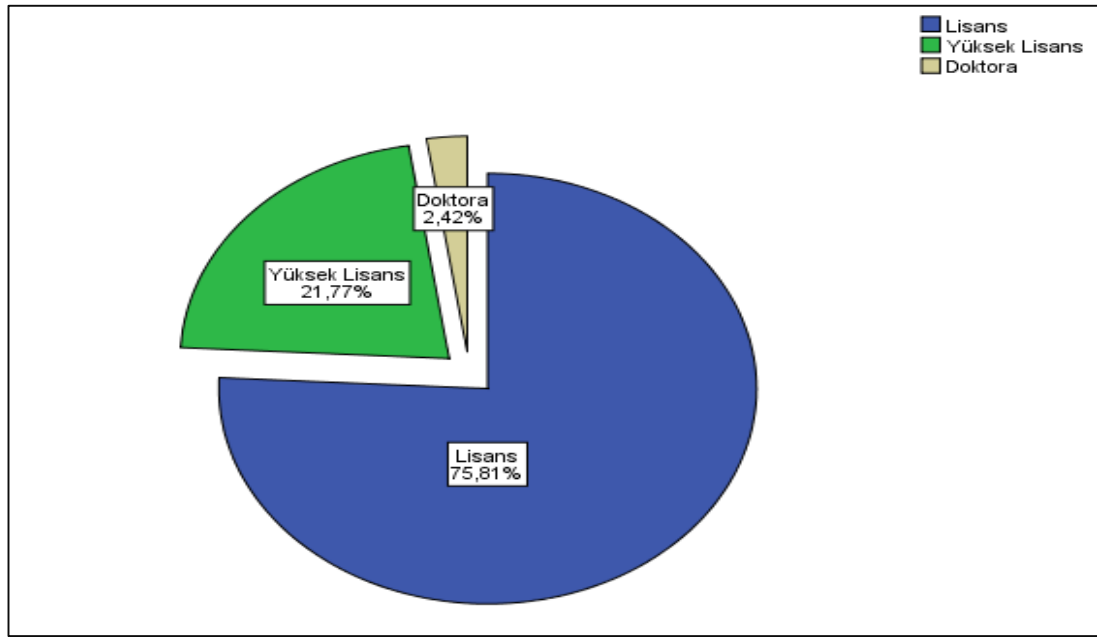
Katılımcılardan mesleki deneyimi 5 yıl ve daha az olanların oranı % 16,13, mesleki deneyimi 6-10 yıl olanları oranı % 16,94 ve 11 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan katılımcıların oranı ise % 66,94'tür. 11 yıl ve üzeri mesleki deneyimi olan katılımcılar çalışmada en yüksek yüzdeyi oluşturmaktadır.

Katılımcılardan doldurmaları istenilen ikinci alan eğitim düzeyleridir. Eğitim düzeyi pek çok çalışmada önemli bir yere sahiptir. Anket çalışmasında katılımcıların eğitim düzeyi ile ilgili alanı doldurmaları neticesinde Tablo 8'deki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 8. Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı

		Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde
Geçerli	Lisans	94	75,8	75,8
	Yüksek Lisans	27	21,8	21,8
	Doktora	3	2,4	2,4
	Toplam	124	100,0	100,0

Şekil 4 Katılımcıların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımları



Katılımcıların eğitim düzeyleri ile ilgili bilgilerin yer aldığı Tablo 8 incelendiğinde katılımcıların 94'ü lisans, 27'si yüksek lisans, 3'ü ise doktora eğitim düzeyine sahiptir. Anket çalışmasında lisans düzeyinde eğitime sahip katılımcılar en yüksek yüzdeyi oluştururken onları sırasıyla yüksek lisans ve doktora eğitim düzeyleri takip etmektedir. Dolayısıyla katılımcıların büyük bir kısmı lisans mezunu iken çok küçük bir kısmı ise doktora eğitim düzeyindedir.

3.7. Katılımcıların Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Çalışmamızın bu kısmında katılımcıların sorumluluklarına ilişkin düşüncelerini belirleyebilmek ve mevcut durumda mali ve cezai sorumluluklarıyla ilgili uygulamada karşılaştıkları sorunları tespit edebilmek için katılımcılara bazı ifadeler yöneltilmiş ve katılımcıların kendilerine yöneltilen bu ifadelere ne ölçüde katıldıkları araştırılmıştır.

Tablo 9. Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ort.	St.sp
Vergi İdarisi İle Ortak Çalışma Anlayışı Hakkındaki Düşünceleriniz								
1. Vergi idaresi vergi denetimini yaygınlaştırmak ve etkinleştirmek için meslek mensuplarından yararlanmak durumundadır.	n	81	31	5	4	3	1,52	0,91
	%	65,3	25,0	4,0	3,2	2,4		
2. Meslek mensupları vergi idaresi ve mükellefler arasında köprü vazifesi gördükleri için verecekleri bilgilerin doğruluğu son derece önemlidir.	n	89	33	1	0	1	1,31	0,58
	%	71,8	26,6	0,8	0,0	0,8		
3. Vergi idaresi ile meslek mensupları arasında ortak çalışma anlayışı geliştirilmelidir.	n	71	49	0	2	2	1,51	0,74
	%	57,3	39,5	0,0	1,6	1,6		
4. Meslek mensuplarına sözleşme yaptıkları müşterilerle ilgili bilgileri vergi dairelerinden ulaşılabilir olanağı sağlanmalıdır.	n	76	45	2	1	0	1,42	0,57
	%	61,3	36,3	1,6	0,8	0,0		
5. Vergi Mevzuatının sık değişmesi yerine yapılan değişikliklerin yılbaşında uygulanması, yıl içerisinde kural değiştirilmemesi hataları da azaltacak, vergiye gönüllü uyumu arttıracaktır.	n	69	51	1	3	0	1,50	0,64
	%	55,6	41,1	0,8	2,4	0,0		
6. Vergi İdaresinin SMMM'lerin vergi sisteminin yürütülmesinde etkin bir rol oynadıklarını kabul ederek işlerini kolaylaştırması gerekmektedir.	n	74	42	6	2	0	1,48	0,67
	%	59,7	33,9	4,8	1,6	0,0		

Katılımcılara ilk olarak “*Vergi idaresi vergi denetimini yaygınlaştırmak ve etkinleştirmek için meslek mensuplarından yararlanmak durumundadır*” ifadesi yöneltilmiştir. Tablo 9’da görüldüğü gibi katılımcıların %65,3’ü kesinlikle katıldıklarını, %25’i ise katıldıkları ifade etmişlerdir. Katılımcıların büyük bir yüzdesi vergi denetimini etkinleştirmek için meslek mensuplarından faydalanılması gerektiğini düşünmektedir.

İkinci olarak katılımcıların “*Meslek mensupları vergi idaresi ve mükellefler arasında köprü vazifesi gördükleri için verecekleri bilgilerin doğruluğu son derece önemlidir*” ifadesi hakkındaki düşünceleri araştırılmıştır. Katılımcıların verdikleri cevaplar incelendiğinde %71,8’i ifadeye kesinlikle katıldıklarını ifade ederken %26,6’sı ifadeye katıldıklarını, %0,8’i kararsız kaldıklarını ve %0,8’i ise kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Cevapların ortalamasının 1,31 olması ise katılımcıların çoğunluğunun bahsedilen ifadeye katıldıklarını göstermektedir.

Katılımcıların “*Vergi idaresi ile meslek mensupları arasında ortak çalışma anlayışı geliştirilmelidir*” ifadesine katılım düzeyleri araştırılmıştır. Katılımcılardan

ifadeye kesinlikle katıldıklarını ve katıldıklarını ifade edenlerin yüzdeleri toplamı %96,8'dir. İfadeye katılmayan ve kesinlikle katılmadıklarını ifade edenlerin yüzdeleri toplamı %3,2'dir. Cevapların ortalamasının 1,51 gibi 1'e yakın bir değer olması da katılımcıların büyük bir kısmının ifadeye katıldıklarını göstermektedir. Bu sonuca göre katılımcılar meslek mensupları ile Vergi İdaresinin ortak bir çalışma anlayışı geliştirmesi gerektiğini düşünmektedir.

Meslek mensuplarının hem devlete hem de topluma olmak üzere geniş bir alana yayılmış sorumlulukları söz konusudur. Meslek mensupları mükelleflere verdiği hizmet gereği birlikte çalıştıkları mükelleflerin defter ve belgelerin kayıtlarını tutmaktadır. Meslek mensupları mükellefleri imzaladıkları sözleşme ile belirli sorumluluk altına girmektedir. Katılımcılara *“Meslek mensuplarına sözleşme yaptıkları müşterilerle ilgili bilgileri vergi dairelerinden ulaşabilme olanağı sağlanmalıdır.”* ifadesine katılıp katılmadıkları araştırılmıştır. Tablo 9'da görülebileceği gibi toplamda katılımcıların %61,3'ü ifadeye kesinlikle katıldıklarını, %36,3'ü katıldıklarını, toplamda %1,6'sı kararsız kaldıklarını, %0,8'i ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Ortalamanın 1,42 olması yöneltilen ifadeye katılan kişi sayısının çoğunlukta olduğunu işaret etmektedir.

Meslek mensuplarının değişen mevzuatı takip etmeleri gerekir. Nitekim meslek mensuplarının değişen mevzuat kapsamında sorumlulukları oluşmaktadır. Katılımcılara *“Vergi Mevzuatının sık değişmesi yerine yapılan değişikliklerin yılbaşında uygulanması, yıl içerisinde kural değiştirilmemesi hataları da azaltacak, vergiye gönüllü uyumu arttıracaktır.”* ifadesi yöneltmiştir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Tablo 9'da katılımcılar tarafından verilen cevapların dağılımlarına göre söz konusu ifadeye %55,6'sının kesinlikle katıldığı, %41,1'i katıldıkları görülmekle beraber ifade hakkında kararsız kalanlar %0,8, katılmayanlar ise %2,4'tür. Katılımcılar yıl içinde sık sık yapılan mevzuatın değişikliği yerine değişikliğin yılbaşında uygulanması gerektiği, bu durumun hataları azaltacağını düşünmektedir. İfadeye verilen cevapların 1,50 ortalamaya sahip olması da bu fikri desteklemektedir.

Vergi sisteminin etkin bir şekilde yürütülmesi devletler tarafından arzu edilen bir durumdur. Mükelleflerin vergiyle ilgili işlemlerinde yardımda bulunan meslek mensupları bir bakıma köprü görevi üstlenmekte vergi sistemine işletilmesinde olumlu yönde bir katkısı olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Meslek mensupların mesleği icra

ederken üstlendiği bu kilit rolden yola çıkılarak katılımcıların “*Vergi İdaresinin SMMM'lerin vergi sisteminin yürütülmesinde etkin bir rol oynadıklarını kabul ederek işlerini kolaylaştırması gerekmektedir.*” ifadesine ne düzeyde katıldıkları araştırılmıştır. Buna göre ifadeye katılımcıların %59,7’sinin kesinlikle katıldığı, %33,9’unun katıldığı, %4,8’inin kararsız kaldıkları, %1,6’sı ise katılmadıkları görülmüştür.

Tablo 10. Katılımcıların Mali Sorumluluk Hakkında Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

		Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ort.	St.sp
Mali Sorumluluğa İlişkin Düşünceleriniz								
7.Meslek mensuplarına sorumluluk yüklenmesiyle mükelleflere kaliteli ve güvenilir mali müşavirlik hizmeti sunulur hale gelmiştir. (VUK mükerrer 227)	n	19	40	24	31	10	2,78	1,21
	%	15,3	32,3	19,4	25,0	8,1		
8. Mükellefin tutması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu mükellef kadar meslek mensubunun da sorumluluğundadır.	n	28	57	9	19	11	2,42	1,24
	%	22,6	46,0	7,3	15,3	8,9		
9. Beyannamelerin sorumlulukla birlikte meslek mensuplarına imzalatılması meslek mensuplarının hatalarını azaltacak ve mükelleflerin mağduriyetlerini önleyecektir.	n	25	62	16	14	7	2,32	1,09
	%	20,2	50,0	12,9	11,3	5,6		
10.Verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadır.	n	16	46	11	33	18	2,93	1,32
	%	12,9	37,1	8,9	26,6	14,5		
11. Beyannameleri imzalayan meslek mensupları, belgelerin kayıtlara uygunluğundan sorumlu tutulduğu için vergi incelemelerinde etkinlik artacaktır.	n	30	67	10	14	3	2,14	0,99
	%	24,2	54,0	8,1	11,3	2,4		
12. Mükelleften tahsil edilemeyen vergi, ceza ve gecikme faizlerinin SMMM’den tahsil edilmek istenmesi SMMM’yi kusursuz sorumluluk altına sokmaktadır.	n	61	46	9	3	5	1,75	0,98
	%	49,2	37,1	7,3	2,4	4,0		
13. Müşterek ve müteselsil sorumluluk nedeniyle meslek mensupları mükellefin vergi dairesine olan vergi, ceza ve gecikme faizi gibi borçlarının kefilî durumuna düşmektedirler.	n	40	51	4	17	12	2,27	1,31
	%	32,3	41,1	3,2	13,7	9,7		
14.Meslek mensupları için müşterek ve müteselsil sorumluluğa gidilmesi uygulanan yaptırımları ağırlaştırmıştır.	n	48	61	3	8	4	1,86	0,97
	%	38,7	49,2	2,4	6,5	3,2		
15. Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin olarak yetkilerin ve sorumluluğun tespiti açısından objektif kriterlerin getirilmesi gerekmektedir.	n	66	50	4	2	2	1,58	0,78
	%	53,2	40,3	3,2	1,6	1,6		

Tablo 11. (devamı) Katılımcıların Mali Sorumluluk Hakkında Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

16. Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum.	n	8	41	27	33	15	3,05	1,16
	%	6,5	33,1	21,8	26,6	12,1		
17. Meslek mensuplarının ön denetim yapması, vergi kayıp ve kaçığına yol açacak etkenleri ortadan kaldıracaktır.	n	18	72	19	9	6	2,30	0,97
	%	14,5	58,1	15,3	7,3	4,8		
18. Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi olanaksızdır. Denetim boşluğunun meslek mensupları tarafından doldurulması beklenmektedir.	n	54	56	7	3	4	1,77	0,91
	%	43,5	45,2	5,6	2,4	3,2		
19. Meslek mensuplarının görevi uygunluk denetimidir ancak doğruluk denetimi yapması beklenmektedir.	n	60	57	3	3	1	1,61	0,73
	%	48,4	46,0	2,4	2,4	0,8		
20. Mevcut durumda SMMM'lere yüklenen sorumluluklar adildir.	n	7	14	16	38	49	3,87	1,22
	%	5,6	11,3	12,9	30,6	39,5		

Katılımcıların VUK mükerrer 227'nci maddesi kapsamındaki mali sorumluluğuna ilişkin düşüncelerini açığa çıkarmak amacıyla ilk olarak “*Meslek mensuplarına sorumluluk yüklenmesiyle mükelleflere kaliteli ve güvenilir mali müşavirlik hizmeti sunulur hale gelmiştir.*” ifadesi yöneltmiştir. Tablo 10'dan da görülebileceği üzere katılımcıların %15,3'ü ifadeye kesinlikle katılmakta, %32,3'si katılmakta, %19,4'kararsız kalmakta, %25'in katılmamakta ve %8,1'i ise kesinlikle katılmamaktadır. İfadeye katılan katılımcıların sayısı fazla olmasına rağmen azımsanmayacak büyüklükte olan %33,1'lik bir katılımcı grubu ifadeye katılmadığını ve kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Buna göre bazı katılımcıların VUK mükerrer 227'nci madde ile getirilen sorumluluğun kaliteli ve güvenilir mali müşavirlik hizmeti sunulmasını desteklemediği görüşünde oldukları unutulmamalıdır.

Katılımcılara “*Mükellefin tutması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu mükellef kadar meslek mensubunun da sorumluluğundadır.*” ifadesi yöneltmiş ve Tablo 10'daki sonuçlar elde edilmiştir. Katılımcılardan kesinlikle katıldıklarını ve katıldıklarını belirtenlerin yüzdeleri toplamı %68,6'dır. İfadeye %7,3'ü kararsız kaldıklarını belirtirken %15,3'ü katılmadıklarını, %8,9'u kesinlikle katılmadıklarını belirtmiştir. Sorumluluğun mükellefler kadar kendilerinde de olduğunu düşünen katılımcıların çoğunlukta olduğu görülmektedir.

Katılımcıların “*Beyannamelerin sorumlulukla birlikte meslek mensuplarına imzalatılması meslek mensuplarının hatalarını azaltacak ve mükelleflerin mağduriyetlerini önleyecektir.*” ifadesine katılım düzeyleri araştırılmıştır. Cevapların

dağılımlarına göre katılımcıların %20,2'si ifadeye kesinlikle katıldıklarını, %50'sinin katıldığı, %12,9'unun çekimser davranarak ifade hakkında kararsız kaldıklarını, %11,3'ünün katılmadıklarını, %5,6'sının kesinlikle katılmadıklarını belirtmiştir. Yani beyannameyi imzalan meslek mensuplarının sorumlu olması hataları azaltarak mükelleflerin mağduriyetleri önleneceğini düşünen katılımcıların sayısı çoğunluktadır.

Ankette yer alan onuncu ifade "*Verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadır.*" şeklinde belirtilmiştir. Katılımcıların yarısı bu ifadeye kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevaplarını verirken %8,9'u kararsızım, %26,6'sı katılmıyorum, %14,5'i kesinlikle katılmadıkları şeklinde görüş belirtmişlerdir. Katılımcılar genel olarak VUK mükerrer 227'nci ile kendilerine yüklenen müteselsil sorumluluk kapsamında verginin ödenmesini kontrol etme mecburiyetinde kaldıkları ifadesinde kararsız oldukları görülmektedir. Nitekim cevapların ortalamasının 2,93 olması da bunu destekler niteliktedir.

Bireylerin yaptıkları işlerde gerekli mesleki özeni ve dikkati göstermelerini sağlamak için adil ve rasyonel bir şekilde sorumlu tutulmaları gerekir. Belgelerin kayıtlara uygunluğunu kontrol ederek ön denetimi gerçekleştiren meslek mensupları sayesinde vergi incelemelerinde kolaylık sağlanacaktır. Konu hakkında katılımcıların düşüncelerini öğrenebilmek için katılımcılara "*Beyannameleri imzalayan meslek mensupları, belgelerin kayıtlara uygunluğundan sorumlu tutulduğu için vergi incelemelerinde etkinlik artacaktır.*" ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcılar ifadeye %24,2 kesinlikle katıldıklarını, %54'ü katıldıklarını, %8,1'i kararsız kaldıklarını, %11,3'ü katılmadıklarını ve %2,4'ü kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Cevapların ortalamasının 2,14 olması katılımcıların çoğunluğunun ifadeyi katıldıklarını göstermektedir.

VUK mükerrer 227'nci maddesinde meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumlulukları hakkında düşüncelerini öğrenmek için katılımcılara "*Mükelleften tahsil edilemeyen vergi, ceza ve gecikme faizlerinin SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi kusursuz sorumluluk altına sokmaktadır.*" ifadesine katılım düzeyleri araştırılmıştır. Katılımcılar ifadeye %49,2'si kesinlikle katıldıklarını, %37,1'i katıldıklarını %7,3'ü kararsız kaldıklarını, %2,4'ü katılmadıklarını ve %4'ü kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçtan müşterek ve müteselsil sorumluluk gereği

mükelleften alınamayan vergi, ceza ve gecikme faizinin SMMM'den alınmak istenmesi muhasebe meslek mensuplarını fazla sorumluluk altına soktuğu çıkartılabilir.

Katılımcılara “*Müşterek ve müteselsil sorumluluk nedeniyle meslek mensupları mükellefin vergi dairesine olan vergi, ceza ve gecikme faizi gibi borçlarının kefili durumuna düşmektedirler.*” ifadesine ne ölçüde katıldıkları araştırılmıştır. Katılımcılar ifadeye %32,3'ü kesinlikle katıldıklarını, %41,1'i katıldıklarını, %3,2'si kararsız kaldıklarını, %13,7'si katılmadıklarını ve %9,7'si kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların bahsedilen ifadeye verdikleri yanıtlar ile bir önceki ifadenin yanıtları birbirlerine tutarlı olduğu görülmektedir. Bu durum katılımcıların iki ifadeye de verdikleri cevapların uyumlu olduğuna işaret etmektedir.

Katılımcılara “*Meslek mensupları için müşterek ve müteselsil sorumluluğa gidilmesi uygulanan yaptırımları ağırlaştırmıştır*” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcılar ifadeye %38,7'si kesinlikle katıldıklarını, %49,2'si katıldıklarını, %2,4'ü kararsız kaldıklarını, %6,5'i katılmadıklarını ve %3,2'si kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Verilen cevaplara göre katılımcıların yarısından daha fazlasının ifadeye katılmaktadır. Yani meslek mensupları müşterek ve müteselsil sorumluluğun ağır olduğunu düşünmektedir.

Meslek mensuplarının hem devlete hem de müşterilerine karşı yerine getirmesi gereken belirli sorumlulukları vardır. Sağlıklı muhasebe bilgisine ulaşabilmek için sağlıklı muhasebe kayıtlarına ihtiyaç vardır. Mükellefler için önemli bir hizmet sunan meslek mensuplarının yerine getirdikleri hizmetler çerçevesinde sorumlu tutulması gerekir. Ancak burada önemli olan ince bir çizgi söz konusudur. Meslek mensubu üzerine düşen görevi kanunun öngördüğü şekilde özen ve titizlikle yerine getirmediği durumlarda takdirde sorumluluğu oluşması gerekir. Bu yüzden konuyla ilgili olarak katılımcılara “*Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin olarak yetkilerin ve sorumluluğun tespiti açısından objektif kriterlerin getirilmesi gerekmektedir.*” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcılar ifadeye %53,2'si kesinlikle katıldıklarını, %40,3'ü katıldıklarını, %3,2'si kararsız kaldıklarını, %1,6'sı katılmadıklarını ve %1,6'sı kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçtan meslek mensupların sorumluluğun tespitinin somut ve nesnel delillerle yapılması gerektiğini düşünmektedir.

Anketin on altıncı sorusunda katılımcıların “*Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi kayıp ve kaçacağını azaltacağını düşünüyorum.*” ifadesine

katılım düzeyleri araştırılmıştır. Katılımcılardan ifadeye kesinlikle katıldıklarını ve katıldıklarını ifade edenlerin yüzdeleri toplamı %39,6, ifadeye kararsız kaldığını belirtenler %21,8 ve ifadeye katılmayan ve kesinlikle katılmadıklarını ifade edenlerin yüzdeleri toplamı %38,7'dir. Cevapların ortalamasının 3,05 gibi 3'e yakın bir değer olması da katılımcıların ifadeye kararsız kaldıklarını göstermektedir.

“Meslek mensuplarının ön denetim yapması, vergi kayıp ve kaçığına yol açacak etkenleri ortadan kaldıracaktır” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%58,1) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların ifade için katılım düzeyi ortalaması ise 2,3'tür.

Katılımcılara *“Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi olanaksızdır. Denetim boşluğunun meslek mensupları tarafından doldurulması beklenmektedir”* ifadesi yöneltilmiştir. Tablo 10'da da görüldüğü üzere katılımcıların çoğunluğu ifadeye katılmaktadır. İfadeye kesinlikle katıldıklarını ve katıldıklarını belirten katılımcıların yüzdeleri toplamı %88,7'dir. Cevapların ortalamasının 1,7 olması da katılımcıların ifadeye katıldıklarını desteklemektedir.

Katılımcılara *“Meslek mensuplarının görevi uygunluk denetimidir ancak doğruluk denetimi yapması beklenmektedir.”* ifadesi yöneltilmiştir. İfadeyi yanıtlayan 124 katılımcıdan %48,4'ü kesinlikle katılıyorum, %46'sı katılıyorum, %2,4'ü kararsızım, %2,4'ü katılmıyorum, %0,8'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Sonuca göre muhasebe meslek mensupları görevlerinin uygunluk denetimi olduğu halde doğruluk denetimi yapması beklendiğini düşünmektedir.

Katılımcıların mevcut durumdaki sorumlulukları hakkındaki düşüncelerini öğrenebilmek için katılımcılara *“Mevcut durumda SMMM'lere yüklenen sorumluluklar adildir.”* ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların %5,6'sı ifadeye kesinlikle katılıyorum, %11,3'ü katılıyorum cevaplarını verirken %12,9'u kararsızım, %30,6'sı katılmıyorum, %39,5'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmişlerdir. Araştırmaya cevap veren katılımcıların ifade için katılım düzeyi ortalaması ise 3,87'dir. Araştırmadaki söz konusu ifade katılımcıların en fazla olumsuz düşünceye sahip oldukları konudur. Sonuca göre meslek mensupları mevcut durumda kendilerine yüklenen sorumlulukları adil bulmamaktadır.

Tablo 11. Katılımcıların Cezai Sorumluluk Hakkında Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ort.	St.sp
Cezai Sorumluluğa İlişkin Düşünceleriniz								
21.Meslek örgütlerinin ve idarenin denetim konusundaki tutumları caydırıcı nitelikler taşımaktadır.	n	9	35	40	29	11	2,98	1,08
	%	7,3	28,2	32,3	23,4	8,9		
22.Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş kişinin bu fiiline iştirak eden ve bu fiilleri kesinleşen meslek mensupları hakkında Ceza Kanunu, 3568 sayılı Kanun ve Vergi Usul Kanunu uyarınca ceza ve yaptırımlar uygulanmasını adil buluyorum.	n	30	43	25	13	13	2,48	1,26
	%	24,2	34,7	20,2	10,5	10,5		
23.Meslek mensuplarının mali sorumluluklarının yanında kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı da cezai sorumluluklarının olmasını adil buluyorum.	n	16	42	18	25	23	2,98	1,35
	%	12,9	33,9	14,5	20,2	18,5		
24.Meslek mensuplarına vergi ve kabahatleri bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk, disiplin cezası veya hapis cezasının uygulanmasını adil buluyorum.	n	14	39	18	32	21	3,06	1,31
	%	11,3	31,5	14,5	25,8	16,9		
25.Meslek mensuplarına cezai ve hukuksal sorumluluk getiren hususların ikincil mevzuat yerine kanunla düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.	n	60	50	9	3	2	1,69	0,84
	%	48,4	40,3	7,3	2,4	1,6		

Kanunda suç olarak öngörülen fiilleri işleyenler cezai müeyyidelerle karşılaşmaktadır. Meslek mensupları da bu fiilleri gerçekleştirdiği durumlarda yaptırımla karşılaşacaktır. Meslek mensuplarının cezai sorumluluğu hakkındaki görüşlerini açığa çıkarmak amacıyla ilk olarak katılımcılara “*Meslek örgütlerinin ve idarenin denetim konusundaki tutumları caydırıcı nitelikler taşımaktadır.*” ifadesi yöneltilmiş ve Tablo 11’deki yanıtlara ulaşılmıştır. Buna göre katılımcıdan %7,3’ü kesinlikle katılıyorum %28,2’i katılıyorum, %32,3’ü kararsızım, %23,4’i katılmıyorum, %8,9’u kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir.

Katılımcılara “*Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş kişinin bu fiiline iştirak eden ve bu fiilleri kesinleşen meslek mensupları hakkında hem ceza kanunu, hem 3568 sayılı kanun hem de Vergi Usul Kanunu uyarınca ceza ve yaptırımlar uygulanmasını adil buluyorum.*” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların %24,2’si ifadeye kesinlikle katılmakta, %34,7’si katılmakta, %20,2’si kararsız kalmakta, %10,5’i katılmamakta ve %10,5’i ise kesinlikle katılmamaktadır.

Meslek mensuplarının mali sorumluluğu ile suça iştirak hali farklı niteliğe sahiptir. Ancak her iki durumda da meslek mensupları belirli sorumluluk altına girmektedir. Katılımcılara “*Meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumluluklarının yanında kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı cezai sorumluluklarının olması adildir.*” ifadesine katılım düzeyleri araştırılmıştır. İfadeyi cevaplayan 124 katılımcıdan %12,9’u kesinlikle katılıyorum, %33,9’u katılıyorum, %14,5’i kararsızım, %20,2’si katılmıyorum, %18,5’i kesinlikle katılmıyorum olarak düşüncelerini belirtmişlerdir. Araştırmaya cevap veren katılımcıların ifade için katılım düzeyi ortalaması ise 2,98’dir. Yani katılımcılar ifade hakkında kararsız kalmışlardır.

Meslek mensupları VUK mükerrer 227’nci maddesi gereği mali sorumluluklarının yanı sıra vergi suç ve cezalarına iştiraki halinde cezai sorumlulukları da oluşabilmektedir. Katılımcılara “*Meslek mensuplarına vergi ve kabahatleri bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk, disiplin cezası veya hapis cezasının uygulanmasını adil buluyorum.*” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların %11,3’si ifadeye kesinlikle katılmakta, %31,5’i katılmakta, %14,5’i kararsız kalmakta, %25,8’i katılmamakta ve %16,9’u ise kesinlikle katılmamaktadır.

Katılımcılara “*Meslek mensuplarına cezai ve hukuksal sorumluluk getiren hususların ikincil mevzuat yerine kanunla düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.*” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcılardan kesinlikle katıldıklarını ve katıldıklarını belirtenlerin yüzdeleri toplamı %88,7’dir. İfadeye %7,3’ü kararsız kaldıklarını belirtirken %2,4’ü katılmadıklarını, %1,6’sı kesinlikle katılmadıklarını belirtmiştir. Katılımcılar kendilerine cezai ve hukuksal sorumluluk getiren konuların kanunla düzenlenmesi gerektiği kanaatinde dirler.

Tablo 12. Katılımcıların Yetki ve Sorumluluk Dengesi Hakkında Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ort.	St.sp
Yetki ve Sorumluluk Dengesi İle İlgili Düşünceleriniz								
26.Meslek mensuplarına verilen yetkiler sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır.	n	63	49	1	8	3	1,70	0,95
	%	50,8	39,5	0,8	6,5	2,4		
27. Meslek mensuplarına sorumluluklarıyla doğru orantılı olarak mali haklar tanınmadığını düşünüyorum.	n	75	41	1	6	1	1,52	0,81
	%	60,5	33,1	0,8	4,8	0,8		
28. Elektronik mali uygulamaların (e-fatura, e-defter gibi) yürütülmesinde SMMM'lere yetki verilmesi teknolojik uyumu arttıracaktır.	n	51	63	6	3	1	1,71	0,74
	%	41,1	50,8	4,8	2,4	0,8		
29. Vergi İdaresinin SMMM'lere yetki devri yapmayı sadece sorumluluk yüklemeye çalışması adalet ve hukuk devleti ilkeleri ile çelişmektedir.	n	68	42	7	5	2	1,64	0,89
	%	54,8	33,9	5,6	4,0	1,6		
30.Vergi idaresinin doğrudan mükellefleri denetlemek yerine meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarını artırıp arkasından meslek mensuplarının denetlenmesine ağırlık vermelidir.	n	20	27	18	42	17	3,07	1,33
	%	16,1	21,8	14,5	33,9	13,7		

Mali müşavirlik mesleğini icra edenlerin yerine getirdikleri hizmetler sorumluluk kavramıyla iç içedir. Bir kişinin sorumlulukları söz konusu olduğunda ise bu sorumluluklarla doğru orantılı olarak belirli yetkilerin de tanınmış olması gerekir. Bu konuyla ilgili katılımcılara “*Meslek mensuplarına verilen yetkiler sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır.*” ifadesi yöneltilmiştir. Buna anketi cevaplayan katılımcılar %50,8’i kesinlikle katılıyorum, %39,5’i katılıyorum, %0,8’i kararsız kalırken %6,5’i katılmıyorum, % 2,4’ü ise kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermiştir. Sonuca göre katılımcıların büyük bir çoğunluğu meslek mensuplarının yetkilerinin sorumluluklarına göre sınırlı kaldığını düşünmektedir.

Katılımcılara “*Meslek mensuplarına sorumluluklarıyla doğru orantılı olarak mali haklar tanınmadığını düşünüyorum.*” ifadesi yöneltilmiştir. Tablo 12’deki cevap dağılımlarına ulaşılmıştır. Buna göre katılımcıların %60,5’i ifadeye kesinlikle katılmakta, %33,1’i katılmakta, %0,8’i kararsız kalmakta, %4,8’i katılmamakta ve %0,8’i ise kesinlikle katılmamaktadır. Katılımcıları bir önceki ifadeye yetkilerinin sorumluluklarına göre sınırlı kaldığını belirtmişlerdir. Katılımcılar bu ifadeye de önceki

ifadede olduğu gibi katıldıkları belirtmişlerdir. Dolayısıyla katılımcıların her iki ifadeye verdikleri yanıtlarda tutarlı oldukları görülmektedir.

Bilişim teknolojilerinde meydana gelen değişimler kamu sektöründe de kullanılmaya başlamasıyla mali uygulamalarda yenilikler ortaya çıkmıştır. Anketin yirmi yedinci sorusunda katılımcıların “*Elektronik mali uygulamaların (e-fatura, e-defter gibi) yürütülmesinde SMMM'lere yetki verilmesi teknolojik uyumu arttıracaktır.*” ifadesine katılım düzeyleri araştırılmıştır. Buna göre katılımcıların %41,1'i ifadeye kesinlikle katılmakta, %50,8'i katılmakta, %4,8'i kararsız kalmakta, %2,4'ü katılmamakta ve %0,8'i ise kesinlikle katılmamaktadır. Yani katılımcıların çoğunluğu elektronik dönüşümle birlikte uygulanmaya başlayan E-maliye uygulamalarının yürütülmesinde SMMM'lere yetki verilmesi teknolojik uyumu arttıracığını düşünmektedir.

Muhasebe mesleğinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulması önem arz etmektedir. Nitekim bir kişinin herhangi bir yetkiye sahip olmadan sorumlu tutulması mümkün değildir. Katılımcılara “*Vergi İdaresinin SMMM'lere yetki devri yapmayıp sadece sorumluluk yüklemeye çalışması adalet ve hukuk devleti ilkeleri ile çelişmektedir.*” ifadesi yöneltilmiştir. Buna göre katılımcıların %54,8'i ifadeye kesinlikle katılmakta, %33,9'u katılmakta, %5,6'sı kararsız kalmakta, % 4'ü katılmamakta ve %1,6'sı ise kesinlikle katılmamaktadır. Sonuca göre katılımcılar yetki ve sorumluluk dengesi kurulmadan sadece sorumluluk yüklenmesini adalet ve hukuku devleti ilkeleriyle çeliştiğini düşünmektedir.

Son olarak katılımcılara “*Vergi idaresinin doğrudan mükellefleri denetlemek yerine meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarını artırıp arkasından meslek mensuplarının denetlenmesine ağırlık vermelidir.*” ifadesine ne ölçüde katıldıkları araştırılmıştır. Sonuca göre katılımcıların %16,1'i ifadeye kesinlikle katılmakta, %21,8'i katılmakta, %14,5'i kararsız kalmakta, %33,9'u katılmamakta ve %13,7'si ise kesinlikle katılmamaktadır. Cevapların ortalamasının 3,07 olması da katılımcıların ifade hakkında kararsız kaldıklarını göstermektedir.

3.7.1. Mesleki Deneyim Açısından Analiz

Aşağıda ifadelere ilişkin ki-kare analizinde SMMM'lere yöneltilen yargılara verdikleri cevaplar mesleki deneyim sürelerine göre kıyaslanmıştır. Katılımcıların ifadeye verdikleri cevaplar ile mesleki deneyim arasında anlamlı bir farkın bulunup

bulunmadığı ki-kare testi ile bakılmıştır. Analiz sonucunda anketi cevaplayan katılımcıların mesleki deneyimi ile 8, 10, 12, 13, 15, 18, 19, 21, 22, 24, 26, 27'nci ifadelerine katılım oranı bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir. Anlamlı farkın belirlendiği ifadelerle ilişkin yorumlamalara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 13. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 8'inci İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p
8. Mükellefin tutması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu mükellef kadar meslek mensubunun da sorumluluğundadır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	5	0	23	28	17,343	0,027
		%	4,0%	0,0%	18,5%	22,6%		
	Katılıyorum	n	13	14	30	57		
		%	10,5%	11,3%	24,2%	46,0%		
	Kararsızım	n	1	2	6	9		
		%	,8%	1,6%	4,8%	7,3%		
	Katılmıyorum	n	0	2	17	19		
		%	0,0%	1,6%	13,7%	15,3%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	1	3	7	11		
		%	,8%	2,4%	5,6%	8,9%		
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin "Mükellefin tutması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu mükellef kadar meslek mensubunun da sorumluluğundadır." katılım oranları bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyimi olanlarda ifadeye kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum olarak yanıtlayanların yüzdelerinin toplamı %14,5 iken bu yargıya en fazla katılım oranı katılım oranı %24,2 oran ile 11 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip muhasebe meslek mensuplarında gözlemlenmiştir.

Tablo 14. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 10'uncu İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p
10. Verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	1	1	14	16	20,789	,008
		%	,8%	,8%	11,3%	12,9%		
	Katılıyorum	n	15	10	21	46		
		%	12,1%	8,1%	16,9%	37,1%		
	Kararsızım	n	0	3	8	11		
		%	0,0%	2,4%	6,5%	8,9%		
	Katılmıyorum	n	3	4	26	33		
		%	2,4%	3,2%	21,0%	26,6%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	1	3	14	18		
		%	,8%	2,4%	11,3%	14,5%		
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin "Verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadır." ifadesine katılım oranı açısından farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda kesinlikle katılanların oranı %0,8 iken 11 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %11,3 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 15. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 12'nci İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p
12. Vergi, ceza ve gecikme faizinin mükelleften tahsil edilememesi durumunda SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi kusursuz sorumluluk altına sokmaktadır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	2	6	53	61	44,75	,000
		%	1,6%	4,8%	42,7%	49,2%		
	Katılıyorum	n	13	9	24	46		
		%	10,5%	7,3%	19,4%	37,1%		
	Kararsızım	n	5	2	2	9		
		%	4,0%	1,6%	1,6%	7,3%		
	Katılmıyorum	n	0	3	0	3		
		%	0,0%	2,4%	0,0%	2,4%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	1	4	5		
		%	0,0%	,8%	3,2%	4,0%		
	Toplam	n	20	21	83	124		
		%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%		

SMMM'lere "Vergi, ceza ve gecikme faizinin mükelleften tahsil edilememesi durumunda SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi kusursuz sorumluluk altına sokmaktadır." ifadesi yöneltilmiştir. İfadeye katılım oranları bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kesinlikle katılan ve katılanların yüzdeleri toplamı %12,1 iken bu oran 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda %12,1 ve 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise %62,1'dir. 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kararsız kalanların yüzdeleri %4 iken bu oran 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda %1,6 ve 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübesi olan muhasebe meslek mensuplarında ise %1,6 olarak belirlenmiştir.

Tablo 16. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 13'üncü İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	P
13. Meslek mensupları mükellefin vergi dairesine olan borçlarının kefilî durumuna düşmektedir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	2	3	35	40	32,26	,000
		%	1,6%	2,4%	28,2%	32,3%		
	Katılıyorum	n	14	11	26	51		
		%	11,3%	8,9%	21,0%	41,1%		
	Kararsızım	n	3	0	1	4		
		%	2,4%	0,0%	,8%	3,2%		
	Katılmıyorum	n	0	6	11	17		
		%	0,0%	4,8%	8,9%	13,7%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	1	1	10	12		
		%	,8%	,8%	8,1%	9,7%		
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lere “Meslek mensupları mükellefin vergi dairesine olan borçlarının kefilî durumuna düşmektedir.” ifadesi yöneltmiştir. İfadeye katılım oranları bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kesinlikle katılan ve katılanların yüzdeleri toplamı %12,9 iken bu oran 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda %11,3 ve 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise %49,2'dir. 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kararsız kalanların yüzdeleri %2,4 iken bu oran 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise %0,8 olarak belirlenmiştir. 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kesinlikle katılmayan ve katılmayanların yüzdeleri toplamı %0,8 iken bu oran 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda %5,6 ve 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise %17'dir.

Tablo 17. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 15'inci İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	P
15. Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin olarak yetkilerin ve sorumluluğun tespiti açısından objektif kriterlerin getirilmesi gerekmektedir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	4	12	50	66	19,94	,011
		%	3,2%	9,7%	40,3%	53,2%		
	Katılıyorum	n	15	5	30	50		
		%	12,1%	4,0%	24,2%	40,3%		
	Kararsızım	n	1	2	1	4		
		%	,8%	1,6%	,8%	3,2%		
	Katılmıyorum	n	0	1	1	2		
		%	0,0%	,8%	,8%	1,6%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	1	1	2		
		%	0,0%	,8%	,8%	1,6%		
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lere “*Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin olarak yetkilerin ve sorumluluğun tespiti açısından objektif kriterlerin getirilmesi gerekmektedir.*” ifadesi yöneltilmiştir. İfadeye katılım oranları bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p<0,05$). Yani iki değişken arasında bir ilişki bulunmaktadır. 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kesinlikle katılan ve katılanların yüzdeleri toplamı %15,3 iken bu oran 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda %13,7 ve 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise %64,5'dir. 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kararsız kalanların yüzdeleri %0,8 iken bu oran 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda %1,6, 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise %0,8 olarak belirlenmiştir

Tablo 18. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 18'inci İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	P
18. Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi olanaksızdır. Denetim boşluğunun meslek mensupları tarafından doldurulması beklenmektedir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	4	7	43	54	15,69	,047
		%	3,2%	5,6%	34,7%	43,5%		
	Katılıyorum	n	14	9	33	56		
		%	11,3%	7,3%	26,6%	45,2%		
	Kararsızım	n	2	2	3	7		
		%	1,6%	1,6%	2,4%	5,6%		
	Katılmıyorum	n	0	2	1	3		
		%	0,0%	1,6%	,8%	2,4%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	1	3	4		
		%	0,0%	,8%	2,4%	3,2%		
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin “*Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi olanaksızdır. Denetim boşluğunun meslek mensupları tarafından doldurulması beklenmektedir.*” ifadesine katılım oranları bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p<0,05$). Mesleki deneyimi 1-5 yıl olan katılımcılar arasında ifadeye kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %14,5 iken 6-10 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %12,9, 11 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlarda ise %88,7 olarak tespit edilmiştir. 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kesinlikle katılmayan ve katılmayanların yüzdeleri toplamı %2,4 iken bu oran 11 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olanlarda %3,2'dir.

Tablo 19. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 19'uncu İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p
19. Meslek mensuplarının görevi uygunluk denetimidir ancak doğruluk denetimi yapması beklenmektedir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	4	7	49	60	19,37	,013
		%	3,2%	5,6%	39,5%	48,4%		
	Katılıyorum	n	14	12	31	57		
		%	11,3%	9,7%	25,0%	46,0%		
	Kararsızım	n	2	1	0	3		
		%	1,6%	,8%	0,0%	2,4%		
	Katılmıyorum	n	0	1	2	3		
		%	0,0%	,8%	1,6%	2,4%		
Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	0	1	1			
	%	0,0%	0,0%	,8%	,8%			
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin “*Meslek mensuplarının görevi uygunluk denetimidir ancak doğruluk denetimi yapması beklenmektedir.*” ifadesine katılım oranı açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Mesleki deneyimi 1-5 yıl olan katılımcılar arasında ifadeye kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %14,5 iken 6-10 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %15,9, 11 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlarda ise %94,4 olarak tespit edilmiştir. 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kararsız kalanların yüzdeleri %1,6 iken bu oran 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda %0,6'dır.

Tablo 20. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 21'inci İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p
21 Meslek örgütlerinin ve idarenin denetim konusundaki tutumları caydırıcı nitelikler taşımaktadır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	0	5	4	9	17,39	,026
		%	0,0%	4,0%	3,2%	7,3%		
	Katılıyorum	n	7	7	21	35		
		%	5,6%	5,6%	16,9%	28,2%		
	Kararsızım	n	9	6	25	40		
		%	7,3%	4,8%	20,2%	32,3%		
	Katılmıyorum	n	2	2	25	29		
		%	1,6%	1,6%	20,2%	23,4%		
Kesinlikle Katılmıyorum	n	2	1	8	11			
	%	1,6%	,8%	6,5%	8,9%			
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin "Meslek örgütlerinin ve idarenin denetim konusundaki tutumları caydırıcı nitelikler taşımaktadır." ifadesine katılım oranları bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %5,6 iken 6-10 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %9,6, 11 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlarda ise %20,1 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 21. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 22'nci İfadenin Analizi

			Mesleki deneyim				ki-kare testi	
			1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p
22. Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş kişinin bu fiiline iştirak eden ve bu fiilleri kesinleşen meslek mensupları hakkında hem ceza kanunu, hem 3568 sayılı kanun hem de Vergi Usul Kanunu uyarınca ceza ve yaptırımlar uygulanmasını adil buluyorum.	Kesinlikle Katılıyorum	n	0	3	27	30	17,85	,022
		%	0,0%	2,4%	21,8%	24,2%		
	Katılıyorum	n	10	7	26	43		
		%	8,1%	5,6%	21,0%	34,7%		
	Kararsızım	n	7	7	11	25		
		%	5,6%	5,6%	8,9%	20,2%		
	Katılmıyorum	n	2	3	8	13		
		%	1,6%	2,4%	6,5%	10,5%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	1	1	11	13		
		%	,8%	,8%	8,9%	10,5%		
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin "Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş kişinin bu fiiline iştirak eden ve bu fiilleri kesinleşen meslek mensupları hakkında hem ceza kanunu, hem 3568 sayılı kanun hem de Vergi Usul Kanunu uyarınca ceza ve yaptırımlar uygulanmasını adil buluyorum." ifadesine katılım oranı bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Mesleki deneyimi 1-5 yıl olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %8,1 iken 6-10 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %8, 11 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlarda ise %42,8 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 22. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 24'üncü İfadenin Analizi

		Mesleki deneyim				ki-kare testi		
		1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p	
24. Vergi ve kabahatleri açısından müşterek ve müteselsil sorumlulukla birlikte, disiplin cezası ve hapis veya adli para cezasının uygulanmasını adil buluyorum.	Kesinlikle Katılıyorum	n	0	1	13	14	28,194	,000
		%	0,0%	,8%	10,5%	11,3%		
	Katılıyorum	n	5	9	25	39		
		%	4,0%	7,3%	20,2%	31,5%		
	Kararsızım	n	9	4	5	18		
		%	7,3%	3,2%	4,0%	14,5%		
	Katılmıyorum	n	5	6	21	32		
		%	4,0%	4,8%	16,9%	25,8%		
Kesinlikle Katılmıyorum	n	1	1	19	21			
	%	,8%	,8%	15,3%	16,9%			
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin “*Vergi ve kabahatleri açısından müşterek ve müteselsil sorumlulukla birlikte, disiplin cezası ve hapis veya adli para cezasının uygulanmasını adil buluyorum.*” ifadesine katılım oranı bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Mesleki deneyimi 1-5 yıl olan katılımcılar arasında ifadeye kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %4 iken 6-10 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %8,1, 11 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlarda ise %30,7 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 23. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 26'ncı İfadenin Analizi

		Mesleki deneyim				ki-kare testi		
		1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	p	
26. Meslek mensuplarına verilen yetkiler sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	4	11	48	63	15,57	,049
		%	3,2%	8,9%	38,7%	50,8%		
	Katılıyorum	n	15	8	26	49		
		%	12,1%	6,5%	21,0%	39,5%		
	Kararsızım	n	0	0	1	1		
		%	0,0%	0,0%	,8%	,8%		
	Katılmıyorum	n	0	2	6	8		
		%	0,0%	1,6%	4,8%	6,5%		
Kesinlikle Katılmıyorum	n	1	0	2	3			
	%	,8%	0,0%	1,6%	2,4%			
Toplam	n	20	21	83	124			
	%	16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin “*Meslek mensuplarına verilen yetkiler sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır.*” ifadesine katılım oranı bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir

($p < 0,05$). Mesleki deneyimi 1-5 yıl olan katılımcılar arasında ifadeye kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %15,3 iken 6-10 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %15,4, 11 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlarda ise %59,7 olarak tespit edilmiştir. 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kesinlikle katılmayan ve katılmayanların yüzdeleri toplamı %0,8 iken bu oran 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanlarda %1,6 ve 11 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olanlarda ise %6,4'tür.

Tablo 24. SMMM'lerin Mesleki Deneyim Açısından 27'nci İfadenin Analizi

		Mesleki deneyim				ki-kare testi	
		1-5 yıl	6-10 yıl	11 yıl ve üzeri	Toplam	ki-kare	P
27. Meslek mensuplarına sorumluluklarıyla doğru orantılı olarak mali haklar tanınmadığını düşünüyorum.	Kesinlikle Katılıyorum	n 6	11	58	75	20,79	,008
		% 4,8%	8,9%	46,8%	60,5%		
	Katılıyorum	n 13	9	19	41		
		% 10,5%	7,3%	15,3%	33,1%		
	Kararsızım	n 1	0	0	1		
		% ,8%	0,0%	0,0%	,8%		
	Katılmıyorum	n 0	1	5	6		
		% 0,0%	,8%	4,0%	4,8%		
Kesinlikle Katılmıyorum	n 0	0	1	1			
	% 0,0%	0,0%	,8%	,8%			
Toplam	n 20	21	83	124			
	% 16,1%	16,9%	66,9%	100,0%			

SMMM'lerin "Meslek mensuplarına sorumluluklarıyla doğru orantılı olarak mali haklar tanınmadığını düşünüyorum." ifadesine katılım oranı açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Mesleki deneyimi 1-5 yıl olan katılımcıları arasında ifadeye kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %15,3 iken 6-10 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarında bu oran %16,2, 11 yıl ve üzeri deneyime sahip olanlarda ise %62,1 olarak tespit edilmiştir. . 1-5 yıl mesleki deneyime sahip olup ifadeye kararsız kalanların yüzdeleri ise %0,8 olarak tespit edilmiştir.

3.7.2. Eğitim Düzeyi Açısından Analiz

Aşağıda yargılara ilişkin ki-kare analizinde SMMM'lerin kendilerine yöneltilen ifadelerine verdikleri cevaplar demografik özelliklerden eğitim durumuna göre kıyaslanmıştır. Katılımcıların ifadeye verdikleri cevaplar ile mesleki deneyim arasında anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığı ki-kare testi yardımıyla analiz edilmiştir. Ankete verilen cevapların analizi sonucunda ankete katılanların mesleki deneyimi ile 1, 2, 3, 6, 11, 18, 19, 21'inci ifadelerine katılım oranı bakımından bir farklılık

gözlemlenmiştir. Anlamlı farkın bulunduğu ifadelerle ilişkin yorumlamalara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 25. SMMM’lerin Eğitim Durumu Açısından 1’inci İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
1. Vergi idaresi vergi denetimini yaygınlaştırmak ve etkinleştirmek için meslek mensuplarından yararlanmak durumundadır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	64	17	0	81	22,70	,004
		%	51,6%	13,7%	0,0%	65,3%		
	Katılıyorum	n	24	5	2	31		
		%	19,4%	4,0%	1,6%	25,0%		
	Kararsızım	n	3	2	0	5		
		%	2,4%	1,6%	0,0%	4,0%		
	Katılmıyorum	n	3	1	0	4		
		%	2,4%	,8%	0,0%	3,2%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	2	1	3		
		%	0,0%	1,6%	,8%	2,4%		
Toplam	n	94	27	3	124			
	%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%			

SMMM’lerin “*Vergi idaresi vergi denetimini yaygınlaştırmak ve etkinleştirmek için meslek mensuplarından yararlanmak durumundadır.*” ifadesine katılım oranı bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %71 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %17,7, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %1,6 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 26. SMMM’lerin Eğitim Durumu Açısından 2’nci İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
2. Meslek mensupları vergi idaresi ve mükellefler arasında köprü vazifesi gördükleri için verecekleri bilgilerin doğruluğu son derece önemlidir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	67	22	0	89	49,81	,000
		%	54,0%	17,7%	0,0%	71,8%		
	Katılıyorum	n	27	4	2	33		
		%	21,8%	3,2%	1,6%	26,6%		
	Kararsızım	n	0	1	0	1		
		%	0,0%	,8%	0,0%	,8%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	0	1	1		
		%	0,0%	0,0%	,8%	,8%		
	Toplam	n	94	27	3	124		
		%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%		

SMMM'lerin "Meslek mensupları vergi idaresi ve mükellefler arasında köprü vazifesi gördükleri için verecekleri bilgilerin doğruluğu son derece önemlidir." yargısına katılım oranı bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %75,8 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %20,9, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %1,6 olarak tespit edilmiştir. İfadeye kararsız kalan yüksek lisans düzeyindeki katılımcıların oranı ise 0,8 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 27. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 3'ncü İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
3. Vergi idaresi ile meslek mensupları arasında ortak çalışma anlayışı geliştirilmelidir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	54	16	1	71	22,62	,001
		%	43,5%	12,9%	,8%	57,3%		
	Katılıyorum	n	39	9	1	49		
		%	31,5%	7,3%	,8%	39,5%		
	Katılmıyorum	n	1	1	0	2		
		%	,8%	,8%	0,0%	1,6%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	1	1	2		
		%	0,0%	,8%	,8%	1,6%		
	Toplam	n	94	27	3	124		
		%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%		

SMMM'lerin "Vergi idaresi ile meslek mensupları arasında ortak çalışma anlayışı geliştirilmelidir." İfadesine katılım oranı bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %75 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %20,2, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %1,6 olarak tespit edilmiştir. İfadeye kesinlikle katılmayan ve katılmayanların yüzdeleri toplamı lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyindeki katılımcılar için ise %0,8 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 28. SMMM’lerin Eğitim Durumu Açısından 6’ncı İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
6. Vergi İdaresinin SMMM’lerin vergi sisteminin yürütülmesinde etkin bir rol oynadıklarını kabul ederek işlerini kolaylaştırması gerekmektedir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	57	16	1	74	26,39	,000
		%	46,0%	12,9%	,8%	59,7%		
	Katılıyorum	n	32	10	0	42		
		%	25,8%	8,1%	0,0%	33,9%		
	Kararsızım	n	3	1	2	6		
		%	2,4%	,8%	1,6%	4,8%		
	Katılmıyorum	n	2	0	0	2		
		%	1,6%	0,0%	0,0%	1,6%		
	Toplam	n	94	27	3	124		
		%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%		

SMMM’lerin “Vergi İdaresinin SMMM’lerin vergi sisteminin yürütülmesinde etkin bir rol oynadıklarını kabul ederek işlerini kolaylaştırması gerekmektedir.” yargısına katılım oranı bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %71,8 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %21, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %0,8’dir.

Tablo 29. SMMM’lerin Eğitim Durumu Açısından 11’inci İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
11. Beyannameleri imzalayan meslek mensupları, belgelerin kayıtlara uygunluğundan sorumlu tutulduğu için vergi incelemelerinde etkinlik artacaktır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	23	6	1	30	18,46	,018
		%	18,5%	4,8%	,8%	24,2%		
	Katılıyorum	n	51	15	1	67		
		%	41,1%	12,1%	,8%	54,0%		
	Kararsızım	n	8	2	0	10		
		%	6,5%	1,6%	0,0%	8,1%		
	Katılmıyorum	n	12	2	0	14		
		%	9,7%	1,6%	0,0%	11,3%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	0	2	1	3		
		%	0,0%	1,6%	,8%	2,4%		
Toplam	n	94	27	3	124			
	%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%			

SMMM’lerin “Beyannameleri imzalayan meslek mensupları, belgelerin kayıtlara uygunluğundan sorumlu tutulduğu için vergi incelemelerinde etkinlik artacaktır.” yargısına katılım oranı bakımından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların

yüzdeleri toplamı %59,6 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %16,9, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %1,6'dır.

Tablo 30. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 18'inci İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
18. Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi olanaksızdır. Denetim boşluğunun meslek mensupları tarafından doldurulması beklenmektedir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	39	14	1	54	43,18	,000
		%	31,5%	11,3%	,8%	43,5%		
	Katılıyorum	n	44	12	0	56		
		%	35,5%	9,7%	0,0%	45,2%		
	Kararsızım	n	7	0	0	7		
		%	5,6%	0,0%	0,0%	5,6%		
	Katılmıyorum	n	2	1	0	3		
		%	1,6%	,8%	0,0%	2,4%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	2	0	2	4		
		%	1,6%	0,0%	1,6%	3,2%		
Toplam	n	94	27	3	124			
	%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%			

SMMM'lerin "Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi olanaksızdır. Denetim boşluğunun meslek mensupları tarafından doldurulması beklenmektedir." yargısına katılım oranı açısından bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %67 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %21, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %0,8'dir. İfadeye kararsız kalan lisans düzeyindeki katılımcıların oranı %5,6'dır.

Tablo 31. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 19'uncu İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
19. Meslek mensuplarının görevi uygunluk denetimidir ancak doğruluk denetimi yapması beklenmektedir.	Kesinlikle Katılıyorum	n	47	11	2	60	15,68	,047
		%	37,9%	8,9%	1,6%	48,4%		
	Katılıyorum	n	42	15	0	57		
		%	33,9%	12,1%	0,0%	46,0%		
	Kararsızım	n	2	1	0	3		
		%	1,6%	,8%	0,0%	2,4%		
	Katılmıyorum	n	2	0	1	3		
		%	1,6%	0,0%	,8%	2,4%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	1	0	0	1		
		%	,8%	0,0%	0,0%	,8%		
Toplam	n	94	27	3	124			
	%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%			

SMMM'lerin "Meslek mensuplarının görevi uygunluk denetimidir ancak doğruluk denetimi yapması beklenmektedir" ifadesine katılım oranı bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %71,8 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %21, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %1,6'dır.

Tablo 32. SMMM'lerin Eğitim Durumu Açısından 21'inci İfadenin Analizi

			Eğitim durumu				ki- kare testi	
			Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam	ki-kare	p
21.Meslek örgütlerinin ve idarenin denetim konusundaki tutumları caydırıcı nitelikler taşımaktadır.	Kesinlikle Katılıyorum	n	3	6	0	9	16,85	,032
		%	2,4%	4,8%	0,0%	7,3%		
	Katılıyorum	n	26	8	1	35		
		%	21,0%	6,5%	,8%	28,2%		
	Kararsızım	n	35	5	0	40		
		%	28,2%	4,0%	0,0%	32,3%		
	Katılmıyorum	n	23	5	1	29		
		%	18,5%	4,0%	,8%	23,4%		
	Kesinlikle Katılmıyorum	n	7	3	1	11		
		%	5,6%	2,4%	,8%	8,9%		
	Toplam	n	94	27	3	124		
		%	75,8%	21,8%	2,4%	100,0%		

SMMM'lerin "Meslek örgütlerinin ve idarenin denetim konusundaki tutumları caydırıcı nitelikler taşımaktadır." yargısına katılım oranı bakımından anlamlı bir farklılık gözlemlenmiştir ($p < 0,05$). Lisans düzeyinde eğitime sahip olanlarda kesinlikle katılanların ve katılanların yüzdeleri toplamı %23,4 iken yüksek lisans eğitim düzeyindekilerde bu oran %11,3, doktora eğitim düzeyindekilerde ise %0,8'dir. İfadeye kararsız kalan yüksek lisans düzeyindeki katılımcıların oranı ise %28,2, yüksek lisans düzeyindekilerin oranı %4'tür. İfadeye kesinlikle katılmayan ve katılmayanların yüzdeleri toplamı lisans eğitim düzeyindeki katılımcılarda %24,1, yüksek lisans düzeyindekilerde %6,4 ve doktora düzeyindeki katılımcılar için ise %1,6 olarak tespit edilmiştir.

3.8. SMMM'lerin Mali ve Cezai sorumluluğa İlişkin Görüşleri

Araştırma kapsamında meslek mensupları ile yüz yüze görüşmeler yapılmış ayrıca meslek mensuplarının hem konuyla ilgili ilave olarak ifade etmek istedikleri düşüncelerini belirlemek hem de mevcut durumda mali ve cezai sorumluluklara ilişkin uygulamada karşılaştıkları sorunları saptamak amacıyla anketin son kısmında açık uçlu soruya ter verilmiştir. Buna göre;

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “Meslek mensuplarının hizmetleri ile ilgili sorumluluk ve yetki dengesi gözetilmelidir. Mesleki konuları aşan bir sorumluluk yüklenmek istenmesini doğru bulmuyorum”

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “Meslek mensuplarının üzerindeki yükler idarenin getirdiği ek sorumluluklarla ve uygulamalarla daha fazla arttığı için, hizmet kalitesini olumsuz etkilediğini düşünüyorum.”

6-10 yıl arasında mesleki deneyimi olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “Yüklenen sorumluluk ile yetki dengeli olmadığını düşünüyorum. Sorumluluklar daha ağırdır ve bu sorumlulukların karşılığı maddi kazanç düşük kalmaktadır.”

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “Sorumluluk ve yetki doğru orantılı olmalıdır, bunun yanında gelir idaresi ve kanunu koyucu mali müşavirleri paydaş olarak görmeli, mükellefe verilen hizmetlere ilişkin ücreti idare değil meslek odaları belirlemelidir.”

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “Vergi denetiminde ve vergi kanunlarında meslek mensuplarının görüşleri alınmadan hareket edilmemelidir.”

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “İlk olarak mali idarenin SMMM’lere güvenerek gereken yetki ve desteği sağlaması, işbirliği içinde olunması gereklidir. Çok sık mevzuat değişikliklerinin olması nedeniyle meslek mensuplarının kanunlar ve mükellefler arasında kalmasına yol açmakla birlikte SMMM’lere destek olunmadan mali ve cezai sorumluluklarını arttırmak işi çözümsüzlüğe götürmektedir. Elbette ki bilinçli ve kasıtlı bir şekilde yanlış yapan görevini kötüye kullanan meslek mensupları da meslek camiasından uzaklaştırılmalıdır. Meslek mensuplarının ekonomik ve sosyal yönden ortamlarının daha iyi hale getirilmesi gerekli hale gelmiş olmakla birlikte; karşılıklı verimliliğin bu şekilde artacağına inanmaktayım.”

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “Meslek mensubu her mükellefin kapasitesini,

mal alış verişini takibini kesinlikle yapamaz. İdare tarafından bu konuda SMMM'lerin sorumlu tutulması kabul edilemez.”

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “Meslek mensuplarının yoğun iş yükünden dolayı göz ardı ettiği birçok durum olabilir. Öncelikle meslek mensubunun iş yükünün hafifletilmesi gerekmektedir. Her çıkan yeni bildirim, bildirge, anket vs. meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Meslek mensupları hak ettiği ücretleri alamadığı için çok fazla defter tutmaktadır. Yeni genç mali müşavirler bu durumdan rahatsızdır. Bunun için kota uygulaması gelmesi gerektiğini düşünüyorum. Böylelikle iş yükü dağılımı dengeli olacak ve haksız rekabet ortadan kalkacağı için birim başına alınan muhasebe ücretleri de artacaktır. Böylelikle az dengeli ücret alan mali müşavir işlerini daha dikkatli yapacak, sahte ve muhteviyatı yanıltıcı belgeleri daha iyi analiz edecek ve gelir idaresinin vergi incelemelerinde etkinliği artarak, vergi kaçağının da önüne geçilecektir.”

Mesleki deneyimi 11 yıl ve üzerinde olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “SMMM'lerin sorumluluğu kayıt ve belgelerin defterlere uygunluğu ile sınırlıdır. Vergi inceleme elemanlarınca mali ve disiplin yönünden sorumluluk raporları yazılır iken illiyet bağı kurmaları durumunda işlem yapmaları gerekmektedir. Bu eksiklikler haricinde yasal düzenlemelerin yeterli ve gerekli olduğunu düşünüyorum.”

Mesleki deneyimi 6-10 yıl arasında olan bir muhasebe meslek mensubu düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir; “SMMM'lere mesleki görevleri dışında ilave bir görev verilmemesi gerekir. SMMM'lerin sorumluluklarına göre ücretlerinin düşük kaldığını düşünüyorum.”

3.9. Genel Olarak Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Literatürdeki teorik tartışmalar ve ampirik çalışmalar meslek mensuplarının sorumluluklarıyla ilgili pek çok sorunla karşılaştıklarını göstermektedir. Bu sorunların bir bütün olarak nelerden oluştuğunu tespit edebilmek, SMMM'lerin konuya ilişkin düşüncelerini belirleyebilmek için SMMM'lere farklı ifadeler yöneltilmiştir. Araştırmada anketi dolduran katılımcıların 124 adedi değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmaya katılanların % 75,8'i lisans, % 21,8'i yüksek lisans ve % 2,4'ü doktora eğitim düzeyindedir. Örneklemin mesleki deneyim süresi ise büyük oranda (% 66,9) 11

yıl ve üzerinde yoğunlaşmıştır. Araştırmada meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarına ilişkin ifadelerin yanında sorumluluklara ilişkin ilave etmek istedikleri sorunları öğrenebilmek amacıyla anketin son sorusunda açık uçlu soruya yer verilmiştir.

Meslek mensupları görevini yerine getirirken hem devlete hem de topluma karşı belirli sorumlulukları vardır. Aynı zamanda mükelleflerle sözleşme imzaladıklarında sorumluluk altına girmektedir. Meslek mensupları mükelleflerle sürekli iletişim halinde olması bakımından yeni getirilen uygulamaların da en aktif kullanıcılarındandır. Dolayısıyla vergi sisteminin yürütülmesinde etkin bir rol almaktadır. Ankette vergi idaresi ile ortak çalışma anlayışı geliştirmeye ilgili olan ifadelere verilen cevaplar değerlendirildiğinde meslek mensuplarının büyük bir kısmı vergi denetimini yaygınlaştırmak ve vergi sisteminin yürütülmesini etkinleştirmek için vergi dairesi ile ortak çalışma anlayışı geliştirilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının ifadeler içinde en fazla katıldıkları düşünce *“Meslek mensupları vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü vazifesi gördükleri için verecekleri bilgilerin doğruluğu son derece önemlidir”* olmuştur. Meslek mensupları yerine getirdikleri ön denetim sayesinde mükellef ve idare arasında kilit rol üstlendiğini kabul etmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının tüm yargılar içinde ikinci olarak en fazla katıldıkları düşünce *“Vergi İdaresinin SMMM’lerin vergi sisteminin yürütülmesinde etkin bir rol oynadıklarını kabul ederek işlerini kolaylaştırması gerekmektedir.”* Bu çerçevede meslek mensupları mevzuatın sık değişmesinden dolayı sorun yaşadıklarını belirtmektedir. Bu kapsamda yapılan değişikliklerin yılbaşında uygulanması hataları azaltarak vergiye gönüllü uyumu arttıracaklarını düşünmektedir.

Meslek mensuplarının mali sorumlulukla ilgili sorunları tespit etmeye yönelik hazırlanan ifadelere verilen yanıtlar yorumlandığında muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarının arttırılması; sundukları hizmetin hizmetin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmanın aksine sorumluluklarını daha da ağırlaştırdığını düşünmektedir. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensupları beyannamelerin sorumlulukla birlikte meslek mensuplarına imzalatılmasının hatalarını önleyeceğini düşünmekte olup VUK mükerrer 227’inci maddede yer alan mali sorumluluğunun ise ağır olduğunu belirtmişlerdir. Buna göre iki ifade birlikte değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensupları beyannameleri imzaladıklarında sorumluluk altına girmeyi diğer bir ifadeyle sorumluluk uygulamasını kabul etmekte olup müşterek ve müteselsil sorumluluğun yaptırımlarını ağır buldukları ifade edilebilir. VUK mükerrer 227’nci maddesinde göre vergi ziyana bağlı olarak

ortaya çıkan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden sorumluluğu söz konusudur. Sorumluluğun müşterek ve müteselsil sorumluluk olması nedeniyle vergi idaresi, mükellef ile meslek mensuplarını aynı anda takip edebilmektedir. Meslek mensupları böyle bir sorumlulukla kusursuz sorumluluk altına girdiklerini düşünmekte olup sonraki ifadelerde yer alan sorumlulukları hususunda objektif kriterlerin getirilmesi gerektiğini belirtenlerin sayısı çoğunluktadır. Son yıllarda mükellef sayıları giderek artmaktadır. Yapılan denetimlerin ve vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işletilmesi muhasebe meslek mensuplarından yararlanmayı gerekli hale getirmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının belgelerin doğruluğunu araştırma görev ve yetkisi yoktur ancak yerine getirdikleri ön denetim sayesinde vergi kayıp ve kaçağı yol açacak etkilerin ortadan kalkmasına yardımcı olabilecektir. Muhasebe meslek mensuplarının ankette yer alan tüm ifadeler içinde en fazla katılmadıklarını ifade ettiği yargı ise “*Mevcut durumda SMMM'lere yüklenen sorumluluklar adildir*” ifadesi olmuştur. Önceki ifadelere paralel olarak meslek mensupları sorumlulukları kendilerine yüklenen sorumluluğun ağırlığından şikâyetçidir.

Meslek mensuplarının genel olarak cezai sorumluluklarının adil olup olmadığı konusunda yöneltilen ifadelerde ise genel olarak görüş birliğine varamadıkları görülmektedir. Ancak meslek mensuplarının cezai sorumluluklarının adil olduğunu belirten ifadelerde kararsız kaldıkları ifade edilebilir. Meslek mensuplarına bu grupta yöneltilen ifadelerdeki ortalamanın yüksek olması cezai sorumluluklarının adil olmadığını düşünenlerin sayısının azımsanamayacak çoğunlukta olduğunu göstermektedir. Meslek mensupları hukuki ve cezai sorumluluk getiren konuların kanunla düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir.

Meslek mensupları görevleri sorumluluk gerektiren süreçler içermektedir. Bu kapsamında yüklenen sorumluluğun ve verilen yetkinin dengede olması önem arz etmektedir. Nitekim bir kişinin yetki sahibi olmadığı bir durumda sorumlu tutulması da mümkün değildir. Araştırma sonuçlarına göre meslek mensupları sorumluluklarının yetkilerine göre fazla olduğunu düşünmektedir. Muhasebe meslek mensupları arasında en çok kabul gören bir diğer yargı ise “*Meslek mensuplarına sorumluluklarıyla doğru orantılı olarak mali haklar tanınmadığını düşünüyorum.*” olmuştur. Muhasebe meslek mensupları yetki verilmeyip sadece sorumluluk yüklenmesinin adalet ve hukuk devleti ilkeleri ile çeliştiği konusunda fikir birliğinde içinde olduğu söylenebilir. Ayrıca meslek

mensupları elektronik mali uygulamalar çerçevesinde kendilerine yetki verilmesiyle teknolojik uyumun artacağını belirtmektedir.

İfadelere verilen cevaplar ile mesleki deneyim ve eğitim düzeyi karşılaştırıldığında belirgin bir fark görülmemektedir. Mesleki deneyim ile anlamlı farklılığın oluşturduğu ifadeler bir arada değerlendirildiğinde mesleki deneyimi fazla olan muhasebe meslek mensupları müşterek ve müteselsil sorumluluk nedeniyle verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda olduklarını ve bu sorumluluk ile ağır bir yükümlülük altına girdiklerini düşünmektedir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübesi arttıkça sorumluluklarıyla doğru orantılı olarak mali hak ve yetkiler tanınmadığını düşünenlerin sayısının da arttığı görülmektedir.

Anketin son kısmında açık uçlu sorulara yer verilmiş ayrıca çalışma süresince muhasebe meslek mensupları ile karşılıklı görüşmeler gerçekleştirilmiş. Bu kısımda meslek mensupları sorumluluklarıyla ilgili sorunlarının yanında iş yükünün ağırlığı, haksız rekabet ve ücret düzeyinin düşüklü gibi sorunlara değinmiştir. Meslek mensupları arasında öne çıkan düşünce iş yükünün fazla olması ve yoğun çalışma temposuna rağmen ücret düzeyinin düşüklüğü kaldığı yönündedir. Görüşmelerden elde edilen bir diğer sonuç ise yetki ve sorumluluk konusudur. Meslek mensupları yetkilerine kıyasla sorumlulukların ağır olduğunu düşüncesi mali müşavirlerce paylaşılan konular arasında yer almaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Her geçen gün iktisadi faaliyetlerin çeşitlenmesi, sermaye piyasalarının gelişmesi ve işlemlerin karmaşıklaşması bireylerin, kurumların ve devletlerin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum alanında uzman kişilerden yararlanmayı gerekli hale getirmiş, muhasebe mesleğine olan ihtiyacı arttırmıştır. Ülkemizde muhasebe mesleği 1989 yılında 3568 sayılı “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*” ile yasal düzene kavuşmuştur. Kanunda muhasebe mesleği ile ilgili genel kurallara ve düzenlemelere yer verilerek mesleğin yükümlülükleri, meslek mensuplarının hak ve yetkileri belirlenmiştir. Mükelleflerin gün geçtikçe genişleyen faaliyet alanı meslek mensuplarının birçok farklı mevzuata hakim olmasını gerekli hale getirmiş, bu durum çeşitli sorunlara yol açmıştır. Bunlardan biri de sorumlulukla ilgili olan sorunlardır.

Sorumluluk müessesesi farklı hukuk dallarında çeşitli şekillerde düzenlendiği görülmektedir. Özel hukuk ilişkilerinde hukuka aykırı davranışı nedeniyle zarara yol açan kişinin verdiği zararı tazmin etme yükümlülüğü anlamına gelen sorumluluk kavramı ceza hukukunda, kabahat ya da suç olarak tanımlanan davranışlarda bulunan kişilerin karşılaştığı para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza şeklindeki müeyyidelere tabi tutulmasıdır. Vergi hukukunda sorumluluk ise kanunlarda belirtilen maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesini kapsamaktadır. Sorumluluk kavramından bahsedildiğinde hak ve yetki kavramları da gündeme gelmektedir. Kişilerin veya meslek gruplarının herhangi bir olumsuz sonuçla karşılaşmamları için hak, yetki ve yükümlülüklerinin belirlenmesi, dengenin kurulması, sınırlarının çizilmesi ve güvence altına alınması gerekmektedir.

Vergi hukukunda sorumluluğun kendine özgü farklılıkları vardır. Vergi hukukunda vergi sorumlularının kimler olduğu belirlenmiş olup vergi sorumluluğu halleri vergi kesmekle yükümlü vergi sorumlusu, vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu ve fer’i vergi sorumlusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu, kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun olarak şekli vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmekte olup mükellefin şekli ödevlerinin doğru yapılmadığı durumlarda meslek mensuplarının sorumlulukları oluşmaktadır. YMM'lere şekli vergi ödevlerin yanında farklı görev ve yetkiler yüklenmiştir. YMM'lerin sahip olduğu bu görev ve yetkiler YMM'lerin vergi

sorumlusu olarak nitelendirilip nitelendirmeyeceği konusunda görüş farklılıklarına neden olmaktadır. Vergilemede belirlilik ilkesi gereği verginin temel unsurlarını oluşturan kavramların açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmekte bu kapsamda verginin yükümlüsü, sorumlusu ve uygulanacak ceza müeyyideleri de belli olmalıdır. Mesleği icra edenlerin hak kaybına uğramaması için konunun açıklığı kavuşturulmasına ihtiyaç vardır. Yargısal süreçler bakımından da önem arz eden bu hususlar hakkında SMMM'ler ve YMM'ler arasındaki görev ve yetki farklılıkları belirlenerek sorumluluğun çerçevesinin kanunla çizilmesi önem arz etmektedir.

Farklı sektörlerde faaliyet gösteren çok sayıda mükellefe hizmet sunan meslek mensuplarının sunduğu hizmetler hemen hemen tüm toplumu ilgilendirmektedir. Bu yüzden yasal düzenlemelerle meslek mensupları sorumluluk alanıyla çevrelenmiştir. Dolayısıyla meslek mensuplarının mesleği icra ederken sorumluluk bilinciyle hareket etmeleri beklenmektedir. Mesleğin icra edilmesinde meslek mensuplarının mesleki özen ve titizliği göstermesi gerekir. Meslek mensuplarının sunduğu hizmetin kamuyu ilgilendiren bir yanı olduğu açıktır. Meslek mensuplarının sorumlulukları mükelleflerle imzaladıkları sözleşme nedeniyle özel hukuk kapsamına girse de kamu hukuku çerçevesinde de sorumlu tutulmuşlardır. Meslek mensuplarının VUK mükerrer 227'nci maddesi ile YMM'lerin 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesine göre müşterek ve müteselsil sorumlu tutulabilmesi için mesleki özen ve titizliğin gösterilip gösterilmediği, zarar ile illiyet bağının kurulup kurulmadığının somut delillerle belirlenmesi oldukça önem arz etmektedir. Meslek mensupları mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermediğinde mali, idari ve disiplin sorumlulukları oluşmaktadır. Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin sınırların belirlenebilmesi için sorumluluk kavramının irdelenmesi, sorumluluk türleri arasındaki farkların ayırt edilmesi gereklidir. Bu nedenle tez çalışmasının ikinci bölümünde sorumluluk kavramı incelenerek meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarına yer verilmiştir.

Meslek mensuplarının mali sorumluluğu VUK mükerrer 227'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesine göre meslek mensupları için öngörülen sorumluluk müşterek ve müteselsil sorumluluk olup meslek mensuplarından uygunluk denetimi yapmaları beklenmektedir. VUK mükerrer 227'nci maddesine göre sorumluluğun kapsamı meslek mensuplarının imzaladıkları beyannameler ve YMM'lerin düzenledikleri tasdik raporu ile sınırlandırılmıştır. Müşterek ve müteselsil sorumlulukla ilgili diğer bir düzenleme 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde

karşımıza çıkmaktadır. Buna göre YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludur. Meslek mensuplarının mali sorumluluğuna ilişkin hükümlerin farklı iki kanunda yer aldığı görülmektedir. Mevcut durumda meslek mensuplarının sorumluluklarıyla ilgili konular geniş bir mevzuata yayılmış durumdadır. Bu nedenle sorumluluk getiren konuların tek bir kanunda düzenlenmesi, bu kapsamdaki hükümlerin 3568 sayılı Kanunda toplanması sorumluluklara ilişkin sınırların belirlenmesine katkı sağlayacaktır.

VUK mükerrer 227'nci maddesinde yer alan müşterek ve müteselsil sorumlulukla vergi alacağının güvence altına alınması amaçlanmış, tahsilât imkânı güçlendirilmiştir. Müşterek ve müteselsil sorumlulukla amaçlanan bir kişinin cezasından başkasını sorumlu tutmak değil mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin göstermeyenleri cezalandırmaktır. VUK mükerrer 227'nci maddesinde meslek mensuplarının ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden sorumlu oldukları belirtilmiştir. Meslek mensuplarının bu madde kapsamında usulsüzlük, özel usulsüzlük ve gecikme zamları nedeniyle takip edilmeleri mümkün görülmemektedir. Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluklarının somut delillerle tespit edilmediği durumlarda düzenlenen vergi cezaları, gecikme faizleri yargı tarafından iptal edildiği görülmektedir. Mali sorumluluğun oluşabilmesi için meslek mensuplarının mesleki özen ve titizliği gösterip göstermediği, illiyet bağı kurulup kurulmadığı somut delillerle belirlenmesi ve sorumluluğun objektif ölçütlere bağlanması gerekmektedir. Meslek mensuplarıyla ilgili yazılan sorumluluk raporlarında illiyet bağına ilişkin delillerin gerekçeleriyle birlikte yer verilmediği, maddi gerçeğin araştırılmadığı görülebilmektedir. Ancak meslek mensuplarının disiplin sorumlulukları için delil, belge ve gerekçeler belirleyici rol oynamaktadır. Nitekim kanıt ve delile dayanmayan sadece varsayıma dayalı ceza hükümlerinin uygulanması adalet ve hukuk devleti ilkeleri ile çelişmektedir. Mesleğin gerektirdiği özeni ve dikkati yerine getiren ve getirmeyenlerin ayırt edilmesi, gerekli özeni ve dikkati gösterenlerin ise sorumlulukla karşı karşıya kalmaması gerekir.

VUK mükerrer 227'nci maddesinde yer alan mali sorumluluğa ilişkin sorumluluğun başlangıcı, tebliği, ödeme emri gibi konular ön plana çıkmakta olup uyumsuzluklara ilişkin yargının verdiği kararlar önem arz etmektedir. Sorumluluğun başlangıcıyla ilgili yargı kararları değerlendirildiğinde Vergi Mahkemeleri ile Danıştay arasında farklı yorumlar olduğu gibi Danıştay'ın eski ve yeni tarihli kararlarında da

yorum farklılığı olduğu görülmektedir. Bu farklılık sorumluluğun tanımından ve sorumluluğun başlangıcını esas alan ölçütler bakımından ortaya çıkmaktadır. Meslek mensuplarının mali sorumluluğuna ilişkin sınırların açık bir şekilde belirlendiğini söylemek güçtür. Sorumlulukla ilgili kavramlarda belirsizlikler olduğu görülmektedir.

Ekonomik ve ticari ilişkilerde yaşanan hızlı gelişmeler, teknolojiadaki ilerlemeler ve mükellef sayılarının gün geçtikçe artması meslek mensupları ile idare arasında koordinasyon ve işbirliğinin önemini ortaya çıkarmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı e-dönüşümle birlikte çeşitli uygulamalara geçişi sağlamıştır. Yeni getirilen uygulamalar muhasebe birimini etkileyerek meslek mensuplarına bazı sorumluluklar yüklemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı meslek mensuplarına parola ve şifre vererek vergi beyannamelerinin e-beyan yoluyla elektronik ortamda gönderilmesini uygun görmüştür. Meslek mensupları mükelleflerle imzaladıkları aracılık ve sorumluluk sözleşmesi ile beyannameleri vergi idaresine gönderme yetkisi elde etmektedir. E-beyan ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunlar meslek mensuplarına birtakım sorumluluklar yüklemektedir. Meslek mensupları yanlış ve eksik yerine getirilen beyan ve bildirimler nedeniyle sorumlulukları oluşmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının parola ve şifrelerini kullanarak verilen beyannamelerde şüpheye yol açmayacak şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla meydana gelen sorunların yeniden gözden geçirilmesi ve sorunların giderilmesine yönelik düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu bir kişi tarafından işlenebileceği gibi birden fazla kişinin katılımıyla da gerçekleşebilmektedir. Meslek mensupları mükelleflere en yakın meslek gruplarından biridir. Bu nedenle meslek mensupları suçun işlenmesine kimi zaman fail kimi zamanda suç ortağı şeklinde katılabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişinin VUK'nun 360'ıncı maddesine göre menfaat kriteri gözetilerek cezadan indirim uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi kaçakçılığı suçu işleyenler için de uygulama alanı bulabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda meslek mensuplarının cezai sorumluluklarına gidilebilmesi için suçun unsurları belirlenerek meslek mensuplarının somut olaydaki durumu delilleriyle birlikte değerlendirilmelidir. Vergi kaçakçılığı suçuna katılan meslek mensupları hakkında hangi durumlarda fail ve yardım eden olarak sorumlu olacağı hususunda açıklık yoktur.

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde muhasebe meslek mensuplarının mali ve cezai sorumlulukları hakkında sahip oldukları düşünceleri saptamak ve mevcut durumdaki sorumlulukları ile ilgili bakış açılarını belirlemek için anket yöntemi kullanılmıştır. Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının ankette yer alan ifadeler ne derecede katılıp katılmadığı araştırılmıştır. Çalışma bulgularına göre vergi sistemin sağlıklı bir şekilde yürütülmesinde muhasebe meslek mensuplarından faydalanılması gerektiğini desteklemektedir. Muhasebe meslek mensupları mesleğin gerektirdiği sorumluluğu kabul etmekte, yerine getirdiği ön denetim sayesinde hata ve hilelere yol açan etkenlerin azalacağını farkındadır. Elde edilen sonuçlara göre araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları vergi denetimini yaygınlaştırmak ve etkinleştirmek için meslek mensuplarından yararlanılması, vergi idaresi ile ortak çalışma anlayışı geliştirilmesi gerektiğini düşünmektedir. Meslek mensuplarının mali sorumluluğa ilişkin verdikleri ifadeler göre müşterek ve müteselsil sorumluluğun yaptırımlarını ağır buldukları ifade edilebilir. Ayrıca katılımcıların çoğu meslek mensuplarına verilen yetki ile sorumlulukları arasında dengenin olmadığını düşünmektedir. Ankete verilen cevaplar demografik değişkenler ile güçlü bir şekilde açıklanamamaktadır. Ancak mesleki deneyim süresi fazla olan muhasebe meslek mensupları müşterek ve müteselsil sorumluluğa ilişkin yükümlülüklerinin ağır olduğunu ifade etmekte olup muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübesi arttıkça kendilerine yüklenen sorumluluk ile mali hak ve yetkiler arasında orantı olmadığını düşünenlerin sayısının da arttığı görülmektedir. Ankete yer alan açık uçlu soruya verilen cevaplarda ise meslek mensuplarının mali ve cezai sorumlulukları ile ilgili sorunların yanında iş yükünün ağırlığı, haksız rekabet ve ücret düzeyinin düşüklü gibi sorunlara değinildiği görülmektedir.

Meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarına ilişkin bazı öneriler aşağıdaki biçimde listelenmiştir:

- Meslek mensuplarının farklı kanunlardan kaynaklanan görev, yetki ve sorumlulukları söz konusudur. Sorumluluk kavramının farklı hukuk dallarında çeşitli anlamlarda kullanıldığı göz önüne alınarak sorumluluğa ilişkin ifadelerin taşıdığı anlamlar açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu kapsamda sorumluluğun farklı iki kanunda düzenlenmesi, ifade farklılıklarının olması bir başka ifadeyle sorumluluğun uygunluk mu, doğruluk mu olduğu uygulamada sorunlara yol açtığı görülmektedir. Ayrıca kanun

maddesinde yer alan “tasdikin doğruluğu” ifadesinin içeriği açıklanarak farklı yorumlara yol açmayacak şekilde tekrar düzenlenmesine ihtiyaç vardır.

- Meslek mensuplarının sorumlu olduğu alanların sınırı kanunla çizilmelidir. Meslek mensupların mali sorumluluğuna gidilebilmesi objektif esaslara bağlanması gereklidir. Meslek mensuplarının hangi hallerde sorumlu tutulacağı net bir şekilde ortaya konulmalı, inceleme sonucunda belirlenen vergi ziyayı ile meslek mensubunun fiili arasında illiyet bağı tespit edilerek meslek mensupları hakkında düzenlenecek olan sorumluluk raporunda bu hususlara açıklık getirilmelidir.

- VUK’nun mükerrer 227’nci maddesinde müşterek ve müteselsil olarak belirlenen sorumluluk türünün uygulamada pek çok sorunlara ve tartışmalara yol açtığı görülmektedir. Bu kapsamda sorumluluğun türü farklılaştırılarak sorumluluğun çerçevesi mesleki kusura dayandırılmalıdır. Açıklamalar doğrultusunda önerdiğimiz değişiklik; “Mesleki özen ve titizliği göstermediği somut delillerle tespit edilen ve oluşan vergi ziyayı ile illiyet bağı kurulan meslek mensuplarına imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelerin kanunen belirlenen şekil ve düzenlemelere uygun olmamasından dolayı vergi ziyayına bağlı olarak oluşan vergi, ceza, gecikme faizlerinin toplam tutarının 3.000 Türk Lirasından aşağı olamamak üzere %10’u nispetinde idari para cezası kesilir. Kesilecek cezanın toplamı 500.000 Türk lirasını geçemez.” şeklindedir.

- Vergi müfettişlerinin meslek mensupları hakkında düzenleyecekleri sorumluluk raporunda uyması gereken hususların açıkladığı “*Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge*” de bulunan mali ve cezai sorumluluklarla ilgili konuların yönetmelik içerisindeki hükümlerde de yer verilmesi usullere açıklık getirerek uygulamada birlik sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

- Meslek mensupları mükellefle sözleşme imzaladıklarında sorumluluk altına girmektedir. Mükellef hakkında bilgi edinebilmesi için meslek mensuplarına sözleşme yaptıkları müşterilerle ilgili bilgileri vergi dairelerinden ulaşabilme olanağı sağlanmalıdır.

- Meslek mensuplarının vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işletilmesinde önemli rol üstlendikleri gözetilerek ayrıca teknolojik uyumu da arttıracığı göz önünde

bulundurularak elektronik mali uygulamaların yürütülmesinde meslek mensuplarına yetki verilmelidir.

- Anket sonuçlarına göre meslek mensupları sık değişen vergi mevzuatı nedeniyle iş ve işlemleri konusunda bazı sorunlar yaşadığı görülmektedir. Bunun için yapılan değişikliklerin yılbaşında uygulanması ve yıl içerisinde kural değiştirilmemesi hataları da azaltarak vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yardımcı olacaktır.

- Meslek mensuplarının ücretlerini müşterilerinden alması ve müşterileriyle olan hizmet ilişkilerinin uzun süreli olması mesleğin bağımsızlığını ve tarafsızlığını azaltabilecek faktörlerdendir. Bunu için etkin ücretlendirme sistemine ilişkin düzenlemeye ihtiyaç vardır.

- 3568 sayılı Kanununun 48'inci maddesine göre görevini gereği gibi yerine getirmeyen meslek mensupları hakkında durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları uygulanacağı belirtilmiş, meslek mensubuna hakkında uygulanacak disiplin cezası oda disiplin kurulunun kararına bağlanmıştır. Kurulun disiplin kararlarında sorumluluğa ilişkin somut delillere dayalı açıklamaların yapılması meslek mensubunun yasalara uygun şekilde hareket etmesine yardımcı olacaktır.

- Meslek mensupları mükellef ile sözleşme imzalayarak belirli bir yükümlülük altına girmektedir. Meslek mensubu kabul ettiği işi başarıp başaramayacağı aldığı teorik ve uygulamalı eğitimle yakından ilgilidir. Çalışmada elde edilen sonuçlar meslek mensuplarının eğitiminin ağırlıklı olarak lisans düzeyinde olduklarını göstermiştir. Bu kapsamda meslek mensuplarının lisans düzeyindeki eğitimlerinde mesleki sorumluk ile mesleki özen ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmesi oldukça faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ahid M., Ayuba A., D. (2012). “The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization”, *Global Journal Of Management And Business Research*, Cilt 12, Sayı 15, s. 42-53
- Akıntürk T. (1999). *Borçlar Hukuku*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Akkaya M. (1997). “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 46, Sayı 1, s. 185-208.
- Altuğ F. (1995). *Mali Denetim*, Uludağ Üniversitesi Yayın No:109, Bursa.
- Altunışık R., Coşkun R., Bayraktaroğlu S., Yıldırım E. (2005). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Anayasa Mahkemesi 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı Kararı
- Anayasa Mahkemesi, 26.06.1996 tarih ve E:1996/5 ve K: 1996/26 sayılı Kararı
- Antalya G. (2008). “Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 14, Sayı 4, s. 67-68.
- Ardıç O., Ersol E. (2002). *Borçlar Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arıkan Y., Güvemli B. (2013). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 5, s. 33-67.
- Arslan M. (2011). *Vergi Hukuku*, MKM Yayıncılık, Bursa.
- Avder E. (2007). “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, <http://www.muhasabetr.com>, (02.02.2021).
- Ayan M. (1996). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Mimoza Yayınları, Konya.
- Aydemir O. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentiler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 67, s. 71-84.

- Bağırzade E., R. (2015), “Kayıtdışı Sektörün Ekonomideki Rolü Tartışmaları Üzerine: Bir Literatür Taraması”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, s.39-54.
- Başpınar A. (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 146, s.42-57.
- Başpınar A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, s. 35-62.
- Bayar D. (2008). “Mali sorumluluk nedir?”, *Maliye Dergisi*, Sayı 154, s. 12-28.
- Bayat B. (2014). “Uygulamalı Sosyal Bilim Araştırmalarında Ölçme, Ölçekler ve ‘Likert’ Ölçek Kurma Tekniği”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 3, s. 1-24.
- Baykara B.(2000). “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk Ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV’den Mütessesil Sorumluluk”, *Vergi Dünyası*, Sayı 222, s. 32-37.
- Bayraklı H., H. (2017a). “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma İştirak ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 29, s. 1-22.
- Bayraklı H., H. (2017b). “Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 31, s. 47-64.
- Bilici N. (2005). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler: Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bişgin A., Ünlüer S., Üyümez M. (2020). “Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Beklentileri ve Sorunları: Nitel Bir Çalışma”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, s. 625-648.
- Boyalı C. (1999) “Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 78, s. 62-71.
- Bozkurt N.(2012). *Muhasebe Denetimi*, Alfa yayınları, İstanbul.
- Brown R. (1968). *A History of Accounting and Accountants*, Routledge, New York.

- Can A., Karabınar S., Küçük M. (2012). “Kutadgu Bilig’de Muhasebe, Ticari Hayat ve Etik İle İlgili Beyitler ve Güncel Yorumu”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 2, s. 68-100.
- Can A., V.(2007). “Luca Pacioli ‘Muhasebenin Babası mıdır?’”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı 12, s. 2-15.
- Can A.,V. (2010), “Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, s. 21-47.
- Candan T., (2006), Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu (3. Bs), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Cangir N. (2001) “Muhasebecilik Ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 241.
- Canyaş O. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Canyürek M. (2003). Mütessesil Borçlulukta İç ve Dış İlişkiler, *Vedat Kitapçılık*, İstanbul.
- Ceylan G. (2011). “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Çaldağ Y., Ayanoğlu Y.(2007). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetinoğlu T. (2015). “Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 45, s.73-85.
- Çitil B. (2019). Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, *Seçkin Yayıncılık*, Ankara.
- Çürük T. (2000). “*An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey*”, Doktora Tezi, Exeter University, İngiltere.
- Çürük T., Tüm K. (2011). “Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 3, s. 59-76.

- Danıştay 11. Daire 20.02.1995 tarih, E.1995/247, K.1995/310, Sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire, 19.12.1994 tarih, E.1993/5656, K.1994/6112 Sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire, 19.03.2003 tarih, E.2002/2427, K.2003/671 Sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire 09.03.2005 tarih, E. 2004/1877, K. 2005/347 Sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire, 13.11.2006 tarih, E.2006/1433, K.2006/2157 Sayılı Kararı.
- Danıştay 4'üncü Daire, 13.05.2010 tarih, E. 2008/3229, K. 2010/2725 sayılı Kararı
- Danıştay 4. Daire 24.09.2020 tarih, E. 2019/3527, K. 2020/3244 Sayılı Kararı.
- Danıştay 9. Daire 20.02.2020 tarih, E. 2017/2642, K. 2020/988 Sayılı Kararı.
- Danıştay 9. Dairesinin 28.03.2002 tarih, E. 2000/1862, K. 2002/ 1083 Sayılı Kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 20.06.1997 tarih, E.1997/444, K.1997/307 Sayılı Kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.11.2020 tarih ve E. 2020/1315, K.2020/1271 Sayılı Kararı.
- Daştan, A. (2017). “Muhasebenin Toplumsal Gelişime Katkısı: Türkiye'nin Muhasebe Bilgisi İhtiyacı”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 31, Sayı 5, s.1253-1275.
- Demirel D. (2006). “E-Devlet ve Dünya Örnekleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, s. 83-118.
- Deutsch, E., Çeviren: Ertaş Ş. (1981). “Sorumluluk Hukukunun Temel İlkeleri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, s. 245-260.
- Doğrusöz B. (1991). “Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinde Kargaşa”, [Http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/08malicozum/08-A.BUM%C4%B0N%20DOGRUSOZ18.Doc](http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/08malicozum/08-A.BUM%C4%B0N%20DOGRUSOZ18.Doc) (17.03.2021).
- Doğrusöz B. (2015). “E-Tebligat'ta ikinci adres”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/e-tebligat039ta-ikinci-adres/26368> (23.02.2021).

- DPT Eylül 2005, E-Devlet Proje Ve Uygulamaları, Bilgi Toplumu Dairesi, [Http://Www.Bilgitoplumu.Gov.Tr/Documents/1/Yayinlar/050900_E-Devletprojeveuygulamalari.Pdf](http://Www.Bilgitoplumu.Gov.Tr/Documents/1/Yayinlar/050900_E-Devletprojeveuygulamalari.Pdf) Erişim Tarihi: 10.01.2021.
- Duska R., F. (2005). “*The responsibilities of accountants*”, The Geneva Papers on Risk and Insurance – Issues and Practice, Cilt 30, Sayı 3, s. 410–424.
- Ejder Y.(2006). Hukuk Sözlüğü, *Yetkin Yayınları*, Ankara.
- Ekeryılmaz Ş, (2014). “*Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi*”, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Elitaş C., Karakoç M., Özdemir S. (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, *UFRS Dünyası Dergisi*, Cilt 1, Sayı 5, s. 1-14.
- Ercan İ. (2012). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Erdoğan İ. (2019). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan İ. (1990). “İstisna Sözleşmesi ve Bazı İşgörme Sözleşmeleri ile Karşılaştırılması”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, s. 135-172.
- Eren F. (1999). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Eren, F. (2003). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Eroğlu H. (2016). “Serbest muhasebeci mali müşavirlerin hukuki ve cezai sorumlulukları”, Yüksek lisans Tezi, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erol M., Elagöz İ., Öztür S. (2012). “Tarih Boyunca Muhasebe Uygulama ve Eğitim Araçları”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 2, s. 221-232.
- Erzurumluoğlu E. (1977). *Borçların Genel Kuralları*, Ankara İktisadi ve İlimler Akademisi Yayını, Ankara.
- Eşitli A., E. (2013). “Uçların Ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 104, s. 225-246.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020 Yılı Performans Programı, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari>.
- Gerçek A. (2005). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, Sayı 3, s. 157-193.
- Giray F. (2015), *Maliye Tarihi*, Ekin yayınevi, Bursa.
- Gökgöz A. (2011). “Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 1, s. 167-177.
- Gönen S., Solak B. (2017). “Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 76, s. 63-80.
- Gözler K. (2005). *İdare Hukukuna Giriş*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözler K. (2020). *Hukukun Temel Kavramları*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gözler, K. (2003). *İdare Hukuku*, Ekin Kitabevi Yayınları, Cilt 1, Bursa.
- Gündoğdu B. (2005). “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları”, *TÜRMOB yayınları- 273*, Ankara.
- Gündoğdu B. (2006). “SMMM ve YMM’lerin Mesleki Sorumlulukları”, <http://www.vergi.tc/> (20.03.2021).
- Güredin E (2000). *Denetim*, Bata Basım yayım, İstanbul.
- Güredin E.(2007). *Denetim ve güvende hizmetleri*, Arıkan Yayınevi, İstanbul.
- Güvemli O. (2015). “Türk Muhasebe Düşüncesinin Evreleri (Orta Asya Kültüründen – Batılılaşmaya)”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 9, s. 5-17.
- Güvemli O. (2018). “Muftav’ın Dünya Kayıt Kültürüne Büyük Katkısı: Orta Doğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000 – MS 2000)”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 14, s. 7-22.

- Güvemli O., Aytulun A., Şişman B. (2013). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – 1942”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 4, s. 19-49.
- Güvemli O., Güvemli B. (2006). “Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi” *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 76, s. 275-289.
- <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>.
- İbasalığiller A. (1999). “Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İleri Y. (2015). “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Sözleşmelerinin Feshi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 131, s.113-124.
- İnce M. (2001). Elektronik Devlet: Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkanlar, *Devlet Planlama Teşkilatı Yayını*, Ankara.
- İslamoğlu H. (2009). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*, Beta yayıncılık, İzmit.
- Kankılıç N. (2015). “Kayıt Dışı Ekonomi (Sebepleri, Ölçüm Metotları, Boyutu ve Sonuçları”, <http://dguder.org/nazim-kankilic-kayit-disiekonomi-sebepleri-olcum-metotlari-boyutu-ve-sonuclari>.
- Karakoç Y. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karanfiloğlu Y. (1999). “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 35, s. 28-37.
- Kaval H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaya E. (2015). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin E-Beyan Uygulamalarındaki Mesleki Sorumlulukları*, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- Kırbaş S.(2000). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kurtaran A. (2007). “Doğrudan Yabancı Yatırım Kararları ve Belirleyicileri”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 10, Sayı 2, s. 367-382.
- Kurtcebe E. (2008). “21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu”, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

- Küçük İ. (2013).“Türk Devletlerinde Mali Yönetim - VIII. - XIII. Yüzyıllar Arası”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 4, s. 223-245.
- Küçüker M. (2019). “XV. Yüzyıl Osmanlı Devleti Muhasebe Uygulamalarında yaşanan gelişmeler: Muhyeddin Muhammed’in Mecma’ü’l- Kava’id adlı eseri”, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Sakarya.
- Küçüker M., Can, A. (2018). “Tarihi Belgeler Işığında Uygurlarda Sağış”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayısı, s. 233-252
- Leibman, J.,H., Kelly A., S. (1992). “Accountants' liability to third parties for negligent misrepresentation: the search for a new limiting principle”, *American Business Law Journal*, Cilt 30, Sayı 3, s. 347-439.
- Meder Çakır H., Sarıtaş H., Aygören H. (2003). Muhasebe Mesleği, Denizli SMMM Odası Yayın No: 4, Denizli.
- Öztürk M. (1992). *Taksirden Doğan Hukuki ve Cezai Sorumluluk*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Adli Tıp Enstitüsü Sosyal Bilimler Anabilim Dalı, Ankara.
- Odabaşı Y. (1999). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (Anket Yönetimi Ünitesi)*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Oktar S., A. (2017). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Onat E., B. (2018). “Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak”, *TBB Dergisi*, Cilt 31, Sayı 137, s. 311-335.
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. (2000). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz E., Armağan A. (2018). “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 33, s. 1-38.
- Öz E., Bozdoğan D. (2012). “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 2, s. 67-92.
- Öz E., Çevikcan, F. (2010). “Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, s. 113-128.

- Özel S. (2005). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Hizmetlerinde Doğan Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Paschall S., S. (1988) “Liability to Non-Clients: The Accountant’s Role and Responsibility”, *Missouri Law Review*, Cilt 53, Sayı 4, s. 693-730.
- Reisoğlu S.,(1998), *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Reisoğlu S.,(2013), *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Sarılı M., A. (2004), *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, Kazancı Hukuk Yayımevi, İstanbul.
- Saruç N.,T., Sarılı M., A. (2004), “*Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*”, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara.
- Sayım F., Usman Ö. (2016). “Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 6, Sayı 12, s. 105-122.
- Sayıştay Genel Kurulu, 02.04.2001 tarih, 4984/1 sayılı Kararı
- Schneider, F. (1986), “Estimating the Size of the Danish Shadow Economy Using the Currency Demand Approach: An Attempt”, *Scandinavian Journal of Economics*, Cilt 88, Sayı 4, s. 643-668.
- Smith, L. M. (2018). “Luca Pacioli: The Father of Accounting”, Article in SSRN Electronic Journal, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2320658 (26.08.2020).
- Şendurur U, Çelik Y. (2020). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Sorunlar ve Beklentileri: Muş ve Ağrı İlleri Örneği”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1, s. 25-50.

- Şenyüz D. (2016). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyayı ve Cezasından Sorumluluğu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, s. 2557-2575.
- Şenyüz D., (2020), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A. (2015), *Vergi Hukuk Genel Hükümler*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Taştan H., (2006). “*Vergi Kayıp ve Kaçağı ile mücadele Açısından Muhasebe meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*”, Doktora tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Tezcan K., Kayaer N. (2015). “Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki”, Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan, Gazi Kitabevi, s. 99-130.
- Toroslu N. (1998). *Ceza Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Uçkan Ö. (2003). *E-Devlet, E-Demokrasi ve Türkiye, Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılanması İçin Strateji Ve Politikalar-I*, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Ulusan H., Bozkurt E. (2020). “Yozgat'ta Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarına Karşı Tutumları”, *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, s. 1-44.
- Uşul H., Çağlan E. (2018). “Muhasebe Dilinde Çeviri Sorunları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 1, s. 305-317.
- Uzay Ş., Güngör Ş., (2004). “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 22, s. 94-104.
- Von Tuhr A., Escher A. (1984). “Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts”, Band II, 3. Auflage, Zürich.
- Yalkın Y., K. (2001). *Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 19.04.2021 Tarih ve E.2021/3845, K.2021/3818 sayılı Kararı
- Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 11.11.2015 Tarih ve E.2015/2905, K.2015/6994 sayılı Kararı

- Yavuz T. (2000). “*Türkiye’de yardımcı bir meslek olarak mali müşavirlerin yetki ve sorumlulukları*”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yıldız A. (2019). “Cumhurbaşkanlığı Sisteminde Cumhurbaşkanının Sorumluluğu Meselesi”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, s.1-20.
- Yılmaz H., G. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Ankara YMM Odası Yayını, Ankara.
- Yoruldu M. (2019). “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği” Doktora Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Yoruldu M., Yoruldu N., Z. (2016). “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, s. 51-70.

EK-1

Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumluluklarına İlişkin Anket Uygulaması

Anket formunda yer alan soru ve cevaplardan sadece akademik olarak “Meslek Mensuplarının Mali ve Cezai Sorumlulukları: Denizli ili Örneği” adlı yüksek lisans tez çalışmasında yararlanılacaktır. Anket soruları grup halinde değerlendirileceği için isminiz istenmeyecektir. Anketin amacı meslek mensuplarının mali ve cezai sorumluluklarının sınırlarını ve bir kısım problemleri ortaya çıkararak çözümler üretilmesine katkıda bulunmaktır. Araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederiz.

1. Mesleki deneyiminiz?
 - a. 1-5 yıl
 - b. 6-10 yıl
 - c. 11 ve üzeri
2. Eğitim durumunuz?
 - a. Lisans
 - b. Yüksek Lisans
 - c. Doktora
3. Lütfen aşağıdaki ifadelere ilişkin düşüncenizi ilgili kutucuğa işaretleyiniz.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Vergi İdaresi İle Ortak Çalışma Anlayışı Hakkındaki Düşünceleriniz					
1. Vergi idaresi vergi denetimini yaygınlaştırmak ve etkinleştirmek için meslek mensuplarından yararlanmak durumundadır.					
2. Meslek mensupları vergi idaresi ve mükellefler arasında köprü vazifesi gördükleri için verecekleri bilgilerin doğruluğu son derece önemlidir.					
3. Vergi idaresi ile meslek mensupları arasında ortak çalışma anlayışı geliştirilmelidir.					
4. Meslek mensuplarına sözleşme yaptıkları müşterilerle ilgili bilgileri vergi dairelerinden ulaşabilme olanağı sağlanmalıdır.					
5. Vergi Mevzuatının sık değişmesi yerine yapılan değişikliklerin yılbaşında uygulanması, yıl içerisinde kural değiştirilmemesi hataları da azaltacak, vergiye gönüllü uyumu arttıracaktır.					

6. Vergi İdaresinin SMMM'lerin vergi sisteminin yürütülmesinde etkin bir rol oynadıklarını kabul ederek işlerini kolaylaştırması gerekmektedir.					
Mali Sorumluluğa İlişkin Düşünceleriniz					
7.Meslek mensuplarına sorumluluk yüklenmesiyle mükelleflere kaliteli ve güvenilir mali müşavirlik hizmeti sunulur hale gelmiştir. (VUK mükerrer 227)					
8. Mükellefin tutması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu mükellef kadar meslek mensubunun da sorumluluğundadır.					
9. Beyannamelerin sorumlulukla birlikte meslek mensuplarına imzalatılması meslek mensuplarının hatalarını azaltacak ve mükelleflerin mağduriyetlerini önleyecektir.					
10.Verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadır.					
11. Beyannameleri imzalayan meslek mensupları, belgelerin kayıtlara uygunluğundan sorumlu tutulduğu için vergi incelemelerinde etkinlik artacaktır.					
12. Mükelleften tahsil edilemeyen vergi, ceza ve gecikme faizlerinin SMMM'den tahsil edilmek istenmesi SMMM'yi kusursuz sorumluluk altına sokmaktadır.					
13. Müşterek ve müteselsil sorumluluk nedeniyle meslek mensupları mükellefin vergi dairesine olan vergi, ceza ve gecikme faizi gibi borçlarının kefilî durumuna düşmektedirler.					
14.Meslek mensupları için müşterek ve müteselsil sorumluluğa gidilmesi uygulanan yaptırımları ağırlaştırmıştır.					
15. Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin olarak yetkilerin ve sorumluluğun tespiti açısından objektif kriterlerin getirilmesi gerekmektedir.					
16. Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi kayıp ve kaçığını azaltacağını düşünüyorum.					
17. Meslek mensuplarının ön denetim yapması, vergi kayıp ve kaçığına yol açacak etkenleri ortadan kaldıracaktır.					
18. Her mükellefin belgesinin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi olanaksızdır. Denetim boşluğunun meslek mensupları tarafından doldurulması beklenmektedir.					
19. Meslek mensuplarının görevi uygunluk denetimidir ancak doğruluk denetimi yapması beklenmektedir.					
20. Mevcut durumda SMMM'lere yüklenen sorumluluklar adildir.					
Cezai Sorumluluğa İlişkin Düşünceleriniz					
21.Meslek örgütlerinin ve idarenin denetim konusundaki tutumları caydırıcı nitelikler taşımaktadır.					
22. Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirmiş kişinin bu fiiline iştirak eden ve bu fiilleri kesinleşen meslek mensupları hakkında hem ceza kanunu, hem 3568 sayılı kanun hem de Vergi Usul Kanunu uyarınca ceza ve yaptırımlar uygulanmasını adil buluyorum.					
23.Meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumluluklarının yanında kaçakçılığa iştirak suçundan dolayı cezai sorumluluklarının olması adildir.					
24.Vergi ve kabahatleri açısından müşterek ve müteselsil sorumlulukla birlikte, disiplin cezası ve hapis veya adli para cezasının uygulanmasını adil buluyorum.					

25. Meslek mensuplarına cezai ve hukuksal sorumluluk getiren hususların ikincil mevzuat yerine kanunla düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.					
Yetki ve Sorumluluk Dengesi İle İlgili Düşünceleriniz					
26. Meslek mensuplarına verilen yetkiler sorumluluklarına göre sınırlı kalmaktadır.					
27. Meslek mensuplarına sorumluluklarıyla doğru orantılı olarak mali haklar tanınmadığını düşünüyorum.					
28. Elektronik mali uygulamaların (e-fatura, e-defter gibi) yürütülmesinde SMMM'lere yetki verilmesi teknolojik uyumu arttıracaktır.					
29. Vergi İdaresinin SMMM'lere yetki devri yapmayı sadece sorumluluk yüklemeye çalışması adalet ve hukuk devleti ilkeleri ile çelişmektedir.					
30. Vergi idaresinin doğrudan mükellefleri denetlemek yerine meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarını artırıp arkasından meslek mensuplarının denetlenmesine ağırlık vermelidir.					

Meslek mensuplarının mali, cezai sorumlulukları ve bunlara ilişkin uygulamalarla ilgili eklemek istediğiniz düşüncelerinizi lütfen aşağıya yazınız.

ÖZGEÇMİŞ