
**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE
SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: DENİZLİ İLİ
ÖRNEĞİ**

Bircan AŞUK

Ocak 2025

DENİZLİ

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE
SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: DENİZLİ İLİ
ÖRNEĞİ**

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

Bircan AŞUK

Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

**OCAK 2025
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.

Bircan AŞUK

ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimim süresince ve bu çalışmanın yürütülmesi aşamasında; danışmanım olan, bu süreçte değerli bilgi ve tecrübeleriyle bana her zaman yol gösteren, akademik çalışmalarını ve başarılarını her daim örnek alacağım çok değerli hocam Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a,

Bu çalışmanın yürütülmesinde desteğini ve emeğini her zaman yanımda hissettiğim ve akademik hayatım boyunca da her zaman değerli bilgi ve tecrübelerinin bana rehberlik edeceğine inandığım kıymetli hocam Dr. Öğretim Üyesi Cansu SEVİNÇ CEYHAN'a

Yüksek lisans tezimin alan araştırması kısmında bana yol gösteren, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan değerli hocam Prof. Dr. Kamil ORHAN'a

Yüksek lisans tez savunma sınavımda değerli görüş ve önerileri ile tezime katkı sağlayan kıymetli hocam Doç. Dr. Baki YEGEN'e

Bu süreçte her zaman ve her konuda yanımda olan, mesleki tecrübesi ve bilgi birikimi ile de akademik yaşamım boyunca bana yol göstereceğine inandığım, aynı zamanda kendisi de bir SMMM meslek mensubu ve bağımsız denetçi olan babam İbrahim AŞUK'a,

Yüksek lisans eğitimim süresince her konuda bana yardımcı olmaya çalışan ve desteklerini esirgemeyen annem Birsal AŞUK'a ve kardeşim Dr. Osman Mertcan AŞUK'a çok teşekkür ederim.

Bircan AŞUK

Denizli, 2025

ÖZET

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ

AŞUK, Bircan
Yüksek Lisans Tezi
Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Ocak 2025, XI + 393 Sayfa

Vergi gelirlerinin etkin ve verimli bir şekilde toplanmasında önemli bir role sahip olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) hizmet verdikleri vergi mükellefleri ile yaptıkları sözleşmelere istinaden ve ilgili yasalar bağlamında yerine getirmek zorunda oldukları görev ve sorumlulukları ile sahip oldukları bazı hak ve yetkileri bulunmaktadır. Muhasebe ile ilgilenen diğer taraflara da ihtiyacı olan bilgiyi eksiksiz ve zamanında ulaştırmayı hedefleyen SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları sorunlar ve bu sorunlara ilişkin beklentileri ve çözüm önerileri de söz konusudur.

SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri konusunda yapılan kapsamlı literatür araştırmalarını ve bu araştırmalardan yola çıkılarak yapılan saha araştırmasının sonuçlarını konu alan bu tez çalışmasının birinci bölümünde; bir bilim dalı olarak muhasebe kavramına, muhasebe mesleğinin önemine, muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen faktörlere ve mesleğin hukuki (yasal) gelişim sürecine değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde; SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi adına yerine getirdikleri görev ve sorumluluklarının kapsamı detaylıca açıklanmış ve bu görev ve sorumluluklar çerçevesinde yaşanan sorunlar hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümün son kısmında ise, SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkileri ile yine bu hak ve yetkiler bağlamında yaşadıkları sorunlar incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde, SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları sorunları belirlemek ve bu sorunlara yönelik beklentilerini ve çözüm önerilerini araştırmak amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında, Denizli ilinde faaliyet gösteren SMMM meslek mensupları ile derinlemesine mülakat gerçekleştirilmiş ve elde edilen veriler nitel analiz yöntemine göre değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Vergi Mükellefi, Görev, Sorumluluk, Hak, Yetki.

ABSTRACT**EVALUATION OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS' AUTHORITIES AND RESPONSIBILITIES: DENİZLİ CITY EXAMPLE**

AŞUK, Bircan
Master Thesis
Department of Finance
Adviser of Thesis: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

January 2025, XI + 393 Pages

Certified public accountants (CPA's) have an important role in collecting tax revenues. Therefore, there are quite a few duties and responsibilities which are CPA's have to perform in the context of related laws and based on the contracts which are arranged with taxpayers. Besides these duties and responsibilities, CPA's have some rights and authorities with respect to the relevant laws and regulations. CPA's who set out to inform the related other parties have some difficulties in respect of these accounting duties, responsibilities, rights and authorities. Also with in the context of these difficulties, CPA's have some expectations and solution offers.

This thesis includes comprehensive literature studies which is related to CPA's duties, responsibilities, rights and authorities. Also, the thesis covers a field research relevant to CPA's difficulties, their expectations and solution offers. In the first part of this thesis, accounting concept, historical development of accounting/accounting professions and CPA's importance for societies were clarified. In the second part of the thesis, CPA's duties, responsibilities, rights and authorities were explained with respect to related laws and regulations. In the second part of thesis, the difficulties which are experienced by CPA's were discussed in detail. In the research part of the thesis, CPA's difficulties, expectations and solution offers related to their duties, responsibilities, rights and authorities were investigated. For this investigation, in depth interviews were applied to CPA's in Denizli city. The investigation results were evaluated with qualitative analysis method.

Key Words: Accounting, Certified Public Accountant (CPA), Taxpayer, Duty, Responsibility, Right and Authority.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	viii
TABLolar DİZİNİ.....	ix
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM MUHASEBE MESLEĞİ

1.1. Bir Bilim Dalı Olarak Muhasebe.....	4
1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi.....	5
1.1.1.1. Muhasebenin Tanımı.....	6
1.1.1.2. Dünyada Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.....	8
1.1.1.3. Osmanlı ve Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi.....	14
1.1.2. Muhasebe Uygulamalarına Yön Veren Kavramlar.....	24
1.1.2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	25
1.1.2.2. İşletmenin Kişiliği Kavramı.....	26
1.1.2.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı.....	27
1.1.2.4. Dönemsellik Kavramı.....	28
1.1.2.5. Parayla Ölçülme Kavramı.....	28
1.1.2.6. Maliyet Esası Kavramı.....	28
1.1.2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı.....	29
1.1.2.8. İhtiyatlılık Kavramı.....	29
1.1.2.9. Tutarlılık Kavramı.....	30
1.1.2.10. Tam Açıklama Kavramı.....	30
1.1.2.11. Önemlilik Kavramı.....	31
1.1.2.12. Özün Önceliği Kavramı.....	31
1.1.3. Muhasebe ile İlgilenen Taraflar.....	32
1.1.3.1. İşletme Sahip ya da Ortakları ile Hissedarları.....	33
1.1.3.2. Yöneticiler.....	34
1.1.3.3. Çalışanlar.....	35
1.1.3.4. Sendikalar.....	36
1.1.3.5. Kredi Kuruluşları.....	36
1.1.3.6. Devlet.....	37
1.1.3.7. Meslek Kuruluşları.....	38

1.1.3.8. Alıcılar ve Satıcılar.....	38
1.1.3.9. Rakipler.....	39
1.1.3.10. Yan Sanayiciler.....	39
1.1.3.11. Tüketiciler.....	40
1.1.3.12. Para ve Sermaye Piyasaları ile Potansiyel Ortaklar.....	40
1.1.4. Muhasebenin Fonksiyonları	41
1.1.4.1. Muhasebe Verilerini Saptama Fonksiyonu.....	41
1.1.4.2. Muhasebe Verilerini Ölçme Fonksiyonu.....	42
1.1.4.3. Muhasebe Verilerini Kaydetme Fonksiyonu.....	42
1.1.4.4. Kaydedilen Muhasebe Verilerini Sınıflandırma Fonksiyonu.....	43
1.1.4.5. Sınıflandırılan Muhasebe Verilerini Özetleyerek Rapor Etme Fonksiyonu.....	43
1.1.4.6. Rapor Edilen Muhasebe Verilerini Analiz Ederek Yorumlama Fonksiyonu.....	44
1.1.4.7. Muhasebe ile İlgili Taraplara Bilgi Verme Fonksiyonu.....	44
1.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi.....	45
1.2.1. Muhasebe Mesleğinin İşletmeler Açısından Önemi.....	46
1.2.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi.....	48
1.3. Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Faktörler ve Mesleğin Hukuki (Yasal) Gelişim Süreci.....	50
1.3.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Faktörler.....	50
1.3.1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Küresel Faktörler.....	50
1.3.1.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Ulusal Faktörler.....	55
1.3.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Hukuki (Yasal) Gelişim Süreci.....	66
1.3.2.1. 3568 Sayılı Yasal Düzenlemeden Önceki Dönemde Muhasebe Mesleği.....	66
1.3.2.2. 3568 Sayılı Yasal Düzenlemeden Sonraki Dönemde Muhasebe Mesleği.....	71

İKİNCİ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN ÖDEV, SORUMLULUKLARI İLE HAK VE YETKİLERİ

2.1. Vergi Mükellefi Olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler.....	80
2.2. SMMM’lerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevler	89
2.2.1. SMMM’lerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevlerin Kapsamı.....	89
2.2.1.1. SMMM’lerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevlerin 3568 Sayılı Meslek Yasası, İlgili Yönetmelikler ve Mecburi Meslek Kararları Kapsamında Değerlendirilmesi.....	89
2.2.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Mükellefi Adına Yerine	

Getirdikleri Ödevlerin Farklı Açılardan Değerlendirilmesi.....	99
2.2.2. SMMM'lerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevler Kapsamında Yaşadıkları Sorunlar.....	104
2.2.2.1. Eğitim Sorunları.....	106
2.2.2.2. Yanlış Algılanma Sorunu.....	110
2.2.2.3. Haksız Rekabet Sorunu.....	114
2.2.2.4. Bürokratik İşlemlerin Yoğunluğu ve Kamu Kurumları ile İlişkilerde Yaşanan Sorunlar.....	122
2.2.2.5. Mevzuat Enflasyonundan Kaynaklanan Sorunlar.....	125
2.2.2.6. İş Yaşamından Kaynaklanan Sorunlar.....	130
2.2.2.7. Etik Kurallarla İlgili Yaşanan Sorunlar.....	133
2.2.2.8. Kariyerdeki Yavaş İlerlemeden Kaynaklanan Sorunlar.....	138
2.2.2.9. Belgesiz, Ehil Olmayan, Kaçak ve Korsan Olarak Mesleği İfa Edenler ile İlgili Sorunlar.....	140
2.2.2.10. Mükelleflerle İlişkilerde Yaşanan Sorunlar.....	143
2.2.2.11. Teknolojik Gelişmeler Konusunda Yaşanan Sorunlar.....	147
2.2.2.12. Kayıt Dışılık Yönündeki Baskılardan Kaynaklanan Sorunlar.....	151
2.2.2.13. Mükelleflerin Eğitim ve Bilinç Düzeyinin Düşük Olması ile İlgili Sorunlar.....	154
2.3. SMMM'lerin Vergi Mükellefi Adına Vermiş Olduğu Hizmetler Çerçevesinde Sahip Olduğu Sorumluluklar ve Hizmetlerle İlgili Sorumlulukların Hukuki Niteliği.....	157
2.3.1. SMMM'lerin Vergi Mükellefi Adına Vermiş Olduğu Hizmetler Çerçevesinde Sahip Olduğu Sorumlulukların Kapsamı ve Hukuki Niteliği.....	158
2.3.1.1. Sorumluluk Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	158
2.3.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Hukuki Niteliği.....	168
2.3.1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumlulukları ile İlgili Özellikli Durumlar.....	177
2.3.2. SMMM'lerin Vergi Mükellefi Adına Vermiş Olduğu Hizmetler Çerçevesindeki Sorumlulukları Kapsamında Yaşadıkları Sorunlar.....	182
2.4. SMMM'lerin Vermiş Olduğu Hizmetler Sırasında Sahip Olduğu Hak ve Yetkiler.....	188
2.4.1. SMMM'lerin Vermiş Oldukları Hizmetler Sırasında Sahip Oldukları Hak ve Yetkilerinin Kapsamı.....	189
2.4.2. SMMM'lerin Vermiş Oldukları Hizmetler Sırasında Sahip Oldukları Hak ve Yetkileri Kapsamında Yaşadıkları Sorunlar.....	210

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ GÖREV VE
SORUMLULUKLARI İLE HAK VE YETKİLERİ KONUSU ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı.....	214
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	215
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	216
3.4. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarına Ait Tanımlayıcı (Demografik) Özellikler.....	218
3.5. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarına Göre İyi Bir SMMM’nin Sahip Olması Gereken Temel Özellikler.....	218
3.6. Katılımcı SMMM’ler Tarafından İfade Edilen Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları ile Hak ve Yetkileri (Genel Çerçeve).....	222
3.7. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları ile Hak ve Yetkileri Bağlamında Yaşadıkları Sorunlar.....	230
3.7.1. Vergi Yasalarından Kaynaklanan Sorunlar.....	232
3.7.2. Kamu Kurum ve Kuruluşlarından (GİB, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri, Dijital Vergi Dairesi, SGK vb.) Kaynaklanan Sorunlar.....	239
3.7.3. Meslek Örgütünden (Denizli SMMM Odası – TÜRMOB) Kaynaklanan Sorunlar.....	245
3.7.4. Mükelleflerden Kaynaklanan Sorunlar.....	254
3.7.5. SMMM Meslek Mensuplarının Diğer Temel Sorunları.....	262
3.8. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları ile Hak ve Yetkileri Bağlamında Beklentileri ve Çözüm Önerileri.....	273
3.8.1. Vergi Yasalarına İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri.....	275
3.8.2. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına (GİB, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri, Dijital Vergi Dairesi, SGK vb.) İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri.....	291
3.8.3. Meslek Örgütüne (Denizli SMMM Odası – TÜRMOB) İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri.....	299
3.8.4. Mükelleflere İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri.....	306
3.8.5. Mesleğe İlişkin Diğer Temel Beklentiler ve Çözüm Önerileri.....	311
3.8.6. Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi ve Vergi Gelirlerinin Arttırılmasına İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri.....	321
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	342
KAYNAKÇA.....	366
EKLER.....	390
ÖZGEÇMİŞ.....	393

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Meslek Mensuplarının Yıllara Göre Sayıları Grafiği (1990-2009).....	77
Şekil 2. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Mesleği ve Meslek Mensuplarının Temel Özelliklerini Tanımlayan İfadeleri.....	221
Şekil 3. SMMM Meslek Mensuplarının Yaşadıkları Sorunlar Teması.....	231
Şekil 4. SMMM Meslek Mensuplarının Beklentileri ve Çözüm Önerileri Teması.....	274

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Meslek Mensuplarının Yıllara Göre Sayılarının Değişimi Tablosu (2010-2023).....	78
Tablo 2. Eğitim Sorunlarına İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	106
Tablo 3. Yanlış Algılanma Sorununa İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	111
Tablo 4. Haksız Rekabet Sorununa İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	118
Tablo 5. Bürokratik İşlemlerin Yoğunluğu ve Kamu Kurumları ile İlişkilerden Kaynaklanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	123
Tablo 6. Mevzuat Enflasyonundan Kaynaklanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	126
Tablo 7. İş Yaşamından Kaynaklanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	131
Tablo 8. Etik Kurallarla İlgili Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	134
Tablo 9. Kariyer İlerlemesi ile İlgili Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	139
Tablo 10. Belgesiz, Ehil Olamayan, Kaçak ve Korsan Olarak Mesleği İfa Edenler ile İlgili Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	141
Tablo 11. Mükelleflerle İlişkilerde Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	144
Tablo 12. Teknolojik Gelişmeler Konusunda Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	148
Tablo 13. Vergi Kayıp ve Kaçakları (Kayıt Dışı Ekonomi) ile İlgili Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	152
Tablo 14. Mükelleflerin Eğitim ve Bilinç Düzeylerinin Düşük Olması ile İlgili Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	155
Tablo 15. SMMM Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Sorumluluklarla İlgili Yaşadıkları Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları.....	183
Tablo 16. SMMM Meslek Mensuplarının Hak ve Yetkiler Konusunda Yaşadıkları Sorunlara İlişkin Araştırmalar ve Sonuçları.....	210
Tablo 17. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Mesleği ve Meslek Mensuplarının Temel Özelliklerini Tanımlayan İfadeleri.....	219
Tablo 18. SMMM Meslek Mensuplarının Yaşadıkları Sorunlar Teması (Tema – Kategori – Kod).....	271
Tablo 19. SMMM Meslek Mensuplarının Beklentileri ve Çözüm Önerileri (Tema – Kategori –Kod).....	336
Tablo 20. SMMM Meslek Mensuplarının Sorunları Teması (Kod – Katılımcı Çapraz Tablosu).....	339
Tablo 21. SMMM Meslek Mensuplarının Beklentileri ve Çözüm Önerileri Teması (Kod – Katılımcı Çapraz Tablosu).....	340

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Serifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
ERP	Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlaması)
FCM	Federation of Mediterranean Certified Accountants (Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu)
FEE	Federation of European Accountants (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülleri
İDTYDK	İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu
İSMMM	İstanbul Mali Müşavirler Odası
İŞKUR	Türkiye İş Kurumu
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOSGEB	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKK	Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
MMMBD	Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği
MÖDAV	Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MUFAD	Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
SGHP	Standart Genel Hesap Planı
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SUD	Sınırlı Uygunluk Denetimi

TBK	Türk Borçlar Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TESK	Türkiye Esnaf ve Sanatkârlar Konfederasyonu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tek düzen Hesap Planı
TMS	Tek düzen Muhasebe Sistemi
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜMFED	Türkiye Muhasebeciler Federasyonu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Kendine özgü farklı fonksiyonları olan muhasebe kavramını; bir işletme ya da organizasyon içerisindeki mali nitelikteki birçok veriyi belli başlı süreç ve aşamalardan geçirerek, ortaya çıkan nihai bilgiyi muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan kullanıcılara, diğer bir deyişle muhasebe bilgisine taraf olan kişi ve kuruluşlara aktaran bir bilim dalı olarak tanımlamak mümkündür. Muhasebe kavramının; kâr amacı olan veya olmayan tüm organizasyonların faaliyetlerini sürdürebilmelerinde ve içinde buldukları faaliyet alanlarında sundukları mal/hizmet akışını sağlıklı bir şekilde devam ettirebilmelerinde oldukça önemli olduğunu, aynı zamanda bu organizasyonların mali durumları hakkında bilgi sahibi olması gereken kişi ve kuruluşlara, yani muhasebeyle ilgilenen taraflara doğru ve eksiksiz finansal bilgilerin ulaştırılmasında en önemli araç olduğunu ifade etmek mümkündür. Muhasebe kavramı, muhasebe ile ilgili süreçler ve muhasebe mesleği İlk Çağ'dan günümüze kadar oldukça önemli aşamalardan geçerek gelişimini sürdürmüş ve farklı coğrafyalarda yaşayan toplumların yapmış olduğu önemli katkılar sonucunda günümüzde oldukça önemli bir boyut kazanmıştır. Aynı zamanda her geçen gün muhasebe kavramının, muhasebe ile ilgili süreçlerin ve muhasebe meslek mensuplarının organizasyonlar için önemi giderek artmakta ve bu oluşumlar, yapılan farklı akademik çalışmalar ve ulusal/uluslararası yasal düzenlemelerle gelişimini sürdürmektedir.

Globalleşme, bilgi teknolojisindeki gelişmeler, muhasebede bilgisayar kullanımı, uluslararası muhasebe ve denetim skandalları sonucu yaşanan finansal krizler, uluslararası muhasebe standartları uygulamasına geçilmesi gibi küresel faktörler ile tek düzen muhasebe sistemine geçiş, 1980 sonrası ekonomik yapıda ortaya çıkan değişim, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), muhasebe eğitiminde yaşanan artış, üniversitelerin yaygınlaşması, muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi, işletmecilik alanında yaşanan gelişmeler ve muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler gibi ulusal faktörler Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır. Küresel ve ulusal düzeyde yaşanan tüm bu gelişmeler paralelinde muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi ve ilgili meslek yasasının çıkarılması konusunda önemli girişimlerde bulunmuş ve sonucunda 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 01.06.1989 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde (TBMM) kabul edilip,

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda Türkiye’de işletmelerin muhasebe ile ilgili tüm işlemlerini kayıt altına alan ve bu kayıtlar sonucunda finansal tabloları hazırlayarak ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına sunulması gereken beyanname ve bildirimleri düzenleyen kişiler Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olarak adlandırılmaktadır.

Söz konusu SMMM meslek mensuplarına 3568 sayılı meslek yasası ve ilgili vergi kanunları çerçevesinde birçok önemli görev ve sorumluluk yüklenmiştir. Buna göre kendisine bağlı mükelleflerin vergi ile ilgili tüm ödevlerini onlar adına gerçekleştirme görevini üstlenen SMMM meslek mensuplarının hukuki, cezai, mesleki ve disiplin sorumlulukları bulunmaktadır. Ancak ilgili meslek kanunu, yönetmelikleri ve mecburi meslek kararları ile vergi yasaları gereğince SMMM meslek mensuplarının üstlenmiş olduğu görev ve sorumluluklar çok fazla olmasına rağmen birçok konuda kendilerine tanınması gereken hak ve yetkiler yetersiz kalmaktadır. Sonuç olarak, SMMM meslek mensupları üstlenmiş oldukları önemli görev ve sorumlulukları ile kendilerine tanınan sınırlı hak ve yetkileri bağlamında çözüm getirilmesi gereken birçok mesleki sorunla da karşı karşıya kalabilmektedirler.

Bu yüksek lisans tez çalışmasında; temel olarak SMMM meslek mensuplarının yerine getirmiş oldukları görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri bağlamında yaşamış oldukları sorunları belirlemek ve bu sorunlara istinaden beklentilerinin ve çözüm önerilerinin neler olduğunu tespit etmek amaçlanmıştır.

Bu amaçla tezin birinci bölümünde, öncelikle bir bilim dalı olarak muhasebe kavramına değinilmiş ve bu bağlamda muhasebenin tanımı yapılmış, dünyada, Osmanlı’da ve Türkiye’de muhasebenin gelişimi tüm yönleriyle açıklanmış ve muhasebe uygulamalarına yön veren kavramlar, muhasebe bilgisine taraf olan kullanıcılar ve muhasebenin fonksiyonları hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca bu bölüm kapsamında, çalışmanın ana temasını oluşturan muhasebe mesleğinin işletmeler ve toplum açısından önemine, mesleğin gelişimini etkileyen küresel ve ulusal faktörlere ve son olarak da mesleğin hukuki (yasal) gelişim sürecine yer verilmiştir.

İkinci bölümde; kısaca vergi mükellefi olarak SMMM meslek mensupları açıklandıktan sonra, yine SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi adına yerine getirdikleri ödevler ve bu bağlamda yaşadıkları sorunlar geçmişte yapılan araştırmalar/çalışmalar kapsamında detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Bu bölümde ayrıca, sorumluluk kavramı ve hukuki niteliği açıklandıktan sonra SMMM meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetler çerçevesinde sahip oldukları sorumluluklar ve bu sorumluluklar kapsamında yaşadıkları sorunlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bölümde son olarak, SMMM meslek mensuplarının sınırlı sayıdaki hak ve yetkilerinden bahsedilmiş ve buna istinaden yaşamış oldukları sorunlar da ayrı bir başlık altında değerlendirilmiştir.

Tez çalışmasının son bölümü olan üçüncü bölümde; SMMM meslek mensuplarının yerine getirdikleri görev ve sorumlulukları ile sahip oldukları hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları sorunları belirlemek ve bu sorunlara istinaden beklentilerinin ve çözüm önerilerinin neler olduğunu tespit etmek amacıyla Denizli ilinde ve Denizli SMMM odasına kayıtlı, bağımsız olarak faaliyet gösteren 20 (yirmi) SMMM meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiş ve sonuçları nitel analiz yöntemine göre değerlendirilmiştir.

Çalışmanın sonuç ve öneriler bölümünde ise, nitel araştırma neticesinde tespit edilen ve SMMM meslek mensuplarının en çok vurguladıkları sorunlara kısaca tekrar değinilmiş, sorunlar bağlamında SMMM meslek mensuplarının belirtmiş oldukları uygulanabilir bazı çözüm önerileri yorumlanarak tekrar ele alınmış ve yine uygulanabilir diğer çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

Bu yüksek lisans tez çalışması; SMMM meslek mensuplarının görevlerini, sorumluluklarını, hak ve yetkilerini tüm yönleriyle açıklaması ve yine SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri bağlamında yaşamış oldukları sorunlarını, beklentilerini ve çözüm önerilerini detaylı bir şekilde araştırması ayrıca, uygulanabilir çözüm önerilerini genel hatlarıyla ortaya çıkarması bakımından oldukça önemli ve kapsamlı bir çalışmadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ

Bilim ve teknolojinin iç içe geçmesiyle beraber farklı uzmanlık alanları ortaya çıkmakta ve her bir uzmanlık dalı kendi alanında gelişimini sürdürmektedir. Bu gelişmeler diğer sektörlerde olduğu gibi hizmet sektöründe de etkisini göstermektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, yaşanan ekonomik gelişmelerin de etkisiyle hizmetler sektörünün öneminin giderek arttığını söylemek mümkündür.¹ Bu bağlamda, dünya çapında yaşanan ekonomik gelişmeler ile aynı zamanda bilim ve teknolojinin de ilerlemesi sonucunda hizmet sektöründe bulunan muhasebe mesleğinin ve muhasebe meslek mensuplarının da önemi giderek artmaktadır.

1.1. Bir Bilim Dalı Olarak Muhasebe

Ekonomik faaliyetlerin doğuşu ve gelişimi ile birlikte muhasebe ilmi bir ihtiyaç haline gelmiş ve yaygınlaşmıştır. Bu bağlamda dünyada çift taraflı muhasebe sistemi ile ilgili olarak ilk kitap 1494 yılında Venedik'te İtalyan rahip Luca Paciolo tarafından yayınlanmıştır. Büyük sanayi işletmeleri Sanayi Devrimi sonucunda kurulmuş ve bilhassa küreselleşme ile beraber muhasebe bilimi gelişimini sürdürmüştür.² Muhasebe, ekonomik işlem ve faaliyetlerin gelişimine bağlı olarak günlük hayatın ihtiyaçlarına cevap vermek üzere kendiliğinden doğan bir bilim dalı olmakla beraber, muhasebe tekniğinin de, ticari hayatın ve mübadelelerin ortaya çıktığı ve geliştiği dönemlerde ve yerlerde daha da gelişim gösterdiği görülmektedir.³ İlk olarak ne zaman, nerede ve ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmeyen muhasebe kavramının, insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmekte ve bu yüzden bazı bilim insanları ve düşünörlere göre bütün yönetim

¹ Acar Korcan Turan, "Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2008, s. 22.

² WEB_1. Abdülkadir Işık, Özge Selvi Yavuz, Hayriye Işık, Hakan Cavlak ve Gamze Yıldız Şeren, "Tekirdağ'daki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri", https://bapbs.nku.edu.tr/dosyalar/331/rapor_313BDA43-AF56-99DF-AE0A-730273091753.pdf (24.07.2023).

³ Mazhar Hiçşaşmaz, "Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 11/03, 1956, s.351.

bilimleri, teknik ve uygulamalarının en eskisi olduğu kabul edilmektedir.⁴ Bu bağlamda bazı tarihçilere göre, muhasebe kavramı yazının ve rakamların icadına öncülük etmekte, yani yazı ve rakamlar insanların bir anlamda muhasebe (hesaplaşma) kavramına olan gereksiniminden doğmuş ve gelişmiştir.⁵ Muhasebe kavramı Arapçadaki ‘muhasaba’ kelimesinden dilimize geçmiş bir kavramdır. Muhasaba; hesaplaşma, hesap ilmi anlamlarına gelmekte ve muhasaba kelimesinin kökeni incelendiğinde ise hesap anlamına gelen ve yine Arapça olan ‘hisab’ kelimesinden türemiş olduğu görülmektedir. Hisab kelimesinin kökeni ise Arapça’da ‘hsb’ köküne dayanmakta ve mahsup, muhasebe, hesap eş kökenli kelimeler olarak kabul edilmektedir.⁶

Muhasebe, iktisadi işlemlerin kayıt altına alındıktan sonraki süreçte ortaya çıkan mali sonuçlar üzerinde, muhasebeye taraf olan ilgili kişi ve kurumları düşünmeye sevk eden ve karar alma süreçlerinde etkili olan bir bilim dalıdır. Muhasebe biliminin özüne bakıldığında belli bir teknikten yararlanır ve bu sebepten dolayı ilgili hesap planları oluşturulur. Bu bakımdan hesap planına uygun kayıt yapmak kolay olmamakla beraber, hesapların işleyiş özellikleri ne kadar iyi bilinirse elde edilecek nihai sonuçlar ve analizler de ilgili taraflar için bir o kadar sağlıklı olacaktır.⁷

1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları ile ilgili detaylı açıklamalara geçmeden önce, muhasebenin farklı açılardan tanımlamalarını yapmakta ve İlk Çağ’dan günümüze kadar uzanan süreç içerisinde dünya genelinde gelişen muhasebe kavramına, aynı zamanda Osmanlı ve Türkiye’de muhasebe süreçlerinin gelişim aşamalarına değinmekte fayda bulunmaktadır.

⁴ Ahmet Vecdi Can, ‘‘Luca Pacioli ‘Muhasebenin Babası’ mıdır?’’, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı: 12, 2007, s. 2’den Mark Twain, ‘‘Who Was the First Accountant?’’ <http://acct.tamu.edu/giroux/FIRST.html>, (30.01.2007)

⁵ A. V. Can, *agm.*, s. 2.

⁶ Ahmet Gökgöz, ‘‘Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler’’, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 1/1, 2013, s. 168.

⁷ Veysi Seviğ, ‘‘Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci’’, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 58, 2002, s. 35.

1.1.1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe terimi Türk Dil Kurumu sözlüğünde dört farklı şekilde tanımlanmaktadır. Bunlardan birincisi hesaplaşma, karşılıklı hesap görme anlamıdır. İkincisi; hesap işleriyle uğraşma, üçüncüsü; hesapların bütünü ve dördüncüsü ise hesap işlerinin yürütüldüğü yerdir. Muhasebe terimine yüklenen anlamlara bakıldığında ortak kavramın hesap deyimi olduğu görülmektedir.⁸ İnsan ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üretiminde bulunan işletmelerin optimum kâr elde etme ve faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak gibi amaçları vardır. Bu amaçları gerçekleştirmek iki temel unsura bağlıdır: Bunlar üzerine almış olduğu finansal yükümlülüklerini zamanında yerine getirmek, diğer bir deyişle borçlarını zamanında ödemek ve tatminkâr, süreklilik arz eden kârlar elde etmektir. İşte bu bağlamda iktisadi işletmeler, muhasebenin sağlamış olduğu veriler sayesinde, bu iki unsur olan finansal yükümlülüklerini yerine getirmek ve süreklilik arz eden tatminkâr karlar elde etmek gibi hususların gerçekleşmesini sağlayacak gelecek planları hazırlar, gerekli karar ve önlemleri zamanında alır ve uygulamaya koyarlar. Tutmuş olduğu kayıtlar ve düzenlemiş olduğu finansal raporlarla iktisadi işletmelerin parasal nitelikteki işlerini izleyen muhasebe, söz konusu işletmelerin belirli bir tarihteki mali durumlarını ve belli bir faaliyet dönemine ait faaliyet sonuçlarını belirleyen sayısal bilgileri ortaya koymaktadır. Tüm bu bilgiler ışığında muhasebe; tamamen veya kısmen mali nitelikte olan ve para ile ifade edilebilen işlemlerle ilgili anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak şekilde gerekli verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, kaydedilmesine, sınıflandırılmasına, raporlar biçiminde sunulup, analiz ve yorumlanmasına denmektedir.⁹ Finansal nitelik taşıyan işlem ve olayları bir araya getiren, kayıt altına alan, sınıflandıran, özetleyen ve ilgili işletmenin ilerleyen zamanlarda karşı karşıya kalabileceği riskleri muhasebeye taraf olan ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemi olan muhasebenin en önemli işlevlerinden biri de işletmenin dış çevresinde yer alan ve ileriki zamanlarda alınacak olan ekonomik kararlarda işletme ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyan kişi ve kurumlara, işletmede gerçekleşmiş olan ve planlanan eylemlerle ilgili nitelikli bilgiyi özet bilgi şeklinde sunmaktır. Muhasebenin, muhasebeye taraf olan ilgili kişi ve kuruluşlara, diğer bir deyişle finansal bilgi

⁸ WEB_2. Türk Dil Kurumu Sözlükleri web sitesi, <https://sozluk.gov.tr/> (04.09.2023)

⁹WEB_3. Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri web sitesi, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/50741/mod_resource/content/0/hafta-01.pdf (05.09.2023)

kullanıcılarına sunmuş olduğu bilginin, ilgili kullanıcıların ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için bazı özellikler taşıması gerekmektedir. Muhasebe bilgisinin taşınması gereken en önemli özellik, kullanıcıların fayda-maliyet analizi yapabilmesi için anlaşılabilir, yararlı olmasıdır. Aynı zamanda ihtiyaca uygun, tutarlı ve güvenilir bilgiler olması gerekir. Burada güvenilirlik kavramından kasıt doğrulanabilir, tarafsız ve gerçeğe uygun sunumla bilgi kullanıcılarına muhasebe bilgisinin sunumudur.¹⁰ Muhasebenin aslında bir bilgi sistemi olduğunu ve bu bilgi sisteminin nasıl işlediğini şu şekilde anlatmak mümkündür; bir işletme ya da organizasyon içinde kaynakların nasıl oluştuğunu ve oluşan bu kaynakların kullanım şeklini, organizasyonun veya işletmenin işlem ve faaliyetleri neticesinde meydana gelen işletme kaynaklarındaki artış ve azalışları, aynı zamanda işletmenin mali yapısını açıklayacak olan diğer bilgileri üreten ve sonucunda ilgili bilgileri işletmenin ya da organizasyonun muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlarına aktarılmasını sağlayan bir bilgi sistemidir.¹¹ Aynı zamanda muhasebe, işletmenin bilgi ihtiyacını karşılayabilecek düzeyde olması gerekir ve böylece tüm ilgili tarafların (bilgi kullanıcılarının) isabetli kararlar almalarında faydalı olabilecek bir bilgi sistemi haline gelebilmelidir.¹² Tüm bu değişik açılardan ele alınan tanımlamalar ışığında, muhasebe, en genel anlamıyla ele alındığında; bir işletmenin toplam varlıkları ve kaynakları üzerinde değişiklik yaratan ve para ile ifade edilen her türlü işlemlere ait verileri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak gibi süreçlerden sonra muhasebe ile ilgilenen kişi ve kuruluşlara gerekli raporları sunan bilgi sistemlerinin bütünü olarak tanımlanabilmektedir.¹³

¹⁰ Rüstem Hacirüstemoğlu, "Muhasebede Uzmanlaşma", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 93, 2009, s. 18.

¹¹ Yaşar Ede, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Gaziantep Uygulaması", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep 2020, s. 5.'den Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara 2016, s. 3.

¹² Nusret Yazıcı, "Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin KOBİ'lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47, s. 203.

¹³ A. Gökgöz, *agm.*, s. 168'den Fevzi Sürmeli, Özgül Cemalcılar, Yılmaz Benligiray, *Genel Muhasebe*, Eskişehir 2002, s.9.

1.1.1.2. Dünyada Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

İlk Çağ'da kayıt tutma düzeni ile başlayan ve Orta Çağ'a gelindiğinde ise çift girişli defter tutma özellikleri ile ön plana çıkan muhasebenin tarihçesi günümüzden yaklaşık beş bin yıl öncesine kadar uzanmakta olup, gelişen ve değişen teknolojik, ekonomik ve hukuki çevre koşullarıyla birlikte her geçen gün daha da ilerleyen metotlarla gelişimini sürdürmektedir.¹⁴ Muhasebe ile ilgilenen tarihçiler muhasebe tarihini genellikle üç ana bölüme ayırarak incelemektedirler. İlk bölüm, Luca Paciolo'ya kadar olan (1494) gelişmelerle ilgili olup, bir sonraki bölüm olan ikinci kısım, Paciolo'dan 19. yüzyıl sonuna kadar uzanmakta ve son olarak üçüncü bölüm ise, 20. yüzyıldaki gelişmeleri ele almaktadır.¹⁵ Geçmişten günümüze kadar ulaşan belgeler, muhasebenin Sümer, Mısır, Eski Yunan, Babil ve Roma uygarlıklarında farklı bazı uygulamalarla beraber bir kayıt tutma düzeni olarak kullanıldığını göstermektedir. Günümüzde kullanılan 'çift girişli defter tutma' gibi sistematik bir yapısı bulunmayan ve belirli bir metodolojiden uzak olan bu kayıtlar adı geçen uygarlıklarda farklı çevre koşullarına paralel olarak tutulmakta ve her uygarlıkta farklı şekillerde olduğu gözlemlenmektedir. Muhasebe tarihi alanında araştırma yapan bilim insanları İlk Çağ kayıtları arasında oldukça ilginç bulgulara rastlamışlar ve bunları çeşitli şekillerde açıklamışlardır. Örneğin; Sümer uygarlığı tapınaklarında bazı kil tabletleri bulunmuş ve bu tabletlerde kadın işçiler tarafından hazırlanan kumaş dokuma işine ilişkin kayıtlara rastlanmıştır. Tabletlerde yer alan kayıtlarda kadın işçinin adı, ayın başlangıcında kendisine verilen yünün ağırlığı ve ay sonuna gelindiğinde ise işçinin ne kadar kumaş dokuduğunun miktarı ile ilgili bilgilere rastlanmıştır. Kayıtlar ayrıca normal fire miktarını ve işçilerin yemek bilgilerini de içermektedir. Bir diğer önemli benzetme ise Eski Mısır uygarlığına ait olan kasa defterleri ile ilgilidir. İlgili kasa defterlerinde tahsilatların; tarih, açıklama ve tutar hanelerini içeren bir sütunda, ödemelerin de yine benzer nitelikte hanelere sahip farklı sütunlarda kaydedildiği ve ay sonlarına gelindiğinde her sütunun ayrı ayrı ele alınarak başarısının ölçüldüğü görülmektedir. İlk Çağ uygarlıkları arasında bir değerlendirme yapıldığında ticaretin ve bilhassa özel teşebbüsün en çok

¹⁴ Göksel Yücel, 'Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi', *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 11/1, İstanbul 1982, s. 217.

¹⁵ Emin Kurtcebe, '21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu', Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Denizli 2008, s. 15.

gelişme gösterdiği uygarlık Babil olmakla beraber, gelişen bu ekonomik ve ticari yapı Babil uygarlığında ticaret ile uğraşan halkın kayıt tutma konusuna vermiş oldukları önemi arttırmış ve Hammurabi Kanunlarında kayıt tutma ile ilgili maddelere de yer verilmiştir.¹⁶ Atina şehir-devletinde bankerlerin ortaya çıkması, Eski Yunan uygarlığında kayıt tutma düzeninin gelişmesine neden olan olaylardan biri olup, söz konusu bankerler oldukça gelişmiş bir kayıt düzeni kurmuşlar ve bugün kullanılan çeklere benzer nitelikte belgeleri kullanmışlardır. Kayıt tutma düzeni konusunda muhasebe anlamında önemli gelişmelerin görüldüğü Eski Roma Uygarlığında ise kayıt tutma düzeni ticaret, bankerlik ve devlet olmak üzere üç farklı alanda yürütülmekte olup, ticaret ve tarımla ilgili yaygın bir şekilde tutulan kişisel kayıtlarda tahsilat ve ödemeler, devlet kayıtlarında vergiler, bankerlik işlem ve faaliyetlerindeki kayıtlarda ise nakit, mal ve kredi işlemleri daha fazla ağırlık taşımıştır.¹⁷

Kayıt tutmayla ilgili günümüz muhasebe sistemine uyum gösteren gelişmeler 15. yüzyıl sonları ve 16. yüzyıl başlangıcında yaşanırken, ilgili dönemde işletmeler varlıkları, yükümlülükleri ve gelir-gider beyanları ile ilgili mali kayıtlarını tutacak muhasebecilerin varlığına ihtiyaç duymaya başlamışlardır.¹⁸ Çift girişli defter tutma sisteminin kaynağının kesin olarak hangi ülkeye dayandığı bilinmemekle birlikte Batı ülkelerinde bu sistemin kaynağının Orta Çağ İtalyası olduğu belirtilmektedir. Çift girişli defter tutma sistemini anlatan ilk kitabın bir rahip ve aynı zamanda matematikçi olan Luca Paciolo tarafından yazılmış olması, bu sistemin orijininin İtalya ile ilgili görülmesinin en önemli nedenlerinden biridir.¹⁹ İtalyan rahip ve matematikçi Luca Paciolo, bir kısmında muhasebe konularının da yer aldığı “Summa di Aritmetica, Geometria, Proportionni et Proportionnalite” adlı eserini 1494 yılında yayımlamıştır. Bazı kaynaklara göre muhasebenin ve çift yanlı kayıt sisteminin kurucusu Paciolo olarak gösterilse de bazı kaynaklar bunu reddetmektedir. Çünkü daha önce Orta Doğu’da yazılmış olan eserler de göz önüne alındığında Paciolo’yu çift taraflı kayıt sisteminin kurucusu olarak değil, bu

¹⁶ G. Yücel, *agm.*, s. 218-219.

¹⁷ G. Yücel, *agm.*, s. 220’dan J. P. Stiegler, *Fünf Jahrtausende Buchhaltung*, Taylorix Fachverlag, Stuttgart, 1958, s. 19-20; Mazhar Hiçşaşmaz, *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara 1970, s. 7-8.

¹⁸ Nurullah Kaya, *Muhasebe Tarihi*, Ankara 2021, s.143.

¹⁹ G. Yücel, *agm.*, s. 221.

sisteme katkı sağlayan biri olarak kabul etmek daha yerinde olacaktır. Paciolo, muhasebe kavramının, “tacirine malvarlığını ve yükümlülükleri hakkında gecikmeksizin bilgi vermek” için gerekli olduğunu belirtmiş ve çift taraflı kayıt sisteminin var olabilmesi için borç (debit) ve alacak (credit) kavramlarının kullanılması gerektiğini vurgulamıştır. Bu kapsamda Paciolo’ya göre tüm kayıtlar çift taraflı olmalı ve “Eğer bir alacaklı varsa, bir de borçlu olmalıdır”. Paciolo’nun yukarıda bahsi geçen eserinde ajanda, büyük defter ve yevmiye defteri olmak üzere üç farklı defterden bahsedilmiştir. Paciolo’ya göre girdiler gayet açık olup, sadece alıcının ya da satıcının adının kaydedilmesinin yeterli olmadığını, söz konusu varlıkların boyutlarının, ağırlıklarının ve fiyatlarının da açıklanması gerektiğini ve böylece kayıt aşamasında ödeme şartlarının da gösterildiğini ve nakit akışının ilgili para birimiyle ve dönüştürülmüş değeri ile yapılması gerektiğini vurgulamıştır. Paciolo’ya göre ajanda, büyük defter ve yevmiye defterlerinin yetkili makamlar tarafından onaylanıp zaman zaman denetlenmesi gerekmele beraber, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmalı ve duran varlıklara amortisman hesaplanmalıdır. Bununla birlikte bilançoda yer alan hesap düzeninde/planında aktif kısmın en likitten daha az likit olana doğru sıralanması gerekmektedir. Paciolo’nun ilgili kitabı farklı dillerde çeviri imkânı bulmuş olup, İngilizce olarak çevirisi 1543 yılında gerçekleşmiştir. Bu çeviriler sayesinde Paciolo’nun çalışmasının popülaritesi artmış ve bu çalışma birçok farklı ülkede hızla yayılmıştır.²⁰

Çift girişli kayıt sisteminin ortaya çıkmasından sonra izleyen yüzyıllarda muhasebe gelişim göstermemiş, herhangi bir metot veya kuram ortaya atılmamış olup, ancak 19. yüzyıldan itibaren muhasebede kuramsal bir yapı gelişmeye başlamıştır. Belirli bir metot ve kuramsal yapının da eksikliği göz önüne alındığında, 16. yüzyıldaki ‘İtalyan Metodunun özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:²¹

- 16. yüzyılda kullanılan İtalyan Metoduna göre muhasebenin temel amacı, işletme sahiplerine işletmenin borç ve alacakları ile ilgili bilgiler sunmaktır. Bu bağlamda, Paciolo da kitabında muhasebe anlamında defter tutmanın amacını,

²⁰ N. Kaya, *age.*, s., 147-148.

²¹ G. Yücel, *agm.*, s., 224’den E. S. Hendriksen, *Accounting Theory*, R. D. Irwin, Inc, Homewood, Illinois, 1977, s. 34

“ticaretle uğraşan kişilere gecikmeden varlık ve borçları ile ilgili bilgi vermek” şeklinde açıklamıştır.

- Kullanılan bu metodun bir diğer özelliği de işletmenin sahibi ile işletmenin sahip olduğu tüzel kişiliğin birbirinden ayırt edilmemiş olmasıdır. Diğer bir deyişle, işletme sahibi ile işletme tüzel kişiliğinin hesapları birlikte izlenmektedir.
- “Muhasebe Dönemi” kavramı henüz oluşmadığından, kâr sadece süregelen işin bitiminde hesaplanmaktadır. Bu durumda, dönem kârı kavramı olmadığından gerçekleşme kavramından da söz etmek mümkün değildir.
- 16. yüzyılda kullanılan İtalyan Metodunda sabit bir para birimi yoktur.

16. ve 17. yüzyıllarda Avrupa’da yayılan çift taraflı kayıt sistemi, yeni karakteristik özellikleri ile beraber gelişim göstermiş ve bugün kullandığımız ve çift taraflı kayıt yöntemi olarak bilinen modele dönüşmüştür. İlgili yüzyıllarda dönemsellik uygulamalarının kullanımı finansal tablolara yansıtılarak gelişim göstermiştir. Bunun yanında 17. ve 18. yüzyıllarda muhasebe anlamında kullanılan tüm hesapların ve ilgili işlemlerin kişisel olarak ele alındığı ve borç-alacak kurallarının kabul edilip uygulandığı görülmektedir. Aynı zamanda, çift yanlı kayıt sisteminin kullanım alanının genişlemesi, manastır gibi farklı organizasyonlarda da kullanılması ve muhasebe alanlarının genişlemesi neticesinde teorik araştırmaların ve çalışmaların başlaması da bu yıllarda görülen gelişmeler arasındadır. Bununla birlikte envanter hesapları farklı tip varlıklar için ayrı ayrı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu dönemde, muhasebenin daha iyi bir yer edinmesinde ve süreklilik, dönemsellik ve büyüme kavramlarına olan güvenin artmasında, teknolojik gelişmelerin, süregelen büyümenin, sanayi devriminin ve East India Company gibi büyük şirketlerin kurulmasının da etkisi oldukça önemlidir.²²

19. yüzyılda, sanayi devrimi ile beraber, İlk Çağ’da kullanılan kayıt düzeninin ve Orta Çağ’da ortaya çıkan ve gelişimini sürdüren çift girişli defter tutma sisteminin özelliklerini taşıyan muhasebe kavramında önemli gelişmeler yaşanmış ve bu gelişmeler

²² N. Kaya, *age.*, s., 148-149.

20. yüzyılda hızla artarak günümüze kadar gelmiştir. 19. yüzyılın başlangıcından 20. yüzyılın ilk çeyreğine kadar muhasebe teorisi alanında yaşanan önemli gelişmelerin başlıca sebepleri şu şekilde ifade edilebilmektedir:²³

- Sanayi devrimi ve bununla birlikte öne çıkan maliyet muhasebesi ve amortisman kavramlarında kaydedilen gelişmeler,
- Demiryolu işletmelerinin kurulması ve bu alanda yaşanan gelişmeler,
- İşletmelerle ilgili yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi,
- İşletmelerin vergiye tabi tutulması,
- Büyük sanayi işletmelerinin faaliyete geçmesi ve işletmelerin birleşmesi.

Aynı zamanda şunu da belirtmekte fayda var ki, İtalyan rahip ve matematikçi Luca Paciolo'nun muhasebe anlamında yarattığı etki sadece İtalyan yazarlar üzerinde görülmemiştir. İtalya dışındaki Avrupa ülkelerinde yaşayan diğer yazarlar da Paciolo ve eserlerinin etkisinde kalarak, İtalyan muhasebe sistemini kendi ülkelerine tanıtmak adına farklı eserler ortaya çıkarmışlardır. Bunun sonucunda Avrupa'nın birçok ülkesinde ve Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) çift taraflı kayıt sistemini kapsayan muhasebe yöntemi açıklığa kavuşarak uygulanmaya başlanmıştır.²⁴

20. yüzyılın başlarından itibaren firma muhasebesi ve firma muhasebesine bağlı olarak ortaya çıkan finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve piyasa koşullarının neticesinde oluşan yönetim muhasebesi gibi alt muhasebe dalları çok hızlı gelişme göstermiştir. Aynı zamanda şunu da ifade etmek gerekir ki, 20. yüzyılda İngiliz, Alman, Fransız ve özellikle Amerikan muhasebe anlayışlarının dünyada uygulanan muhasebe işlemleri üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Örneğin 20. yüzyılın başlarında büyük bir etki alanına sahip olan ve eserleri muhasebe klasikleri arasına girmiş olan Schmalenbach ve

²³ G. Yücel, *agm.*, s., 225-226.

²⁴ Araksi İbasalilgiller, "Türkiye'de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1999, s. 16.

Schmidt'i muhasebe tarihine kazandıran Almanya'nın bu üstünlüğünün yerini zamanla Amerikan muhasebe anlayışı almıştır.²⁵

Tüm bu bilgiler ışığında, şu ana kadar ki muhasebe uygulamaları tek yanlı ve çift yanlı kayıt düzeni olarak iki dönem halinde incelenirse, bu dönemlerde yaşanan gelişmeleri, diğer bir deyişle, bu iki dönemdeki muhasebe uygulamalarının aşamalarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:²⁶

Tek yanlı kayıt düzeniyle ilgili yaşanan beş aşama aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Sadece maddesel varlıkların kayıtlarının yer aldığı envanter muhasebesi,
- Tarafların karşılıklı hesap görmesini sağlayan hesaplaşma gereksinimine dayalı muhasebe,
- Paranın (sikke) kullanılmaya başlanması ve bunun muhasebede kullanımı,
- Muhasebede para ve hesaplaşmanın birlikte kullanılması,
- Paranın hesap görme ve envanter için kullanımı, diğer bir ifade ile tüm muhasebenin parasal olarak kayıt işleminin yapılması.

Tek yanlı kayıt düzenindeki gelişmeleri hesaplar sistemin izlemesi, çift yanlı kayıt düzenine geçişe kaynak oluşturmuş ve çift yanlı kayıt dönemi, tek yanlı kayıt düzenindeki aşamalı gelişmeler sonucunda doğmuş ve gelişimini aşağıda belirtilmiş olan beş aşamada gerçekleştirmiştir:

- Çift yanlı kayıt düzeninin, kayıt yöntemlerinde yaşanan gelişmeler neticesinde en basit şekliyle kullanılması,
- Çift yanlı kayıt düzeninin, ticari işlemlerin düzgün bir şekilde kontrolünün yapılabilmesi için otomatik denetim yapmayı sağlayan teknik bir yöntem olarak kullanılması,

²⁵ G. Yücel, *agm.*, s., 226.

²⁶ A. İbasalilgiller, *agm.*, s., 17-18'den Oktay Güvemli, *Muhasebe Tarihi*, 1. Cilt, İstanbul 1995, s., 138-139.

- Muhasebenin tek ve kapalı bir sistem olarak, diğer bir deyişle, başlangıcı ve bitişi belli ve kendi içinde tutarlı olan bir sistem olarak ve tek ölçü birimi (para) kullanılarak uygulanması ve muhasebenin istatistikten ayrılması,
- Kullanılan hesap sisteminin sadece bilanço için değil, gelir/gider ve kâr hesapları şeklinde de gelişim göstermesi,
- Muhasebenin uygulama alanlarının artması ve zamanla gelişim göstermesi.

1.1.1.3. Osmanlı ve Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi

Osmanlı Devleti’nde muhasebe anlamındaki işlemler için devletin tüm kurumlarında uzun yıllar boyunca kullanılan merdiven yöntemi,²⁷ Abbasi Devleti’nde (750-1258) ilksel bir şekilde başlayan, Moğol Devleti olan İlhanlılar zamanında gelişim gösteren ve Osmanlı Devleti’nde (1299-1922) olgunlaşan devlet muhasebesi yöntemidir. Devletçilik anlayışının etkisiyle merdiven yöntemi, devletin mali hesaplarının, diğer bir deyişle devletle ilgili gelir ve giderlerin muhasebe kayıtlarının tutulmasında, aynı zamanda vakıfların ve devletin sahip olduğu çeşitli işletmelerin muhasebe kayıtlarının yürütülmesinde kullanılmıştır. Osmanlı Devleti’nde yüzyıllar boyunca devletçilik anlayışı hâkim olduğundan fazla sayıda büyük özel kesim kurum ve kuruluşlarına rastlanmamış ve dolayısıyla da merdiven yöntemini özel kesimde uygulama fırsatı sınırlı sayıda olmuştur. Osmanlı Devleti’nde küçük kuruluşlar, basit muhasebe yöntemleri ile işlemlerini devam ettirirken, kapitalizasyonlar sebebiyle yabancı sermaye ile kurulan büyük özel kesim kuruluşlarında ilgili ülkenin dili ve muhasebe yöntemi ile muhasebe kayıtları yapılmıştır. Osmanlı Devleti, yabancı sermayeli büyük özel kesim kuruluşlarının vergilerini düzenli ödemeleri ve devletin yasalarına uymaları şartıyla ilgili kuruluşların kayıt düzenlerine karışmamış, sonuç olarak böyle bir durumda sadece devlet muhasebesi gelişim göstermiştir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, Tanzimat Dönemi’nden sonra yaşanan hızlı batılılaşma hareketleri neticesinde devletin sahip olduğu mali düzen de değişim göstermiştir. 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Osmanlı Devleti çift yanlı kayıt yöntemine dayalı

²⁷ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Oğuzhan Aydemir ve Mehmet Erkan, “Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 1, 2011, s. 110-128.

muhasabe düşüncesine odaklanmış ve batılılaşma hareketleriyle beraber çift yanlı kayıt yöntemi yaygınlaşmıştır.²⁸

Muhasebe kavramı ve muhasebe süreçleri, Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde ve yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nde aşağıdaki aşamalardan geçmiştir:²⁹

- 1850 – 1925 Arası Dönem
- 1926 – 1938 Arası Dönem
- 1939 – 1947 Arası Dönem
- 1948 – 1960 Arası Dönem
- 1960 Sonrası Dönem

Osmanlı Devleti'nin son dönemiyle, yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarını içine alan 1850 ile 1925 yılları arasındaki dönem hakkında önemle üstünde durulması gereken hususlar şu şekilde ifade edilebilmektedir; Batıda yaşanan gelişmelerle birlikte Osmanlı İmparatorluğu'nda da hesap tutma tekniği gelişim göstermiş ve Tanzimat'ın ilanından sonra 1850 tarihinde yayınlanmış olan Kanunname-i Ticaret (Ticaret Kanunu) ile beraber muhasebe kavramı ve ilgili süreçler ilk defa düzenli bir şekilde yürütülmeye başlanmıştır. Fakat Kanunname-i Ticaret Fransızca'dan tercüme edildiğinden, ülkemizde muhasebe kavramı ve ilgili süreçlerin uzun yıllar boyunca Fransız literatürünün etkisinde kaldığını ifade etmek mümkündür.³⁰

1850 yılında kabul edilmiş olan Kanunname-i Ticaret, şariat hükümlerinin ülke ticaretinde de geçerli olmasından dolayı hemen uygulanamamıştır. Ancak söz konusu Ticaret Kanunu, Tanzimat Fermanı ile başlayıp Islahat Fermanı ve Meşrutiyet Dönemleri ile devam eden ve siyasi, ekonomik, toplumsal, idari boyutları olan reform hareketleri

²⁸ Oktay Güvemli ve Batuhan Güvemli, 'Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi', *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 76, 2006, s. 276-277.

²⁹ A. İbasalilgiller, *agm.*, s. 37'den Mazhar Hiçşaşmaz, *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara 1970, s. 60.

³⁰ WEB_1. A. Işık, Ö. Selvi Yavuz, H. Işık, H. Cavlak ve G. Yıldız Şeren, *agm.*, s. 8'den Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara 2014, s. 8.

sonucunda uygun ortam sağlanınca, zamanın koşulları da dikkate alınarak tekrar yayımlanmıştır. Ticaret Kanunu'nun 66. ve 79. maddelerinde tutulması zorunlu olan muhasebe defterlerinin tanıtımı yapılmış, ayrıca 68. maddede muhasebe mesleği, diğer bir deyişle muhasebecilik kavramı kabul edilmiştir. Kanunun 66. ve 79. maddesinde belirtmiş olduğu zorunlu defterler ile ilgili açıklamalar ve 68. maddesinde muhasebecilik kavramı ile ilgili yer alan ifade şu şekildedir:³¹

- Yevmiye Defteri (Günlük Defter): Yevmiye Defteri, ilgili kanunda noter onayı gerektiren defterler arasında gösterilmiş, kanunda bu deftere işlenmesi gereken kayıtların özellikleri belirtilerek, bu kayıtların günlük olarak yapılmasının gereği vurgulanmıştır.
- Mevcudat ve Muvazene Defteri (Envanter ve Bilanço Defteri): Bu kanunun 70. maddesi, bu deftere yapılacak olan muhasebe kayıtlarının itibari değer üzerinden değil, gerçek değer üzerinden yapılmasını ifade etmekte ve eğer mümkünse o gün geçerli olan borsa değerinin kullanılmasının daha uygun olacağı yönünde öneride bulunmaktadır. Ayrıca bu defterde, tahsili imkânsız hale gelen alacakların yer almaması gereği üzerinde de durulmaktadır.

Yasada tutulması zorunlu olan bu iki defter dışında, ticari yazışmaların kaydedildiği kopya defterinin de tutulması zorunlu kılınmıştır. Yevmiye Defteri ve Envanter – Bilanço Defteri günümüz muhasebe anlayışına uygun yasal defterlerdir. Ancak kopya defterinin yerine ilgili ticari yazışmaları içeren belgelerin saklanması da bir diğer seçenektir. Ticaret Kanunu ile birlikte, muhasebe mesleği diğer bir deyişle muhasebecilik benimsenerek muhasebe anlayışı açısından önemli bir aşama kaydedilmiştir. Buna istinaden, kanunun 68. maddesinde ticari işletmelerin istihdam edeceği personeller ile muhasebe defterlerini tutabileceği belirtilerek muhasebe mesleği kabul edilmiştir.

1926 ile 1938 yılları arasındaki dönem hakkında önemle üzerinde durulması gereken hususlar şu şekilde ifade edilebilmektedir; daha önce de ifade edildiği üzere, uzun yıllar Fransız sisteminin etkisinde kalan Türkiye'deki muhasebe kavramının, 1926 yılından

³¹ O. Güvemli ve B. Güvemli, *agm.*, s. 286-287.

itibaren ise Alman sisteminin etkisinde kaldığını, buna sebep olarak da Alman Ticaret Kanunu'ndan alınan 856 sayılı Ticaret Kanunu olduğunu söylemek mümkündür. Alman Ticaret Kanunun etkisiyle oluşturulan 856 Sayılı Kanun'da, şirketlere ait hesapların tutuluş şekli ve kârın nasıl hesaplanması gerektiği üzerinde durulmuş, aynı zamanda envanter çalışmaları, kâr zarar tablolarının ve bilançonun düzenlenmesi gibi hususlara, hesap dönemleriyle sınırlı olmak üzere belli başlı esaslar getirilmiştir.³²

1926-1938 yılları arasındaki dönemde, muhasebe kavramı ve süreçleri ile ilgili yaşanan en önemli gelişmelerden biri de 1926 yılında kabul edilen Kazanç Vergisi Kanunu olmuştur. Kazanç Vergisi Kanununun kabul edilmesi ile 20. yüzyılın başlarında başlayan şirketlerin muhasebe kayıtlarına istinaden vergilendirilmesi uygulaması daha ileri bir boyuta ulaşmıştır. Aynı zamanda Kazanç Vergisi Kanunu, yürürlükte bulunan Ticaret Kanunu'nun bir eksiğini tamamlayarak Defter-i Kebir'i (Büyük Defter) tutulması gereken zorunlu defterler arasına eklemiştir. Kazanç Vergisi Kanunu, hükümetin, diğer bir deyişle yasa koyucunun, şirketlerin mali tabloları ve ilgili diğer mali bilgileri ile ilgisini ortaya koyarak, muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasında ve gelişim göstermesinde önemli bir adım olmuştur. Kazanç Vergisi Kanunu ile yaşanan gelişmeler, 1949 yılındaki Vergi Reformu ile birlikte daha geniş boyutlara ulaşmış, 20. yüzyıl boyunca muhasebe düşüncesini etkilemiştir. Osmanlı Devleti'nin vermiş olduğu kapitalizasyonlar ile Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı sermayeli şirketler muhasebe kayıtlarını ve ilgili diğer işlemlerini kendi dillerine ve kültürlerine uygun olarak tutmuş ve devlet de, kanunlarda belirtilen kurallara uymaları şartıyla bu işletmelerin çalışmalarına karışmamıştır. Ancak devletin bu tutumu ve yaklaşımı, Cumhuriyet'in ilânı ile beraber ülkede hâkim olan ulusalcılık anlayışı ile ters düşen bir uygulama olmuştur. Cumhuriyet'in ilânı ve arkasından gelen devrimler çerçevesinde devletin bu tutum ve yaklaşımında değişikliğe gidilmiş ve bunun sonucunda yabancı sermayeli kuruluşlardan vergi alınmasını sağlamak adına, uygun denetimlerin yapılması konusunda mutabakata varılmıştır. Böylece, 1926 yılında çıkarılan "Kayıt Düzeninin Türkçe Tutulması Hakkında Kanun" ile Türkiye Cumhuriyeti'nde faaliyetini sürdüren tüm işletmelerin tutmuş oldukları defterlerin Türkçe

³² A. İbasalığiller, *agm.*, s. 38-39'dan Mazhar Hiçşaşmaz, *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara 1970, s. 61.

olması zorunluluğu getirilmiştir. Çıkarılan bu yeni yasa ile muhasebe defterlerinin yanı sıra, kuruluşlara ait sözleşmelerin ve yurt içi yazışmaların da Türkçe yapılması benimsenmiştir. 1926-1938 yılları arasını kapsayan dönemde “Türk Harflerinin Kabulü Kanunu” yürürlüğe girmiş ve bunu takip eden süreçte çift yanlı kayıt yöntemini tanıtan birçok muhasebe öğretim kitabı yayınlanmış ve böylece, çift yanlı kayıt yöntemi ile ilgili muhasebe eğitimleri ve uygulamaları hızla yaygınlaşmıştır. Diğer bir anlatımla, Latin harflerinin kabulü, Türk kültürünün çağdaşlaşmasına önemli katkılar sağlarken, muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasında da önemli rol oynamıştır.³³

1939 ile 1947 yılları arasındaki dönem hakkında önemle üzerinde durulması gereken hususlar şu şekilde ifade edilebilmektedir; ilgili yıllar arasındaki en kayda değer gelişme İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin (İDT) faaliyetlerini düzenlemek ile ilgili olup, ilgili teşekküllerde süregelen faaliyetleri düzenlemek üzere 1938 yılında yürürlüğe konmuş olan 3460 Sayılı Kanun, gerekli düzenlemelerin yanı sıra ‘işletme bütçesi’ uygulamasına yol açmış ve böylece muhasebe düzeni batılı ülkelerle uyumlu hale getirilmiştir.³⁴ 3460 Sayılı Kanun'a göre İDT'lerde mal ve hizmet üretim işlemleri belirli dönemlerde mizan, rapor ve bilançolara bağlanmalı ve 1938 yılına kadar uygulanmamış olan ‘işletme bütçesi’ yöntemiyle mali analizler yapılmalıdır.³⁵

1948 ile 1960 yılları arasındaki dönem hakkında önemle üzerinde durulması gereken hususlara geçmeden önce şunu belirtmek gerekir; Cumhuriyet dönemi ile beraber Türkiye’de yaşanan ekonomik ve mali problemlerin çözümü için birçok teori geliştirilmiş ve farklı uygulamalar yapılmıştır. Geliştirilen teori ve uygulamalar, maliye, ekonomi ve işletme iktisadı bilimlerinin gelişmesine katkıda bulunmuş ve bu teori ile uygulamalar neticesinde, muhasebe kavramının adı geçen bilim dallarının ayrılmaz bir parçası olduğu ve önemi tekrar ortaya konmuştur.³⁶

1948 ile 1960 yılları arasındaki dönem hakkında üzerinde durulması gereken hususlar ele alındığında, ilk ve en önemli olayın, 1949 yılında hayata geçirilen “vergi

³³ O. Güvemli ve B. Güvemli, *agm.*, s. 287-288.

³⁴ A. İbasalilgiller, *agm.*, s. 40’dan Zülküf Kanat, *Defter Tutma*, Ankara 1994, s. 25.

³⁵ A. İbasalilgiller, *agm.*, s. 40.

³⁶ WEB_1. A. Işık, Ö. Selvi Yavuz, H. Işık, H. Cavlak ve G. Yıldız Şeren, *agm.*, s. 9.

reformu” olduğunu söylemek mümkündür. 1949 yılında ilan edilen vergi reformu, Cumhuriyet Dönemi içerisinde hayata geçirilen en büyük vergi reformudur. 1949 vergi reformu; muhasebe anlamında düzenlenen belgeleri, kayıt düzenini ve temel finansal tablolar olarak nitelendirilen bilanço ve gelir tablosunu etkileyerek, muhasebe kavramına şekil veren Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), ve Vergi Usul Kanunu (VUK) gibi üç önemli yasa ile birlikte gerçekleşmiş ve bu vergi reformu Türkiye tarihinde vergi için muhasebe anlayışının başlangıcı olmuştur. Devletin gelirlerini arttırmak ve vergi adaletini sağlamak gibi gereksinimler duyması neticesinde uygulamaya konulan gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyan esasına dayanmaktadır. VUK belge ve kayıt düzeni ile finansal tabloları etkileyerek muhasebeye yön vermiş ve hem biçimsel hem de içerik olarak muhasebe uygulamalarını etkilemiştir. Vergilendirilecek ticari kazancın ve kurum kazancının tespit edilmesinde muhasebenin en önemli araç olmasından dolayı, bu yasal düzenlemelere ek olarak farklı düzenleme ve uygulamaların geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Ancak bu dönemde devlet, muhasebe düzenini ilgilendiren iyileştirici önlemler almak yerine, vergi toplamaya yönelmiş ve bu bağlamda vergi incelemelerine ağırlık vererek, müfettişlerin, vergi denetmenlerinin, hesap uzmanlarının ve gelirler kontrolörlerinin sayısını arttırmıştır.³⁷

VUK’da ve GVK’da yer alan hükümlerin muhasebe kavramı ve süreçleri üzerinde yarattığı etkiler, günümüzdeki Türkiye muhasebe uygulamalarını yönlendirmede önemli rol oynamıştır. VUK ile belgelerin düzenlenmesi, ilgili kayıtların yapılması, Kanun’da geçen defterlerin tutulması ve değerlendirme işlemlerinin yapılması gibi konulara açıklık getirilerek, muhasebeye bir düzen getirilmiş ve muhasebe uygulamalarının belli başlı esaslar dahilinde yerine getirilmesi uygun görülmüştür. Ancak, VUK, GVK ve KVK ile getirilen ve uygulanan düzenlemelerde temel amaç, vergi değerlendirme işlemi olduğundan, finansal tablo ve raporlar vergi hukukuna uygun olarak hazırlanmakta, bu da ilgililere yarar sağlayacak bilgilerin, eksik ve/veya yetersiz olarak sunulduğu anlamı taşımaktadır. Bu

³⁷ Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 76, 2006, s. 309.

bağlamda, Türkiye’deki muhasebe uygulamaları vergi hukukunun etkisi altında kalmaktadır.³⁸

1960 yılı sonrasındaki dönem hakkında üzerinde durulması gereken en önemli husus, bu dönemde Türkiye’de muhasebe sistemi ile ilgili olarak yapılan çeşitli düzenlemeler ve bu düzenlemelerin kapsamıdır. Söz konusu düzenlemeler aşağıda belirtildiği gibidir:³⁹

- İDT’lere Yönelik Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS) Uygulaması,
- Bankalar ve Sigorta Şirketlerine Yönelik Düzenlemeler,
- Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) Yaptığı Düzenlemeler,
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleriyle Yapılan Düzenlemeler,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları.

1964 yılında uygulamaya konulan 440 Sayılı ‘İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun’ ile beraber işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirilerek kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tek düzen olarak yerine getirilmesi yasal zorunluluk haline getirilmiştir.⁴⁰

1960 yılının sonlarında TMS’nin oluşturulmasına yönelik çalışmalar başlamıştır. Çeşitli komite ve kurullar ön çalışmalar yaparak, İDT’lerin kullanacakları muhasebe yöntem ve teknikleri belirlemiş ve bunun sonucunda ‘İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu’ (İDTYDK) 21 Mart 1964 tarihinde 440 Sayılı Kanun ile kurulmuştur.⁴¹ İDTYDK’nın 21 Mart 1968 tarihinde dağılması sonucunda Devlet Planlama

³⁸ Yahya Arıkan, “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 36, 1996, s. 52.

³⁹ A. İbasalilgiller, *agm.*, s. 43.

⁴⁰ A. İbasalilgiller, *agm.*, s. 44’den Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara 1992, s. 12.

⁴¹ Yavuz Çiftçi, ‘Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları’, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 26/2, 1997, s.179-180.

Teşkilatı (DPT), muhasebe ile ilgili çalışmaların devam etmesi görevini üstlenmiş ve İDTYDK tarafından hazırlanmış olan raporları ve bu raporların devamı niteliğinde olan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Semineri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi isimli iki çalışmayı kitap haline getirmiş ve yayımlamıştır.⁴²

21 Mayıs 1971 tarihine kadar çalışmalarını yürüten DPT, bu tarihten itibaren yerini “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Reform Komisyonu’na” bırakmış ve reform komisyonu TMS’ye geçişin esaslarını belirlemek için ilgili komisyonun bir alt komisyonu olan “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu’nu” görevlendirmiştir. Alt komisyon, İDTYDK tarafından daha önce uygulanması önerilen TMS’nin yürürlüğe girmesi için gereken esasları reform komisyonuna bir rapor halinde bildirmiştir. Bu raporda, TMS’nin “maliyet” bölümü hariç olmak üzere, imalat, madencilik ve ticaret alanlarında çalışan kamu iktisadi teşebbüslerinde 1972 yılından itibaren uygulamaya konulabileceği ve sistemin ilgili alanlarda faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüslerinde uygulanabilmesi için bir kararname tasarısının Bakanlar Kurulu’na sunulduğu bildirilmiştir. İlgili kararname tasarısı 7 Temmuz 1971 tarih ve 7/2767 sayılı kararname ile kesinleşmiş, aynı zamanda bu kararname ile kurulan ‘Tekdüzen Muhasebe Komisyonu’ gerekli çalışmaları yapmış ve 01.01.1972 tarihinden itibaren 27 kamu iktisadi teşebbüsünde TMS uygulanmaya başlanmıştır.⁴³ Aynı zamanda bu kararname ile, TMS uygulamasının kapsamı dışında bırakılan bankacılık işletmeleri ve uygulama alanına giren sınıai işletmelerinde maliyet muhasebesi ile ilgili olarak gerekli esasların belirlenmesi görevi, 1972 yıllık programı ile kurulan ‘Devlet Planlama Teşkilatı Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu’na verilmiştir.⁴⁴

Devlet Planlama Teşkilatı Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu 1978 yılının başına kadar yürüttüğü görevini bu tarihten itibaren çeşitli nedenlerle devam ettirememiş ve dağılmıştır. Bu komisyonun görevini devam ettirememesi ve dağılması sonucunda, Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu gerekli çalışmaları yapması için Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde bir komisyon kurulmasına

⁴² Y. Çiftçi, *agm.*, s. 180’den Çiğdem Solaş ve A. Hayri Durmuş, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*, Eskişehir 1985, s. 91.

⁴³ A. İbasalığiller, *agm.*, s. 45-46’dan Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe*, Ankara 1994, s. 1.

⁴⁴ A. İbasalığiller, *agm.*, s. 46’dan Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, Ankara 1992, s. 12.

karar vermiş ve DPT Müsteşarlığı, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Yüksek Denetleme Kurulu uzmanlarından ve bazı büyük kamu iktisadi teşebbüslerinin mali işler ve muhasebe daire başkanlarından oluşan “Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu” kurulmuş ve bu komisyon almış olduğu yetkiye dayanarak, TMS’de bazı değişiklikler yapmış ve “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları” adlı kitabı 1987 yılında tekrar yayımlamıştır.⁴⁵

1960 sonrası dönemde, TMS’nin uygulanabilmesi için İDT’lere yönelik yapılan çalışmaların yanı sıra banka ve sigorta işletmeleri gibi özelliği olan işletmelerin de muhasebe uygulamalarını standart hale getirmek için bazı düzenlemeler yapılmış ve “7129 Sayılı Bankalar Kanunu” ve “7397 Sayılı Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkında Kanun” çıkarılmıştır. İlgili Kanun, bankaların, Maliye Bakanlığı’nın şekil ve esaslarını belirleyeceği tipte bilanço ve kâr-zarar cetveli düzenleyerek bu tabloları tüm yurtda yayınlanan bir gazetede ilan etmelerini hükme bağlamıştır. Buna istinaden, bankaların kendilerinden kredi talep eden kurumlardan isteyecekleri bilanço ve gelir tablosu formları 1962 yılında Türkiye Bankalar Birliği tarafından düzenlenmiştir. 1985 yılında “Bankalar Kanunu”, Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile yeniden düzenlenmiş, buna göre bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini Tekdüzen Hesap Planı (THP) tip bilanço ve kâr zarar cetveline uygun bir şekilde izlemeleri uygun görülmüştür. 7397 Sayılı Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkında Kanun’a göre, sigorta şirketlerinin hazırlayacakları ve genel kurullarına sunacakları finansal tablolarını Maliye Bakanlığı ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın görüşünü alarak standartlara uygun olarak hazırlamaları ve en az iki gazetede ilan etmeleri gerektiği üzerinde durulmuştur.⁴⁶ 30.12.2004 tarihli ve 25686 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğ No: 1)” ile; Türkiye’de kurulu sigorta ve reasürans şirketlerini, Türkiye’de faaliyette bulunan yabancı şirketlerin şubelerini ve emeklilik alanında Türkiye’de faaliyet gösteren bütün şirketleri kapsayacak şekilde, sigortacılık

⁴⁵ A. İbasalilgiller, *agm.*, s. 47’den Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe*, Ankara 1994, s. 1.

⁴⁶ Y. Çiftçi, *agm.*, s. 179.

sektöründe tekdüzelik sağlanması ve böylece tek tip mali tablolar hazırlanması amaçlanmıştır.⁴⁷

SPK da, kanunun verdiği yetkilere dayanarak, kendisine tabi ortaklıkların ve aracı kurumların muhasebeyi ilgilendiren tüm süreçlerinde, uyması gereken kural ve ilkeleri düzenleyerek çeşitli tebliğler yayımlamıştır. İlgili tebliğler aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:⁴⁸

- Tip Bilanço ve Gelir Tablosu (1983)
- Standart Genel Hesap Planı (SGHP) ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (1984)
- Sermaye Piyasasında Dış Denetleme (1987)
- Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Esaslar, Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları (1988)

Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, muhasebe işlemleri ve süreçleri konusundaki standartlaşma karmaşasına son vermek ve tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte muhasebe standartları hazırlamak amacıyla 1990 yılında kurulmuş ve muhasebe işlem ve süreçleri ile ilgili çalışmalarını tamamlamasının ardından, Maliye Bakanlığı'nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de "1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" yayımlanmıştır. İlgili tebliğ ile, Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğe istinaden yapılan düzenlemeler ile bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin muhasebe işlem ve süreçlerinin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde yürütülmesi, muhasebeye taraf olan kişi ve kurumlara mali tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin tutarlı olması,

⁴⁷ WEB_4. Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğ No: 1), 30 Aralık 2004 tarihli, 25686 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/12/20041230.htm> (30.12.2023)

⁴⁸ Y. Çiftçi, *agm.*, s. 181.

gerçek durumu yansıtmasının sağlanması, işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır.⁴⁹

1990 yılında kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun yerini çalışma esasları 09.02.1994 tarihinde yayınlanan 1 nolu yönerge ile kurulan TMMOB almıştır. Yeni kurulun temel amacı, International Accounting Standards Board (IASB) ve International Federation of Accountants (IFAC) tarafından belirlenmiş olan muhasebe ve denetim standartlarına uyumlu ulusal standartları tespit etmektir.⁵⁰

1.1.2. Muhasebe Uygulamalarına Yön Veren Kavramlar

İlk bakışta muhasebe uygulamalarının sahip olması gereken ve genellikle değişmeyen bazı ilkelerin var olduğu ve bu uygulamalarda yine değişmeyen tekniklerin yer aldığı söylenebilir de temel muhasebe kavramları kesinlikle değiştirilemez nitelikte olmayıp, zaman içerisinde değişen gereksinimler ve yaşanan gelişmelere paralel bir şekilde ve uygulamaların kullanıcıları tarafından edinilen deneyimlere bağlı olarak değişebilen dinamik bir yapıya sahiptir. Ayrıca muhasebenin temel kavramları evrensel nitelikte olup, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile birlikte muhasebe uygulamalarını yönlendirmektedir.⁵¹ Muhasebenin temel kavramları birbirleri ile ilgili olup, bu kavramların ve prensiplerin sayılarının sabit olduğunu söylemek imkânsızdır. Bununla birlikte, temel olduğu tüm kesimler tarafından kabul edilen kavramlardan bahsetmek mümkündür. Ayrıca yaşanan farklı olayların ve gelişmelerin etkisi ile muhasebenin temel kavramlarına bağlı kalınarak, yeni prensipler konulması da gerekebilmektedir.⁵²

Bugüne kadar muhasebenin temel kavramları üzerine birçok uzman/yazar tarafından açıklama ve yorumlar yapılmış, 1992 yılında ise Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan “1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile temel kavramlar belirlenmiş ve

⁴⁹ Y. Arıkan, *agm.*, s. 57

⁵⁰ Y. Çiftçi, *agm.*, s. 183-184.

⁵¹ Özcan Özal, Oya Yıldırım ve Nergis Tek, *Muhasebe: İlkeler, Genel Muhasebe, Envanter, Bilanço Gelir Tablosu, Uygulama*, İzmir 1990, s. 23-24.

⁵² Özgül Cemalcılar, ‘Muhasebenin Temel Kavramları’, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 8/1, 1972, s. 127.

bu kavramların tanımları ayrı ayrı yapılmıştır. İlgili tebliğ kapsamında belirlenen muhasebenin temel kavramları şöyle sıralanmıştır:⁵³

- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Kişilik Kavramı
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- Dönemsellik Kavramı
- Parayla Ölçülme Kavramı
- Maliyet Esası Kavramı
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- Tutarlılık Kavramı
- Tam Açıklama Kavramı
- İhtiyatlılık Kavramı
- Önemlilik Kavramı
- Özün Önceliği Kavramı

1.1.2.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

“Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebe organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında; belli

⁵³ Mustafa Uçkaç, *Genel Muhasebe Uygulamaları ve Staj Değerlendirmelerine Hazırlık*, Denizli 2001, s. 146.

kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.”⁵⁴

Muhasebe, işletmenin mali durumu ve işleyişinin sonuçları hakkında sadece yöneticileri değil, aynı zamanda, farklı sebeplerden dolayı işletmenin işleyişi ile ilgilenen kişi ve kurumları da bilgilendirmek durumundadır. Yöneticiler dışındaki bu kişi ve kurumlar işletme sahip veya sahipleri, devlet kuruluşları, potansiyel yatırımcılar, alacaklılar ve hatta ilgili işletmede çalışan kişilerdir. Muhasebe bu kişi ve kurumları yanıltmayacak, doğru bilginin verilmesinden sorumlu olup, bu da muhasebe işlemlerinde gerçeğin yansıtılması ve adaletin benimsenmesi ile mümkündür. Bu açıdan, sosyal sorumluluk kavramına ‘doğruluk kavramı’ ‘hakimiyet kavramı’ da denilmektedir.⁵⁵ Muhasebeciler de işletmenin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını saptarken ve bu durum ile sonuçlar hakkında analiz ve yorumlarda bulunurken adil ve tarafsız davranmalıdır. Böylece muhasebe ve muhasebecilere yüklenen sosyal sorumluluk kavramı ‘Kamuyu Aydınlatma İlkesi’⁵⁶ ile bütünleşir. Aynı zamanda sosyal sorumluluk kavramı, muhasebeye ve muhasebecilere ilişkin hukuk kuralları ile desteklendiği ölçüde etkili olur ve kamu yararı sağlar.⁵⁷

1.1.2.2. İşletmenin Kişiliği Kavramı

“İşletmenin kişiliği kavramı; işletmenin sahip ve sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip bulunduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.”⁵⁸

Nitekim Borçlar ve Ticaret Kanunu’nda da buna benzer tanımlara yer verilmiştir. Ticaret Kanunu’nda yer alan Ticaret Sicilnamesi’ne göre işletmenin ticaret siciline tescil edilmesi, işletmenin kişiliğinin tanınmasını ifade etmektedir. Aynı işlemin vergi

⁵⁴ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, s. 4. https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf (01.01.2024)

⁵⁵ Ö. Cemalcılar, *agm.*, s. 128.

⁵⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Haluk Duman, “Sermaye Piyasasının Etkinliği Açısından, Kamunun Aydınlatılması Sürecinde, Şirket Çevresinin İhtiyaç Duyduğu Bilginin Özellikleri: İMKB’de Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı: 50, 2011, s. 95-132.

⁵⁷ Ö. Özal, O. Yıldırım ve N. Tek, *age.*, s. 25.

⁵⁸ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 4.

dairelerinde de yapılması, söz konusu işletmenin devlet nezdinde, işletmenin sahip ve ortaklarından farklı bir kişiliğe sahip olduğu anlamı taşımaktadır. İşletmenin bu şekilde farklı bir kişiliğe sahip olması nedeniyle, bu işletmenin farklı bir unvan (ticari unvan) ile anılması gerekmektedir. İlgili tebliğ’de de bahsedildiği üzere, muhasebe işlemlerinin sadece işletme kişiliği adına yürütülmesi gerekliliğinden dolayı, işletme kişiliği muhasebe kişiliği olarak da düşünülebilmektedir.⁵⁹

1.1.2.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

*“İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir.”*⁶⁰

Ancak şirket kuruluş sözleşmesinde aksi bir madde belirtilirse işletmenin bir süre dâhilinde kurulacağı öngörülebilmektedir. Bu durum dışında, işletmelerin sonsuz bir süre için kurulduğu ve dolayısıyla ömrünün belirli bir süreye bağlı olmadığı kabul edilmektedir.⁶¹

Muhasebe, mali tablolar hazırlanırken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam ettirip ettiremeyeceğini değerlendirir. Normal olarak finansal tablolar, işletmenin devamlılığı ve öngörülebilen bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanmakta ve böyle bir durumda da işletme yönetiminin tasfiye niyetinin ya da ihtiyacının olmadığı ve faaliyet hacminin de önemli ölçüde azalmayacağı varsayılmaktadır.⁶²

⁵⁹ M. Uçkaç, *age.*, s. 147’den Arif B. Kocaman, *Temel Hukuk Bilgisi*, Ankara 1994, s. 132.

⁶⁰ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 4.

⁶¹ Emel Burak ve Saadet Öztaş, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi”, *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4/1, 2015, s. 7.

⁶² (2) Mehmet Hanifi Ayboğa, “Muhasebe ve Denetim Açısından İşletmenin Sürekliliği ve Sürdürülebilirlik”, *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 18, 2022, s. 42-43.

1.1.2.4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı gereğince muhasebe, her dönemin (yıllık, aylık, üç aylık) gelir ve giderlerini ayrı ayrı, diğer bir deyişle birbirinden bağımsız bir şekilde belirlemek durumundadır. Ayrıca bazı gelir ve giderler birden fazla dönemi ilgilendiriyorsa, söz konusu gelir ve giderler ilgili dönemlere paylaştırılmalı ve birden fazla dönemi ilgilendiren bu gelirler ve giderler bilançoda raporlanmalıdır. Aynı zamanda tahakkuk esası gereğince gelir ortaya çıktığı dönemde muhasebeleştirilmektedir. Gelirin elde edilmesi kesin ise elde edilecek gelir muhasebeleştirilmekte ve gelirin nakit olarak elde edilmesi şartı aranmamaktadır. Benzer şekilde gider de ortaya çıktığı dönemde muhasebeleştirilmekte ve giderin de ödenmiş olması şartı aranmamaktadır.⁶³ Muhasebede dönem kavramı ile kastedilen genellikle bir yıl olmakla beraber, her dönemin sonunda gelir ve giderler karşılaştırılarak hesaplanmakta ve ilgili döneme kâr veya zarar olarak kaydedilmektedir.⁶⁴

1.1.2.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Muhasebenin tüm fonksiyonlarına uygulanabilecek bir ölçü birimi gerekmekte ve bu ölçü biriminin, işletme için makro değerlendirmeler ve karşılaştırmalar yapmaya da uygun, standart bir ölçek olması gerekmektedir. Bu ölçü birimi ise, modern ekonomilerde en önemli değişim aracı ve ölçüsü kabul edilen para birimidir.⁶⁵ Muhasebe işlemlerinin milli para birimine göre yapılması gerekmektedir. Aynı zamanda, mevcut kanunlar kapsamında, işletmeler yabancı paralarla işlem yapabilmekte ancak, yabancı parayla yapılan bu işlemlerin muhasebeye yansıtılmasının (günlük kur üzerinden çevirmek suretiyle) milli para birimine dönüştürülerek yapılması gerekmektedir.⁶⁶

1.1.2.6. Maliyet Esası Kavramı

“Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve

⁶³ Aydın Gersil, *Tekdüzen Muhasebe Sistemiye Uyumlu Genel Muhasebe – Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemler Mali Tablolar*, Bursa 2023, s. 14-15.

⁶⁴ E. Burak ve S. Öztaş, *agm.*, s. 7.

⁶⁵ Ö. Özal, O. Yıldırım ve N. Tek, *age.*, s. 28.

⁶⁶ M. Uçkaç, *age.*, s. 148.

*hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade etmektedir.*⁶⁷

1.1.2.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Tarafsızlık kavramına göre; muhasebe bilgilerinin, mali tablolarda herkesin yararlanabileceği şekil ve içerikte yansıtılması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, mali tabloların hazırlanması ve sunulması, sadece belirli kişi/kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarına yönelik olarak değil, bu bilgiye ihtiyaç duyan tüm kullanıcılara yönelik olmak durumundadır.⁶⁸

Muhasebenin üretmiş olduğu bilgilerin, bu bilgilere ihtiyaç duyan kişi/kurum ve kuruluşlara yararlı olabilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve geçerliliğinin kanıtlanabilmesi ve hazırlanan mali tabloların objektif olabilmesi belgelendirme ile mümkün olmaktadır. Diğer bir deyişle, muhasebenin üretmiş olduğu bilgilerin güvenilir olabilmesi için belgelendirilmesi gerekmektedir.⁶⁹

1.1.2.8. İhtiyatlılık Kavramı

*“İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.”*⁷⁰

İşletmelerde finansal durumun olduğundan daha iyi gösterilmesini engelleyen ve işletmeleri risk altına sokmayı önleyen ihtiyatlılık kavramına göre, işletmeler muhtemel

⁶⁷ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 5.

⁶⁸ Hafize Meder Çakır, Hakan Sarıtaş ve Hakan Aygören, *Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Mesleği Denizli’de Bir Alan Araştırması*, Denizli 2003, s. 16.

⁶⁹ Ö. Özal, O. Yıldırım ve N. Tek, *age.*, s. 29-30.

⁷⁰ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 5.

giderleri, zararları ve borçları için karşılık ayırabilirken, bu işlem muhtemel gelir ve kârlar için yapılamamaktadır.⁷¹

1.1.2.9. Tutarlılık Kavramı

“Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür.”⁷²

Tutarlılık kavramı, işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını değerlendirmek için hazırlanan raporlarda karşılaştırılabilir bilgilerin olmasını sağladığı için, bu kavram aynı zamanda, ‘Tutarlı ve Karşılaştırılabilir Rapor Sistemi Kavramı’ olarak da tanımlanabilmektedir. Bu sistem ile birlikte tekdüzen yöntem ve ilkeler kullanılmakta, böylece işletmenin varlık ve kaynakları ile dönem kârını düzenli bir şekilde saptamak, gerekli analiz ve yorumlarda bulunmak mümkün olmaktadır.⁷³

1.1.2.10. Tam Açıklama Kavramı

“Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda, finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.”⁷⁴

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı ile yakın ilgisi olan tam açıklama kavramına göre, muhasebe kayıtlarına alınamayan bazı bilgilerin, finansal raporlarda

⁷¹ H. Meder Çakır, H. Sarıtış ve H. Aygören, *age.*, s. 15.

⁷² WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 5.

⁷³ Ö. Özal, O. Yıldırım ve N. Tek, *age.*, s. 31.

⁷⁴ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 5.

parantez içinde veya dipnot olarak ya da açıklama halinde verilmesi gerekmektedir. Bilançonun aktifinde yer alan bazı varlık kalemlerinin sigortalı olup olmadıkları, sigorta değerleri, bilanço hazırlıkları sırasında fakat bilanço tarihinden sonra yangın, sel gibi doğal afetler sonucu meydana gelmiş olan büyük bir zarar, dönem içinde yapılan fakat henüz tamamlanmamış bazı önemli anlaşmalar ve en önemlisi o güne kadar benimsenmiş olan prensip ve usullerdeki değişimler muhasebe ile ilgilenen taraflara açıklanmalıdır.⁷⁵

1.1.2.11. Önemlilik Kavramı

*“Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri ve finansal olaylar, mali tablolarda açık şekilde yer almalıdır.”*⁷⁶

1.1.2.12. Özün Önceliği Kavramı

*“Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.”*⁷⁷

Özün önceliği kavramının bir gereği olarak, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında hukuki şekillerinin yanı sıra özleri ve ardındaki finansal gerçekler de göz önüne alınarak, gerekli muhasebeleştirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.⁷⁸ Bu bağlamda, muhasebeye konu olan işlemlerin hukuki şekli ile ekonomik özü arasında fark olduğunda, bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecinde, ekonomik özlerinin dikkate alınması

⁷⁵ Ö. Cemalcılar, *agm.*, s. 133.

⁷⁶ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 5.

⁷⁷ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 5.

⁷⁸ A. K. Turan, *age.*, s. 15'den Rüknettin Kumkale, 'Nazım Hesaplar', http://www.alomaliye.com/ruknettin_kumkale_nazim_hesaplar.htm (06.05.2007).

gerekmekte, diğ er bir deyiş le iş lemlerin ekonomik ö zlerinin hukuki ş ekillerine göre önceliğ i kabul edilmektedir.⁷⁹

1.1.3. Muhasebe ile İlgilenen Taraflar

Belirli amaçlar ve ç ıkar iliş kileri nedeniyle, iş letmelerin finansal durum ve faaliyet sonuçlarıyla doğ rudan veya dolaylı olarak ilgilenen, diğ er bir deyiş e, ilgili iş letmenin muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan, iş letmenin çevresi olarak da anılan taraflar söz konusudur. İş letmenin çevresini oluşt uran bu taraflar, kendileri için gerekli olan ve iş letme ile ilgili kararlarına esas oluşt uracak doğ ru, tarafsız ve güvenilir bilgiyi, iş letme ç alışanlarının ve yöneticilerinin muhasebenin tüm fonksiyonlarını eksiksiz olarak yerine getirmesiyle elde edebilmektedirler.⁸⁰

Muhasebe sisteminin üretmiş olduğu, iş letmelerin mali durumları ile faaliyet sonuçlarına iliş kin bilgilere ihtiyaç duyan taraflar; iş letmenin içinde yer alan iş letme sahiplerinden, yöneticilerinden, ortaklarından, ç alışanlarından oluşabileceğ i gibi, yatırımcılar, devlet, borç verenler gibi iş letme dışında yer alan kişi ve/veya kurumlardan da oluşabilmektedir. İş letmelerin içinde ve dışında yer alan ve muhasebe sisteminin üretmiş olduğu finansal bilgilere ihtiyaç duyan taraflardan her birinin, ilgili iş letmelerden beklentisi farklı olduğu için, finansal açıdan talep edecekleri bilgilerin de farklı olacağ ını söylemek mümkündür.⁸¹

İş letmenin içinde yer alan iş letme sahipleri ve ortakları, yatırıdığı sermayenin hedeflemiş olduğu getiriyi sağ layıp sağ lamadığını belirlemek için; yöneticiler, iş letmenin sevk ve idaresine iliş kin almış oldukları kararların etkilerini ve iş letmenin performansını ö ğ renmek için; ç alışanlar, iş letmenin ücret, iş sürekliliğ i ve ç alışma koşullarını değerlendirebilmek için muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Aynı zamanda, iş letmenin dışında yer alan yatırımcılar, iş letmeye yatırım yapıp yapmama konusunda karar

⁷⁹ A. K. Turan, *age.*, s. 15'den Azzem Ö zkan, 'Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesi ile Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkileri', <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/aozkan/mulkiyet.pdf> (10.05.2007).

⁸⁰ Turan Ö ndeş , Reşat Karcioğ lu, İhsan Yıldıztekin, Mehmet Suphi Orhan ve Bener Güngör, *Genel Muhasebe*, Erzurum 2012, s. 11.

⁸¹ Sait Yüksel Kaygusuz, Ümmühan Aslan ve Nazlı Kepç e, *Genel Muhasebe 1*, Eskişehir 2018, s. 15.

verebilmek için; devlet, koymuş olduğu yükümlülöklere uyulup uyulmadığını kontrol etmek için; borç verenler, alacaklarının geri ödenip ödenmeyeceğini öğrenenilmek için işletme ile ilgili muhasebe bilgisi talebinde bulunabilmektedirler.⁸²

Günümüzde, kendi çıkarları doğrultusunda işletmelerin mali durumları ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmayı hedefleyen, muhasebeye taraf olan kişi ve kuruluşlar daha da artmış bulunmaktadır. Bunlar genel olarak şu şekilde sıralanabilmektedir:⁸³

- İşletme Sahip ya da Ortakları ile Hissedarları
- Yöneticiler
- Çalışanlar
- Sendikalar
- Kredi Kuruluşları
- Devlet
- Meslek Kuruluşları
- Alıcılar ve Satıcılar
- Rakipler
- Yan Sanayiciler
- Tüketiciler
- Para ve Sermaye Piyasaları ile Potansiyel Ortaklar

1.1.3.1. İşletme Sahip ya da Ortakları ile Hissedarları

Gelişen ve değişen teknolojik ve ekonomik koşullar ile birlikte, işletme faaliyetlerini sürdüren kişiler emek ve sermayelerini birleştirerek ortaklıklar kurmuş ve

⁸² Erhan Yalçın, *Çalışkan Muhasebe Hazırlık Kitabı*, Ankara 2013, s. 4.

⁸³ M. Uçkaç, *age.*, s. 12.

şirketleşme yoluna gitmişlerdir. İşletme faaliyetleri sonucunda kâr elde etmeyi ve büyümeyi hedefleyen şirket ortakları, yönetimin başarısını ölçmek ve faaliyetlerinin kârlı olup olmadığını öğrenmek istemektedirler.⁸⁴ Bu açıdan bakıldığında, küçük işletmelerde bir kişi hem işletmenin sahibi hem de yöneticisi konumundayken, teknolojiye yaşanan gelişmeler ve ekonomik ortamdaki değişimler sonucunda işletmeler de büyümüş, yöneticilik bir uzmanlık haline gelmiş ve böylece yöneticiler ile sahip ve ortaklar farklı konumlara sahip olmaya başlamışlardır. Bu durumda, işletme sahip ve ortakları, yöneticilere işletmenin temel hedeflerini sunarak, bu yöneticilerin söz konusu hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını denetlemek gibi görevleri üstlenmişlerdir. İşletme sahip ve ortakları, muhasebe süreçlerinin en önemli çıktısı olan bilanço ve gelir tablosu gibi mali tabloları analiz ederek, işletmenin kârlılığı, finansal yapısının sağlamlığı ve varlıkların ne derecede etkin kullanıldığı hakkında bilgi sahibi olmakta, aynı zamanda işletme yöneticilerini değerlendirebilmektedirler. Elde ettiği sonuçlar neticesinde yöneticilerle ilgili olarak, bu yöneticileri değiştirmek, terfi ettirmek gibi kararların yanı sıra işletme ortaklığından ayrılmak gibi kararları da verebilmektedirler.⁸⁵ Yatırımlarının getirisi ve risk durumları ile ilgilenen sermaye sahipleri, işletme ile ilgili hisseleri satın alma, elde tutma ya da var olan hisselerini satma konusunda karar verebilmek için gerekli bilgiyi, muhasebe sisteminin üretmiş olduğu finansal tablolar aracılığı ile sağlamaktadırlar.⁸⁶

1.1.3.2. Yöneticiler

Günümüzde modern işletmeleri yöneten profesyonel yöneticiler, planlama, örgütlenme, yöneltme, koordinasyon, denetim, eğitim gibi yönetim fonksiyonlarını yerine getirirken muhasebe bilgisine ihtiyaç duymakta ve işletme ile ilgili önemli kararları bu bilgiler ışığında almaktadırlar. Bu bağlamda, ileriki dönemler için faaliyet planlamaları yaparken geçmiş dönem muhasebe verilerine ihtiyaç duyulmakla beraber, söz konusu faaliyet planlarında belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının tespiti de muhasebe

⁸⁴ H. Meder Çakır, H. Sarıtaş, H. Aygören, *age.*, s. 7.

⁸⁵ Mehmet Murat Şenol, “Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma” Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Sivas 2018, s. 5-6.

⁸⁶ WEB_6. Ministry of Corporate Affairs Government of India web site, p. 14. https://www.mca.gov.in/XBRL/pdf/framework_fin_statements.pdf (15.01.2024).

bilgilerinin kullanımı ile mümkün olmaktadır.⁸⁷ Rekabetçi ekonomik ortamda hayatta kalabilmek ve başarıyı devam ettirebilmek için yöneticiler iki temel amaç olan kârlılık ve likidite üzerine odaklanmaktadır. Kârlılık ve likidite göstergeleri hakkındaki bilgiler ise, açıklayıcı finansal tablolar aracılığı ile sağlanmaktadır. Bu temel amaçların yanında ayrıca, piyasaya yeni ürünler sunmak ya da var olan ürünleri geliştirmek, rakip firmanın güçlü bir reklam kampanyası olduğunda, daha güçlü tanıtım ve reklam faaliyetleri düzenlemek, dikkatle hazırlanmış bir bütçe oluşturmak, kaliteli ürün ve hizmetler sunmak, maliyetleri en az seviyeye indirmek, işletmenin iş ve kariyer olanaklarını arttırmak, çevreyi korumak gibi unsurlar da yöneticilerin ulaşmaya çalıştığı hedefler arasında sayılmaktadır. Tüm bu hedeflerin gerçekleştirilmesi de yöneticilerin finansal tablolar aracılığı ile muhasebe bilgisini kullanmasıyla mümkün olmaktadır.⁸⁸

1.1.3.3. Çalışanlar

Çalışanlar, işletme içindeki pozisyonları ve gelirleri ile ilgili olarak güvende olduklarını anlayabilmek için, çalıştıkları şirketin piyasada nasıl bir performansa sahip olduğunu öğrenmek istemektedirler. Çalışanlar aldıkları maaşlarının ve işletmedeki pozisyonlarının güvenliği için, işletmenin finansal durumu ve istikrarı ile ilgili bilgiye ihtiyaç duymakta ve bunun için de muhasebe bilgisini kullanmaktadırlar.⁸⁹ Çalışanlar almış oldukları maaşların yanı sıra, emekli maaşları/ikramiyeleri ve şirketin diğer istihdam fırsatları hakkında fikir sahibi olabilmek için de muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar.⁹⁰ Bu bağlamda, işletmenin gelir tablosu aracılığı ile sunulan ve bilançoya da yansıyan kârlılık durumunu öğrenmek, çalışanlara maaşlarının artması ile ilgili olarak işverenle pazarlık yapabilmesi konusunda ya da çalışma koşullarında iyileştirme isteyebilme konusunda gerekli bilgiyi sağlamaktadır. Bu kârlılık durumu çalıştıkları işletmenin istihdam devamlılığı hakkında da bir dayanak oluşturmaktadır.⁹¹

⁸⁷ İbrahim Lazol, *Genel Muhasebe*, Bursa 2006, s. 3-4.

⁸⁸ Luca Mihaela, 'Regarding the Users of Financial Statements and Their Information Needs', *Studies and Scientific Research Economics Edition*, No: 13, 2008, p. 50.

⁸⁹ Pragnesh Dalwadi, 'A Study on Accounting Types and Its Users', *International Journal of Science and Research (IJSR)*, 9/1, 2020, p. 1655.

⁹⁰ WEB_6. Ministry of Corporate Affairs Government of India web site, *op. cit.*, p. 15.

⁹¹ L. Mihaela, *op. cit.*, p. 52.

1.1.3.4. Sendikalar

İşçi örgütlenmesinin bir sonucu olan sendikaların amacı, üyelerinin adil maaş alabilmesi konusunda araştırmalar yapmaktır. Bu bağlamda, sendikalar, üyelerinin çalıştıkları işyerleri ile ilgili mevcut ve potansiyel finansal durum hakkında bilgi sahibi olarak, adil maaşın ne olabileceği konusunda da fikir sahibi olabilmektedirler.⁹² Böylece işçi sendikaları, üyeleri adına hareket ederek, ücret seviyeleri, çalışma koşulları ve toplu sözleşme gibi konulardaki taleplerinde işletmelerin muhasebesine taraf olmakta, diğer bir ifadeyle muhasebe sisteminin üretmiş olduğu finansal bilgilerden faydalanmaktadırlar. Nitekim, işletmelerde sendikal örgütlenmenin başlayabilmesi için belli bir işçi sayısına ulaşılması gerekmektedir. Beraber, örgütlenme için işletmede çalışan işçilerin sayıları da muhasebe sisteminin üretmiş olduğu bilgiler aracılığı ile öğrenilmektedir.⁹³

1.1.3.5. Kredi Kuruluşları

İşletmeler büyüdükçe faaliyetlerini daha sağlıklı bir şekilde yürütebilmek için, kendi kaynaklarının yanı sıra kredi kurumlarından (banka, özel finans kurumu vb.) da ek kaynak bulma yoluna gidebilmektedirler. Böyle bir durumda ise, söz konusu kredi kurumları, kaynak sağladıkları işletmelerin muhasebe kayıtlarına dayanılarak hazırlanan temel finansal tablolarını (bilanço ve gelir tablosu) ve eğer gerekirse fon akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu gibi diğer mali tablolarını da incelemeyi istemektedirler. Kredi kuruluşları, mali tablolar aracılığıyla işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olmakta ve böylece sağlamış oldukları kaynakların zamanında ve faiziyle birlikte geri ödemesini garantiye almaya çalışmaktadırlar.⁹⁴ Var olan ya da potansiyel kredi kuruluşlarının asıl ilgilendikleri konu, kaynak sağladıkları bu işletmelerin ana para ve faiz geri ödemesinde sorun yaşayıp yaşamayacağı ile ilgili olmakta ve bu konuda, kısa dönem için kredi sağlayan kuruluşlar, işletmelerin güncel nakit akışları ve nakit akım tablolarını göz önüne alırken; orta ve uzun vadede kredi sağlayan kuruluşlar, işletmelerin gelecekteki potansiyel nakit akışlarını da dikkate almaktadırlar. Söz konusu

⁹² Hadi Saeidi, G. V. Bhavani Prasad and Hamid Saremi, 'The Role of Accountants in Relation to Accounting Information Systems and Difference Between Users of AIS and Users of Accounting', *Bulletin of Environment, Pharmacology and Life Sciences*, 4/11, 2015, p. 122.

⁹³ M. Uçkaç, *age.*, s. 14.

⁹⁴ İ. Lazol, *age.*, s. 4.

kredi kuruluşları, işletmelerin şu andaki ve gelecekteki kârlılık durumları ile büyüme potansiyelleri üzerine yoğunlaşırken, aynı zamanda işletme kaynakları ile ilgili alacakların önceliği konusunda da değerlendirmelerde bulunmaktadır.⁹⁵ Kredi veren kuruluşlar, kredi sağladıkları işletmelerin finansal durumu ve performansı hakkında, detaylı ve titiz bir inceleme yapmadan talep edilen krediyi vermemekte, özellikle ilgili işletmelerin likidite (nakde çevrilebilirlik) ve karlılık durumları üzerine yoğunlaşmaktadırlar. Ayrıca kredi kuruluşlarının ihtiyatlı olmak adına, ilgili işletmelerin nakit ve benzerleri dışında sahip olduğu diğer varlıkların da likidite değerlerini belirlemeleri gerekmektedir.⁹⁶ Sonuç olarak, kredi kuruluşları işletmelere kaynak sağlayabilmek ve söz konusu kaynakların faiziyle, zamanında geri ödenmesini garantiye almak için, bu işletmelerin finansal durumları hakkında bilgi sahibi olmayı istemekte ve böyle bir durumda da başvurdukları en önemli muhasebe kaynakları, işletmelerin temel finansal tabloları olan bilançolar ve gelir tabloları olmaktadır.⁹⁷

1.1.3.6. Devlet

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kârlar, ödeyecekleri vergilerin doğru hesaplanması açısından devleti yakından ilgilendirmektedir. Bu sebepten dolayı, devlet işletmelerin gelir-gider durumlarını, bazı denetleme mekanizmaları ve kontrol elemanları aracılığı ile incelemek istemekte ve bunun sonucu olarak vergi hesaplamalarını yaparken ve gerekli denetimleri gerçekleştirirken, işletmelerin muhasebe bilgisinden faydalanmaktadır.⁹⁸ Ayrıca, devlet ve devletin bazı kurumları kaynak dağılımından da sorumlu olduğu için, işletmelerin faaliyetleri ile de yakından ilgilenmektedirler. Bu bağlamda, devlet ve devletin bazı kurumları, işletmelerin faaliyetlerinin düzenlenmesi, vergilendirme politikalarının belirlenmesi ve milli gelir ile diğer bazı istatistiklerin belirlenmesi konusunda kamuya hizmet verebilmek adına işletmelerin muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar.⁹⁹ Devlet, vatandaşlarının yaşam ve mülkiyet hakkını koruyabilmek

⁹⁵ WEB_7. The Institute of Certified Bookkeepers (ICB) web site, p. 2. <https://www.bookkeepers.org.uk/out/?dclid=54362> (17.01.2024).

⁹⁶ L. Mihaela, *op. cit.*, p. 52.

⁹⁷ P. Dalwadi, *op. cit.*, p. 1655.

⁹⁸ H. Meder Çakır, H. Sarıtaş ve H. Aygören, *age.*, s. 7.

⁹⁹ WEB_6. Ministry of Corporate Affairs Government of India web site, *op.cit.*, p. 15.

için, yargılama gücünü ilgilendiren tüm konularda bilgi sahibi olmak istemektedir. Böyle bir durumda, işletmelerden finansal raporları aracılığı ile sağlamış olduğu bilgiler, devletin ilerisi için uygulayacağı stratejileri ile plan ve programlarını hazırlamasına yardımcı olmaktadır.¹⁰⁰ Aynı zamanda devlet, yatırım kararlarını işletmelerin muhasebe bilgisine göre alan birçok hissedarın haklarını koruyabilmek için, yatırım yapılan işletmelerin muhasebe bilgilerinin düzenli olarak kamuya açıklanmasını sağlamak durumundadır.¹⁰¹

1.1.3.7. Meslek Kuruluşları

İşletmeler, faaliyet gösterdikleri alanla ilgili örgütlenmiş olan mesleki kuruluşlara bizzat kendileri katılabildikleri gibi, sanayi odaları, esnaf odaları, ticaret odaları ve benzeri mesleki kuruluşlara katılım, birçok ülkede zorunlu hale getirilmiştir. İlgili meslek kuruluşları, kendilerine bağlı bulunan üyelerinin çıkarlarını gözetmek için gereken finansal desteği de yine söz konusu üye işletmeler aracılığı ile sağlamaktadır. Bu bağlamda, mesleki kuruluşlara belirli aidatlar ödenmekte ve bu aidatların tutarları genellikle işletmelerin iş ve kârlılık hacmine göre belirlenmektedir. Böyle bir durumda da mesleki kuruluşlar, işletmelerin muhasebe bilgilerinden yararlanmaktadır. Aynı zamanda, mesleki kuruluşlar kendi görev alanları ile ilgili olarak, sektörel incelemeler, yatırım, kârlılık, fiyat endeksleri, fizibilite, enflasyon verileri gibi konular üzerinde incelemeler yapmakta ve çalışmalar sırasında işletmelerin muhasebe bilgilerinden faydalanmaktadır.¹⁰²

1.1.3.8. Alıcılar ve Satıcılar

İşletmelerin peşin para karşılığı satış yapmaları, piyasada çok rastlanan bir durum olmamakla beraber, genellikle satıcı işletmeler, yapılan satışların ödemelerini belirli bir vade sonunda almaktadırlar. Vadeli yapılan her satış işlemi, alıcı işletmenin söz konusu satış bedelini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyebilmesi açısından riskli bir durumdur ve böyle bir durumda da satıcı işletme, vadeli satış sonucunda ne ölçüde bir riskle karşılaşacağını bilmek istemektedir. Satıcı işletme vadeli satış sonucunda, risk olup olmayacağını ya da ne ölçüde bir riskle karşılaşacağını alıcı işletmenin muhasebe raporları

¹⁰⁰ H. Saeidi, G.V. Bhavani Prasad and H. Saremi, *op.cit.*, p. 122.

¹⁰¹ P. Dalwadi, *op. cit.*, p. 1655.

¹⁰² M. Uçkaç, *age.*, s. 15.

ve finansal tabloları aracılığı ile öğrenmektedir. Aynı şekilde alıcı işletmeler de kendi müşterilerine sunacakları mal ve hizmetler konusunda herhangi bir problem yaşamamak için, söz konusu mal ve hizmetleri tedarik ettikleri işletmelerin sağlam bir finansal yapıya sahip olup olmadığını bilmek istemekte ve bu konuda da söz konusu tedarikçi firmaların muhasebe raporlarından ve finansal tablolarından faydalanmaktadır.¹⁰³ Ayrıca satıcılar, alıcılarının nakit akışları konusunda ve kısa dönem yükümlülüklerini ödeme konusunda da finansal istikrara sahip olup olmadıklarını bilmek istemektedirler. Alıcılar da iş yaptıkları satıcıların kaliteli ürün ve hizmet sunup sunmayacağı konusu ile ilgili ve bazı mal ve hizmetler için satış sonrası servis hizmeti olup olmadığı konusu ile ilgili, söz konusu satıcıların finansal istikrara sahip olup olmadığını bilmek istemektedirler.¹⁰⁴ Satıcılar aynı zamanda, alıcı işletmelerin faaliyetlerini istikrarlı bir şekilde devam ettirip ettiremeyeceğini ve bu işletmelerin ekonomik gelişme yönünde başarı şansının ne olduğunu da bilmek istemektedirler.¹⁰⁵

1.1.3.9. Rakipler

Rakip firmalar, aynı sektörde birlikte faaliyet gösterdikleri diğer işletmelerin ürün ve hizmetleri ile kullandıkları teknolojilerinin yanı sıra, bu ürün ve hizmetlerin satış miktarı, fiyatı, piyasadaki pazar payı, üretim hacmi ve yapılan teknoloji yatırımlarının büyüklüğü gibi konularla ilgili de bilgi sahibi olmak istemektedirler. Böylece rakip firmalar, ürün ve hizmetleri için fiyat oluşturma, üretim hacimlerini belirleme gibi konularda, kendi muhasebe bilgilerinin yanı sıra aynı sektörde birlikte faaliyet gösterdikleri diğer işletmelerin de muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar.¹⁰⁶

1.1.3.10. Yan Sanayiciler

Yan sanayiciler kavramı, büyük işletmelerin bir ürünün her bir parçasını kendi bünyesinde üretmek yerine, bazı üretim kollarında uzmanlaşma yoluna gitmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Yan sanayici işletmeler, üretecekleri ürünlerin miktarları, kalitesi,

¹⁰³ M. M. Şenol, *age.*, s. 7.

¹⁰⁴ WEB_7. The Institute of Certified Bookkeepers (ICB) web site, *op. cit.*, p. 2-3.

¹⁰⁵ L. Mihaela, *op. cit.*, p. 53.

¹⁰⁶ M. Uçkaç, *age.*, s. 16.

fiyatlarının belirlenmesi gibi konularda, ürün ve hizmet sağladıkları büyük işletmelerin muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Aynı zamanda, yan sanayici işletmeler ürün ve hizmet sunacakları büyük işletmelerin işçilik talepleri, üretim kapasitesi ve kalite politikaları gibi hususlarda da bilgi sahibi olmak istemekte ve söz konusu büyük işletmelerin muhasebe departmanları ve bu departmanların ilgili kayıtları aracılığı ile istedikleri bilgilere sahip olmaktadır.¹⁰⁷

1.1.3.11. Tüketiciler

Günümüzde özellikle halka açık büyük işletmelerden optimum yarar sağlamak isteyen ve bu işletmelerin kaliteli olarak nitelendirdiği ürün ve hizmetleri satın almak isteyen bilinçli ve hatta örgütlü bir tüketici kesimi ortaya çıkmıştır. Ve bu tüketiciler satın almış oldukları ürün ve hizmetlerin özellikle kalitesi, garantisi gibi konularda devamlılığın sağlanıp sağlanmayacağını, diğer bir deyişle bu konularda işletmelerin istikrarlı olarak piyasada faaliyet gösterip göstermeyeceğini, ürün ve hizmetleri sunan söz konusu halka açık işletmelerin muhasebe bilgilerine dayanarak tespit edebileceklerdir.¹⁰⁸

1.1.3.12. Para ve Sermaye Piyasaları ile Potansiyel Ortaklar

İşletmeler, mal ve hizmetlerinin üretimleri ile ilgili finansal kaynak sağlayabilmek için, tasarruf sahiplerinin desteğine ihtiyaç duymaktadır. Bunun bir sonucu olarak, finansal kaynak talep eden işletmelerle tasarruf sahipleri arasında koordinasyonun sağlanması için sermaye piyasası gibi finansal kuruluşlar geliştirilmiştir. Bu bağlamda, tasarruflarını hisse senedi veya tahvil gibi yatırım araçları aracılığı ile değerlendirmek isteyen bireylerin, ortak olacakları ya da borç verecekleri işletmeleri yakından tanımaları gerekmektedir. Tasarruf sahipleri, söz konusu işletmelerin mali ve ekonomik durumları hakkında güvenilir ve tarafsız bilgiye, işletmelerin muhasebe kayıtlarının nihai sonucu olan finansal tablolar aracılığı ile ulaşabileceklerdir.¹⁰⁹ Yatırım kararı almak isteyen potansiyel yatırımcıların finansal olarak bazı analizler yapmaları gerekmekte, bu analizleri de yatırım yapacakları işletmelerin muhasebe bilgilerine dayanarak yapmaktadırlar. Böylece yatırımcılar

¹⁰⁷ M. Uçkaç, *age.*, s. 16.

¹⁰⁸ M. Uçkaç, *age.*, s. 16.

¹⁰⁹ Ö. Özal, O. Yıldırım ve N. Tek, *age.*, s. 8-9.

kullanımlarına sunulan muhasebe bilgileri sayesinde bilinçli ekonomik kararlar verebileceklerdir.¹¹⁰

1.1.4. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebenin işlevlerini yerine getirebilmek ve sonuç olarak, işletme için gerekli olan finansal bilgiyi üretmek amacıyla üstlendiği belirli görevleri bulunmaktadır. Bu görevlere, muhasebenin fonksiyonları ya da muhasebenin işlevleri denmektedir.

Bu bağlamda ‘muhasebenin fonksiyonları’ (muhasebenin işlevleri) sırasıyla aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir:¹¹¹

- Muhasebe Verilerini Saptama Fonksiyonu,
- Muhasebe Verilerini Ölçme Fonksiyonu,
- Muhasebe Verilerini Kaydetme Fonksiyonu,
- Kaydedilen Muhasebe Verilerini Sınıflandırma Fonksiyonu,
- Sınıflandırılan Muhasebe Verilerini Özetleyerek Rapor Etme Fonksiyonu,
- Rapor Edilen Muhasebe Verilerini Analiz Ederek Yorumlama Fonksiyonu,
- Muhasebe ile İlgili Taraflara Bilgi Verme Fonksiyonu.

1.1.4.1. Muhasebe Verilerini Saptama Fonksiyonu

Herhangi bir işlemin ya da olayın muhasebe kayıtlarında yer alabilmesi için, söz konusu işlem ya da olayın tamamen işletme ile ilgili olması ve mali nitelik taşıması gerekmekte, diğer bir deyişle, bu işlem veya olay işletmenin varlıklarında, öz sermayesinde ve borçlarında değişikliklere neden olmalıdır.¹¹² Böyle bir durumda, muhasebe işlemlerini yürüten kişilerin, gerçekleşen işlem ve olaylarla ilgili hangilerinin kayıt altına alınacağını

¹¹⁰ H. Saeidi, G. V. Bhavani Prasad and H. Saremi, *op. cit.*, p. 122.

¹¹¹ İ. Lazol, *age.*, s. 5-6. ve Ümit Ataman, *Genel Muhasebe*, Cilt 2, İstanbul 1999, s. 1.

¹¹² WEB_8. Halit Keskin, “12. Muhasebe Fonksiyonu”, <https://avesis.yildiz.edu.tr/resume/downloadfile/hkeskin?key=2ea41b1d-a751-4838-9058-f1aded78daf6> (13.03.2024).

saptarken göz önünde tutmaları gereken hususların, söz konusu işlem ve olayların tamamen işletme ile ilgili olması ve mali nitelik taşıması ile ilgili olduğunu söylemek mümkündür.

1.1.4.2. Muhasebe Verilerini Ölçme Fonksiyonu

Muhasebenin temel kavramlarından da biri olan parayla ölçme kavramına göre, muhasebeyi ilgilendiren işlem ve olayların kayıt altına alınabilmesi için ortak bir ölçü aracı (ulusal para değeri) kullanılır. Bu bağlamda; ‘ölçme işlemi’, mali olayların para birimi türlerine göre ifade edilmesidir. Varlık ve kaynakların ortak ölçü aracı olan para ile tanımlanması, muhasebe sisteminin ‘ölçme’ işlevini ortaya çıkarmaktadır.¹¹³

1.1.4.3. Muhasebe Verilerini Kaydetme Fonksiyonu

Muhasebe verilerini kaydetme fonksiyonuna göre işletmeler, muhasebe birimine ulaşan belgelerin doğruluğunu ve kayıt için geçerliliğini de kontrol ederek, kuruluşları esnasında ve yaşantıları süresince gerçekleştirdikleri ticari işlemleri sırası ile düzenli olarak (sistemli bir şekilde) kaydetmek durumundadırlar. Söz konusu ticari işlemlerle ilgili olarak; işletmeye sermaye konulması, mal ve hizmet satın alınması, çeşitli giderlerin yapılması, bina satın alınması veya borç verilip alınması şeklinde tipik örnekler verilebilmektedir.¹¹⁴ Bu fonksiyon muhasebenin en önemli fonksiyonlarından biri olmakla birlikte, söz konusu işletme muhasebeyi ilgilendiren ticari işlemleri muhasebe kayıtlarına doğru ve düzgün olarak yansıtmazsa, diğer fonksiyonların da bir anlamı kalmaz. Muhasebeyi ilgilendiren işlemlerin saptanması ve ölçülmesi sonrasında ilk olarak muhasebe sistemi içerisinde kaydedilmesi gerekmektedir. Bu kayıtlar, muhasebe birimlerine ulaşan fatura, ücret bordrosu, çek-senet ve makbuz gibi belgelere dayandırılarak yapılmaktadır. Söz konusu muhasebe kayıtları, çift taraflı kayıt sistemine göre işletmenin ilgili dönemine ait ‘yevmiye defterlerine’ yapılmaktadır.¹¹⁵

¹¹³ Ü. Ataman, *age.*, s. 1.

¹¹⁴ WEB_9. Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri web sitesi, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/164378/mod_resource/content/0/hafta_01.pdf (13.03.2024).

¹¹⁵ WEB_10. Ahmet Gün, “Ünite: 1 Muhasebenin Tanımı ve Temel Kavramlar”, <https://avys.omu.edu.tr/storage/app/public/ahmet.gun/134579/muhasebe%20%C3%BCnite%201.pptx> (13.03.2024).

1.1.4.4. Kaydedilen Muhasebe Verilerini Sınıflandırma Fonksiyonu

Kaydedilen muhasebe verilerinin belirli zaman aralıklarında niteliklerine göre farklı gruplara ayrılmasıyla, söz konusu muhasebe işlemlerini birbirleri ile karıştırmadan farklı sınıflar aracılığı ile inceleme imkânı doğmaktadır.¹¹⁶ Böyle bir durumda örneğin, para giriş ve çıkışlarına ait finansal nitelikteki olaylar ‘Kasa’ sınıfında toplanırken, mal giriş ve çıkışlarına ilişkin mali nitelikteki olaylar ‘mal’ sınıfında toplanmaktadır. Böylece, mali nitelikteki olayların sınıflandırılması, farklı sınıflar arasında bazı ilişkilerin kurulmasını ve sonuçlar çıkarılmasını sağlamaktadır.¹¹⁷ Muhasebeye ait işlemlerin kaydedilmesinden sonra gerekli sınıflandırma işlemleri çift taraflı muhasebe sistemi dâhilinde, muhasebe defterlerinden “büyük defter’e” (defter-i kebir) yapılmaktadır.¹¹⁸

1.1.4.5. Sınıflandırılan Muhasebe Verilerini Özetleyerek Rapor Etme Fonksiyonu

Büyük defterler (defter-i kebir) aracılığı ile sınıflandırılan muhasebe işlemleri dönem sonlarında toplanmakta ve devamında hem kayıtların kontrolünü sağlayabilmek hem de daha kolay sonuçlara ulaşabilmek adına özetlenmektedir. İşletmeler belirli bir dönem boyunca ya da bir hesap dönemi boyunca söz konusu dönemin başından sonuna kadar yüzlerce hatta binlerce işlem yapmış olduğundan, bu işlemleri teker teker incelemek çok uzun zaman alabilmektedir. Bu yüzden, aynı nitelikte bulunan sınıflandırılmış işlemleri özetleyerek görmek işletme yöneticilerine daha fazla yarar sağlamaktadır. Muhasebe sisteminde özetleme fonksiyonu en temel muhasebe tablolarından biri olan “mizan” kullanılarak yapılmaktadır. Kaydedilen, sınıflandırılan ve mizan aracılığı ile özetlenen mali veriler, mali tablolar aracılığı ile raporlanarak sonuç aşamasına gelmektedir. Raporlama muhasebenin en önemli fonksiyonlarından biri olmakla beraber, bu raporlar sayesinde işletmelerin her türlü sonuçları ortaya çıkarılmakta ve bir sonraki muhasebe fonksiyonu olan analiz ve yorumlar bu raporlar aracılığı ile yapılabilmektedir. Sonuç olarak da

¹¹⁶ WEB_11. Atatürk Üniversitesi web sitesi, <https://atauni.edu.tr/yuklemeler/ad5b31b371e18979fa9dd579eb98f779.pdf> (13.03.2024).

¹¹⁷ WEB_8. H. Keskin, *agm.*, s. 4.

¹¹⁸ WEB_10. A. Gün, *agm.*, s. 9.

işletmeler bu raporlar sayesinde geleceği hakkında yeni kararlar alabilmektedir.¹¹⁹ Özetlenen bilgilerden bilanço ve gelir tablosu düzenlenerek raporlama fonksiyonu gerçekleştirilmektedir. Bilanço ve gelir tablosu muhasebede temel mali tablolar olarak adlandırılmaktadır.¹²⁰

1.1.4.6. Rapor Edilen Muhasebe Verilerini Analiz Ederek Yorumlama Fonksiyonu

Muhasebe; kaydetme, sınıflandırma ve özetleyerek raporlama işlemlerine ek olarak, sunulmuş olan bilgilerin ilgililer tarafından anlamlı ve kullanılabilir olması için analiz ve yorumlama işlevini de yerine getirmektedir.¹²¹ Bu bağlamda mali tabloların analiz ve yorumlanma aşaması, ilgili tablolardaki işletme ile ilgili bilgilerin (finansal durum ve faaliyet sonucu) anlamının ve olaylar ile sonuçları arasındaki ilişkinin araştırılması aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. İşletmenin gelecekteki faaliyetleri ile ilgili kararların alınması için, muhasebe raporlarının detaylı bir şekilde analiz edilmesi ve yorumlanması gerekmektedir. Örneğin; bir işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin analiz edilmesi ve yorumlanması sonucunda, ilgili işletmenin gelecek dönemlerde nakit sıkıntısı yaşayabileceği konusunda olasılıklar tespit edilmiş ise, bu konunun sorun haline gelmeden çözümlenebilmesi adına, zamanında gerekli işlemler yapılabilmektedir.¹²² Aynı zamanda, muhasebeyi bir bilim dalı haline getiren de, analiz ve yorumlama aşamasında sağladığı bilgi akışı ile işletme yönetimine ilişkin bilgileri, bilgi kullanıcılarının anlayabileceği bir şekilde raporlamasıdır.¹²³

1.1.4.7. Muhasebe ile İlgili Taraflara Bilgi Verme Fonksiyonu

İşletmelerin etkili ve verimli bir şekilde yönetimi; yine bu işletmelerin işlem ve faaliyetleri ile ilgili doğru, anlamlı ve tarafsız muhasebe bilgilerinin, muhasebe ile ilgilenen en önemli taraflardan (muhasebe bilgi kullanıcılarından) olan şirket ortaklarına, yöneticilerine ve çalışanlarına zamanında ve eksiksiz olarak aktarılması ile

¹¹⁹ WEB_11. Atatürk Üniversitesi web sitesi, *agm.*, s. 1-2.

¹²⁰ İ. Lazol, *age.*, s. 5.

¹²¹ E. Yalçın, *age.*, s. 1.

¹²² Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) Yeterlilik, *Finansal Muhasebe*, İstanbul 2021, s. 7.

¹²³ E. Yalçın, *age.*, s. 1.

sağlanabilmektedir. Bu bağlamda muhasebe, yönetimin taleplerine göre veri ve bilgi üretebilmelidir.¹²⁴ Muhasebe işlem ve olayları ile ilgili kaydedilen, sınıflandırılan, özetlenerek raporlanan ve son olarak analiz edilip yorumlanan finansal verilerin, bilgilendirme amacıyla ve herkesin anlayabileceği evrensel bir dil ile, işletme ile ilgisi bulunan tüm kişi, kurum ve kuruluşlara sunulması gerekmektedir.¹²⁵

1.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi

İşletmelerde muhasebe faaliyetlerinin ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, bu işlem ve faaliyetlerle ilgili kayıtları yapmak, ilgili işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili, mevzuat çerçevesinde denetleme işlemlerini gerçekleştirmek ve sonucunda söz konusu finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında analiz, değerlendirme ve yorumlarda bulunarak, işletmenin gerçek durumunu muhasebe bilgi kullanıcılarına tarafsız bir şekilde sunma görevini üstlenen, yüksek mesleki standartlara sahip, topluma karşı sorumluluk duygusu ile muhasebe mesleğini icra eden kişiler bulunmaktadır. Bu bağlamda da Türkiye’de 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 2/A ve 2/B maddelerinde yazılı işlemleri yapan, aynı kanunun 4, 5 ve 9. maddelerinde belirtilen genel ve özel şartları taşıyan kişilere “Muhasebe Meslek Mensubu” denmektedir.¹²⁶

Özellikle global olarak yaşanan finansal krizlerin tüm dünya ülkelerini ağır bir şekilde etkilemesi neticesinde, kamusal değeri sağlama konusunda muhasebe ile ilgilenen uzmanlara olan ilgi ve talep daha da artmıştır. Bu bağlamda, işletmelerdeki muhasebe kayıt, raporlama ve denetim standartlarını uygulayan muhasebe uzmanlarının aynı zamanda, finansal piyasaların istikrarını sağlama ve koruma gibi önemli görevleri de bulunmaktadır.¹²⁷ Muhasebe meslek mensuplarının, çalıştıkları işletmelerin muhasebe ile ilgili süreçlerini yürütmek ve söz konusu işletmelerin mali – ekonomik istikrar ile

¹²⁴ WEB_9. Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri web sitesi, *agm.*, s. 14.

¹²⁵ WEB_10. Ahmet Gün, *agm.*, s. 11.

¹²⁶ (1) Mehmet Hanifi Ayboğa, “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 18/1, 2003, s. 331.

¹²⁷ WEB_12. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) web site, <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/public-value-report.pdf> (24.01.2024).

gelişimini sağlamak gibi görevlerinin yanı sıra, toplumda muhasebe bilgisinden faydalanan birey, kurum ve/veya kuruluşların istikrarının ve gelişiminin sağlanmasında da önemli rolleri bulunmaktadır.¹²⁸

1.2.1. Muhasebe Mesleğinin İşletmeler Açısından Önemi

İşletmeler için, bir muhasebeci istihdam etmenin neden gerekli olduğu konusunda genel olarak 5 (beş) önemli sebep sayılabilmektedir. Bu sebepler şu şekilde sıralanabilir:¹²⁹

- İstihdam edilen muhasebe uzmanı sayesinde işletme tüm giderleri konusunda bilgi sahibi olabilmekte ve indirim konusu yapılabilecek giderler, vergilendirme döneminden önce hesaplanan gelirlerden düşülebilmektedir. Yine bu konuda muhasebe uzmanı, tüm yıl boyunca oluşabilecek potansiyel giderleri ve masrafları belirleyebilmekte, yıl sonu giderleri/masrafları hususunda ve indirim yapılabilecek diğer hususlarda tavsiyelerde bulunabilmektedir.
- Bütün yıl boyunca, bir muhasebe uzmanının danışmanlığında ve onun yönlendirmeleriyle işletme faaliyetleri yürütülüp, muhasebe kayıtları yapılırsa kapsamlı denetimlere gerek kalmayacaktır.
- Bir girişimcinin odak noktası, faaliyetlerini sorunsuz bir şekilde yürütmek ve söz konusu işletmenin hedeflerinin gerçekleşmesi olduğundan, alanında profesyonel bir muhasebe uzmanı istihdam etmek ve söz konusu muhasebe uzmanından süregelen işletme faaliyetleri ile ilgili tavsiyeler almak, girişimcilerin işletme hedeflerine, plan ve projelerine odaklanmasını ve işletme faaliyetlerini sorunsuz bir şekilde yürütmesini sağlamaktadır.

¹²⁸ WEB_13. Len Jui and Jessie Wong, “Roles and Importance of Professional Accountants in Business”, <https://www.ifac.org/news-events/2013-10/roles-and-importance-professional-accountants-business> (24.01.2024).

¹²⁹ WEB_14. Amy Vetter, “5 Reasons Why Your Business Needs an Accountant”, <https://www.bizjournals.com/bizjournals/how-to/growth-strategies/2015/04/5-reasons-why-your-business-needs-an-accountant.html> (24.01.2024).

- Alanında profesyonel olan bir muhasebe uzmanını finansal danışman olarak istihdam etmek, girişimcinin bütçeleme ve nakit akışı konularında destek almasını sağlamakla birlikte herhangi bir problem olması durumunda, eşzamanlı olarak söz konusu problemi çözüme ulaştırmada gerekli yönlendirmeleri almasını sağlamaktadır.
- İyi bir muhasebe uzmanı istihdam etmenin en önemli faydalarından biri de gelecekteki işletme faaliyetlerini planlama konusunda tavsiyeler almaktır. Girişimci, muhasebe uzmanı ile beraber, geçmiş dönemleri analiz edip değerlendirebilmektedir. Böylece, girişimci piyasada istikrarlı bir şekilde faaliyetlerini yürütmek ve rekabetçi olmak adına, stoklarını arttırma, büyük yatırımlar için bütçe yapma gibi konularda gerekli tavsiyeleri almakta, plan ve projelerini bu tavsiyeler ile hayata geçirmektedir.

İşletmelerdeki muhasebe uzmanları, maliyetleri düşürmek, toplam gelirleri arttırmak, kaliteyi geliştirmek ve riskleri azaltmak için, kurum stratejisinin gerçekleşmesine yardımcı olmakta ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Yönetim kurulu üyesi olarak işletmelerdeki muhasebe uzmanları, şirket ortaklarının menfaatlerinin temsilcisi olmaktadır. Yönetim kurulu üyesi olarak muhasebe uzmanları, yıllık bütçeyi onaylayarak organizasyona yol göstermekte, muhasebe şeflerinin görevlendirilmesinde rol oynamakta, yönetimin ücret ve ek menfaatlerini belirlemektedirler. Muhasebe şefi olarak görev yapan muhasebe uzmanları, şirketin finansal istikrarı ve gelişimi ile ilgili tüm durumları gözetlemektedirler. Bu görevin yanı sıra muhasebe şefi olarak görev yapan muhasebe uzmanları, finansal bilgileri analiz ederek ve bu finansal bilgileri ilgililerle paylaşarak, işletmenin stratejik yönünün yaratılması ve uygulamaya konulması konularında çalışmış oldukları işletmelere destekte bulunmaktadır. İç denetçi olarak muhasebe uzmanları, organizasyonun risk yönetimi, iç kontrol süreçlerinin etkili bir şekilde yürütülmesi ve denetim süreçleri konularında yönetime bağımsız olarak bir güvence sağlamaktadırlar. Ayrıca gelişim alanlarında tavsiyelerde bulunmaktadır. Kamu sektöründe çalışan muhasebe uzmanları, birçok kesim üzerinde geniş etki alanı olan, mali plan ve politikaların şekillenmesinde rol oynamaktadırlar. Akademisyen olarak görev yapan muhasebe uzmanları ise, bilginin uygulanması, gelecekte yetiştirilecek olan muhasebe uzmanlarının

yeteneklerinin desteklenmesi ve etik değerlerin korunması konularında görev yapmaktadırlar.¹³⁰

1.2.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum Açısından Önemi

İçinde yaşadığı topluma hizmet etmek ve bu toplumun çıkarlarını korumak, muhasebe meslek mensuplarının temel görevlerinin başında gelmektedir.¹³¹

Muhasebe mesleğinin toplum açısından önemine geçmeden önce, muhasebe süreçlerinin üretmiş olduğu bilgilerin nitelikleri bakımından ele alınması gerekmekte ve söz konusu muhasebe bilgilerinin toplum için neden gerekli ve önemli olduğu ile ilgili açıklamalara değinilmesinde fayda bulunmaktadır. Bu bağlamda, muhasebe süreçlerinin üretmiş olduğu bilgi, muhasebe bilgisine taraf olan tüm karar vericileri harekete geçirmesi bakımından çok önemlidir. Diğer bir deyişle, muhasebenin tüm karar vericilerin amaçlarına ulaşabilmeleri için bilgi üreten bir sistem olduğunu söylemek yanlış olmaz. Temel olarak bakıldığında muhasebe bilgisinin, hedef aldığı birey ya da örgütlerin hangi faaliyetlerde bulunacakları ve amaçlarının neler olması gerektiği ile ilgili olduğunu söylemek mümkünken, aslında sadece hedef aldığı birey ya da örgütlerin amaçlarına ulaşmalarına hizmet eden bir araç değil, aynı zamanda toplumun amaçlarını belirlemesine ve gerçekleştirmesine kılavuzluk eden bir sistem olduğunu da ifade etmek mümkündür. Diğer bir anlatımla, temelde muhasebe süreçlerinin bilgiyi bağlı bulunduğu örgütün veya işletmenin amaçları için ürettiği bilinmektedir. Ancak, muhasebe bilgisinin sadece bağlı bulunduğu örgütün ya da işletmenin amaçları için üretildiğini değil, aynı zamanda toplumun tüm kesimlerinin amaçlarını belirlemesine ve gerçekleştirmesine aracılık ettiğini söylemek daha doğru bir ifade olacaktır. Böyle bir durumda da, muhasebenin toplum için bilgi üreten bir sistem olarak ele alınması gerekmekte, muhasebenin hedef aldığı toplumun dilek, istek ve değerlerini de göz önünde tutması gerekmektedir.¹³²

¹³⁰ WEB_13. L. Jui and J. Wong, *op. cit.*, p. 1-2.

¹³¹ Şaban Uzay ve Şükran Güngör Tanç, “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 22, 2004, s. 96.

¹³² M. Mustafa Kısakürek ve Ahmet Pekcan, “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 6/2, s. 118-119.

Muhasebe süreçlerinden ve bu süreçler sonucunda ortaya çıkan bilgilerden sorumlu olan muhasebe meslek mensupları ve aynı zamanda yatırım danışmanları ile kredi derecelendirme kuruluşları, ilgili toplumda yaşayan tüketicilerin bilgilendirilmesi ve piyasanın şeffaflığının sağlanması konularında yetkili otoriteler tarafından görevlendirilmişlerdir. Diğer bir deyişle devlet, yatırım yapan toplum bireylerini, kurum ve kuruluşlarını korumak için açıklanan finansal tabloların geçerliliğini tasdik etme konusunda muhasebecileri görevlendirmektedir. Bu bakımdan yatırım yapan toplum üyeleri, finansal tablolarla ilgili elde etmiş oldukları bilginin güvenilir ve yararlı olduğuna inanmaktadırlar. Muhasebecilerin, finansal tabloların geçerliliğini tasdik etme konusunda hataya düşmesi ya da bu görevlerini hakkıyla yerine getirememeleri, toplumun kendilerine olan güvenini sarsmaktadır.¹³³ Muhasebe meslek mensuplarının toplum nezdinde; işverenlerine, müşterilerine, devlete ve muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan diğer toplum üyelerine karşı yerine getirmek zorunda oldukları yasal, etik ve ekonomik sorumluluklarını ne ölçüde ve nasıl yerine getirdikleri, ilgili toplumda kendilerinin ne kadar ve nasıl tanındıkları ile yakından ilişkilidir. Genel anlamda da, mesleklerin gelişmesi ile toplumda bu mesleklerin ne kadar tanındıkları arasında doğrusal bir ilişki olduğundan, muhasebecilik mesleğinin de toplum üyeleri tarafından nasıl tanındığı, bilindiği ve değerlendirildiği bu mesleğin gelişmesinde önemli bir yer tutmaktadır.¹³⁴ Bu bağlamda denilebilir ki, muhasebe meslek mensuplarının, içinde buldukları toplumdaki görev ve sorumluluklarını doğru, zamanında ve yeterli ölçüde yerine getirmeleri ve sahip oldukları hak ve yetkileri yerinde, zamanında ve usulüne uygun olarak kullanmaları, onların toplum tarafından daha iyi ölçüde ve pozitif olarak algılanmalarını ve tanınmalarını sağlayacaktır. Aynı zamanda, toplumun muhasebe meslek mensuplarını daha iyi ölçüde tanıması ve ilgili meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkileri kullanarak görev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri aşamasında, toplum nezdinde pozitif bir algı yaratması, muhasebecilik mesleğinin gelişmesi ve ilerlemesi yönünde çok önemli etkilere sahiptir.

¹³³ Ronald F. Duska, "The Responsibilities of Accountants", *The Geneva Papers on Risk and Insurance. Issues and Practise*, 30/3, 2005, p. 417.

¹³⁴ Mikail Altan, "Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçim Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 11, 2004, s. 29-32.

1.3. Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Faktörler ve Mesleğin Hukuki (Yasal) Gelişim Süreci

1.3.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Faktörler

Muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen faktörlerin bazıları küresel ölçekte iken bazıları ulusal düzeydedir. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin gelişimini küresel anlamda etkileyen genel faktörleri; globalleşme, bilgi teknolojisindeki gelişmeler ve muhasebede bilgisayar kullanımı, uluslararası muhasebe ve denetim skandalları sonucu yaşanan finansal krizler ve uluslararası muhasebe standartları uygulamasına geçilmesi şeklinde ifade etmek mümkündür. Türkiye özelinde muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen faktörleri ise; Tek Düzen Muhasebe Sistemine Geçiş, 1980 yılı sonrası ekonomik yapıda meydana gelen değişim, Yeni TTK, teknolojik gelişmeler, muhasebe eğitiminde yaşanan artış ve üniversitelerin yaygınlaşması, muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi, işletmecilik alanında yaşanan gelişmeler ve muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler şeklinde ifade etmek mümkündür.

1.3.1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Küresel Faktörler

Muhasebe mesleğinin gelişimini küresel anlamda etkileyen en önemli faktörlerden biri olan globalleşme kavramını tarihin akışı içinde ortaya çıkan bir olgu (realite) olduğu kadar; emek ve sermaye hareketlerinin artması, uluslararası ticaretin yaygınlaşması, ülkeler arasındaki ideolojik kutuplaşmaların sona ermesi, teknolojiye yaşanan hızlı değişim ve gelişim sonucunda ülkelerin gerek ekonomik, gerekse siyasal ve sosyo-kültürel açıdan birbirlerine yakınlaşmaları olarak da tanımlamak mümkündür. Ekonomik globalleşme kavramı ise, genel olarak ülke ekonomilerinin dünya ekonomisi ile entegrasyonunu, diğer bir deyişle dünyanın tek bir pazarda bütünleşmesini ifade etmektedir.¹³⁵

Küreselleşme süreci, bu sürece dâhil olan ülkelerin ekonomik ve sosyal birimlerinin bütününe etkilemiş, söz konusu ülkelerde değişim süreçlerini beraberinde getirmiştir. Aynı zamanda ülkeler arasındaki etkileşim ve değişim süreçleri artarak devam etmektedir.

¹³⁵ Coşkun Can Aktan ve Hüseyin Şen, "Globalleşme ve Türkiye", *Mercek Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 21, Özel Sayı, 1999, s. 1-2.

Değişimin olduğu alanlardan biri de sermaye olup, küreselleşme sonucunda sermaye hareketleri de hız kazanmıştır. Ekonominin küreselleşmesi ve devamında sermaye hareketlerinin hızlanmasıyla birlikte, ekonomi ile yakından ilgili olan ve muhasebe bilgisini kullanan taraflardan özellikle çok uluslu işletmeler, çok uluslu muhasebe ve denetim işletmeleri, yatırımcılar ve yatırım analistleri daha önce karşılaşmadıkları yeni sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır. Böyle bir durumda da özellikle uluslararası muhasebe alanında çalışmalar yapan çoğu araştırmacı ve akademisyen, temelde bu sorunların kaynağının ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıklar olduğu konusunda hemfikir olmuşlardır. Bu bağlamda, küreselleşme sonucu ortaya çıkan etkileşim ve değişim süreçleri, muhasebe uygulamalarında da değişimi zorunlu kılmıştır. Diğer bir deyişle, küreselleşme sonucunda her ülkede farklı bir muhasebe dilinin kullanılması yerine, dünyada ortak bir muhasebe dilinin uygulanması bir gereklilik haline gelmiştir.¹³⁶ Globalleşme ve uluslararası ticaretin bir sonucu olarak ortaya çıkan finansal verilerin uluslararası düzeyde anlaşılabilir ve çok yönlü olması yönündeki ihtiyacı karşılamak amacıyla, diğer bir deyişle ortak bir muhasebe dilinin geliştirilmesi yönündeki ihtiyacı karşılamak adına, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nce (IASB) "Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)" hazırlanmış ve tüm dünya ülkelerinin kabulüne sunulmuştur.¹³⁷ Finans ve ekonomi dünyası adına devrim niteliğinde bir gelişme olarak nitelendirilen "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları" ülkemizle birlikte hemen hemen eş zamanlı olarak, başta Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkede uygulamaya girmiş durumdadır. Bu bağlamda, ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) İngilizce asıllarından dilimize olduğu gibi çevirmesi ve SPK ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun (BDDK) da yeni tebliğler yayımlayarak bu standartların kullanımını zorunlu

¹³⁶ Recep Güneş, Ahmet Fethi Durmuş ve Bilal Solak, "Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 3/2, 2012, s. 57-62.

¹³⁷ Uğur Kaya ve Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16/2, 2007, s. 343.

tutmaları yoluyla “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları” (TFRS) seti ülkemizde bulunan uygulayıcıların kullanımına sunulmuştur.¹³⁸

Muhasebe mesleğini küresel anlamda etkileyen faktörlerden bir diğeri de bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ve bunun doğal sonucu olan muhasebede bilgisayar kullanımının yaygınlaşmasıdır.

Bilgi teknolojisinde yaşanan önemli gelişmelerin sonucu olarak iş ve toplumsal yaşamın her alanında bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımında büyük oranda artış meydana gelmiştir. Bu bağlamda bilgi ve iletişim teknolojilerinin yaygınlaşmasının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bu sebepler; çip teknolojisinde yaşanan gelişmeler, kablolu ve kablosuz iletişim sistemleri ile fotonik iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, ürün, üretim süreçleri ile hizmetlerin dijitalleşmesi ve ortak standartların geliştirilmesi, donanım ve yazılım teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, kopyalama, depolama, hafıza, tasarım gibi teknolojilerde yaşanan gelişmeler ve ilerlemeler, uygun yazılımların geliştirilmesine yönelik olarak yeni araçların üretilmesi ve internet teknolojisinde yaşanan gelişmeler olarak ifade edilebilmektedir.¹³⁹

Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucunda muhasebe faaliyetlerinin de yapısı değişmektedir. Böyle bir durumda da bilgisayar kullanımı muhasebe uygulamaları için bir zorunluluk haline gelmiştir. Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ve bilgisayar kullanımının yaygınlaşması sonucunda muhasebedeki veri işleme ve kayıt işlemleri de bilgisayar ortamında yapılmaya başlanmış ve böylece muhasebe uygulamalarında; verim artışı, hız, emek ve zaman tasarrufu sağlanmaya başlanmıştır. Bilgisayar kullanımı, muhasebenin en temel ve en basit fonksiyonu olan defter tutma fonksiyonunun yerine getirilmesi için kolaylık sağlamaktadır. Bilgisayarlı muhasebenin avantajları arasında; finansal tabloların ve günlük defter kayıtlarının kolayca

¹³⁸ Serdar Özkan ve Ece Erdener Acar, “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, 20/97, 2010, s. 51-52.

¹³⁹ WEB_15. Coşkun Can Aktan, “Yeni Ekonominin Ortaya Çıkmasında Etkili Olan Faktörler”, <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-ekonomi/etkili-faktor.htm> (20.02.2024).

hazırlanabilmesi, stok takiplerinin ve kontrollerinin kolayca yapılabilmesi vb. işlemler sayılabilmektedir.¹⁴⁰

Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin ve bilgisayar kullanımının yaygınlaşmasının, muhasebe uygulamaları üzerinde yaratmış olduğu önemli etkiler şu şekilde sıralanabilmektedir:¹⁴¹

- Veri işleme, kayıt ve analiz işlemleri hızlanmıştır.
- Aynı işletmenin farklı dönemleri arasındaki karşılaştırma ve bir işletmenin diğer işletmelerle karşılaştırılması olanakları gelişmiştir.
- İnternet kullanımının ve kullanıcılarının artmasıyla beraber; meslek mensuplarının kendi aralarındaki iletişimi ve diğer muhasebeyle ilgili taraflarla (akademik, devlet, müşteri, uluslararası örgütler vb.) olan etkileşimi artmış ve gelişmiştir.
- Özellikle bilgisayar kullanımının yaygınlaşması ile beraber, muhasebe süreçlerinde daha hızlı, daha doğru, güvenilir ve anlamlı bilgiler elde edilmeye başlanmıştır. Böylece işletmeler, karar süreçlerinde muhasebenin ürettiği bilgileri daha anlamlı olarak ve en önemlisi daha hızlı ve daha doğru bir şekilde kullanmaya başlamışlardır.

Uluslararası muhasebe ve denetim skandalları sonucu yaşanan finansal krizler muhasebe mesleğinin gelişimini küresel anlamda etkileyen bir diğer faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşme bağlamında, bir ülkede yaşanan ekonomik değişme ve gelişmelerle beraber, çeşitli sebeplerden dolayı meydana gelen finansal krizler sadece söz konusu ülkeyi değil, tüm dünya ekonomisini etkilemiştir. Bu bağlamda ABD’de ve bazı Avrupa ülkelerinde yaşanan Enron, Worldcom, Xerox ve Parmalat gibi küresel etkili skandallar

¹⁴⁰ WEB_16. Rifat Nalbantoğlu, “Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları” https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf (21.02.2024).

¹⁴¹ WEB_16. R. Nalbantoğlu, *agm.*, s. 6-7.

finansal krizlere neden olmuştur. Örneğin ABD’de dünyaca tanınmış bazı büyük işletmelerde meydana gelen muhasebe usulsüzlükleri uluslararası finans piyasalarında geniş yankılar uyandırmıştır. Söz konusu işletmeler, zararda olmalarına rağmen kamuya sundukları finansal tablolarda, uygulamış oldukları muhasebe hileleriyle ve aynı zamanda denetim şirketlerinin de bu hileleri gizlemesiyle doğruyu yansıtmayan kâr rakamları açıklamışlardır. Bunda dolayı da bu işletmelerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiş ve aynı ülke vatandaşlarıyla beraber yabancılar da büyük beklentiler içine girmişlerdir. Tüm bunların sonucu olarak, yaşanan bu muhasebe ve denetim skandalları kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini sarsmış ve ekonomik sistemi de olumsuz yönde etkilemiştir.¹⁴² Yaşanan muhasebe ve denetim skandalları sonucunda, bazı şirketlerin faaliyetlerini eksik ve yanıltıcı bir şekilde kamuoyuna aktarması, kurumsal bir yapı olarak şirketlerin meşruiyetini ve kamuoyu önündeki güvenini tartışmaya açık hale getirmiş ve böylece sermaye piyasalarına olan güven de sarsılmıştır. Bu bağlamda, yaşanan finansal skandallar sonucunda sarsılan güvenin tekrar kazanılması amacıyla kurumsal yönetim anlayışı doğmuş ve ülkeler kendi değer ve ilkelerine uygun olarak küresel alanda uygulanacak kurumsal yönetim uygulama rehberleri yayınlamışlardır. Söz konusu rehberlerde ortak vurgu ise, finansal raporlama esnasında şeffaf, doğru, hesap verebilir, eş zamanlı ve hızlı bilgi sunumu olmuştur. Yine bu kapsamda, sorumluluk sahibi bir yönetim anlayışının sağlanması amacıyla yapılan düzenlemelerde, işletme yönetimleri ile muhasebe ve denetim meslekleri esas alınarak köklü düzenlemelere gidilmiştir.¹⁴³

Muhasebe mesleğinin gelişim sürecini küresel anlamda etkileyen bir diğer faktör ise uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarının oluşturulmasıdır.

Küreselleşme kavramının neticesinde, ekonomide yaşanan gelişmelerle beraber, dünya genelinde şirketlerin kullanacağı ortak muhasebe sistemlerinin oluşturulması bir gereklilik haline gelmiştir. Söz konusu ortak muhasebe sistemlerinin oluşturulması

¹⁴² (3) Mehmet Hanifi Ayboğa, “İşletmelerde Yaşanan Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Alınan Denetim Tedbirleri”, *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 17, 2022, s. 39-40.

¹⁴³ Hasan Abdioğlu ve Engin Dinç, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB – 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12/21, 2009, s. 159.

amacıyla 1973 yılında IASB kurulmuş ve UMS ile UFRS oluşturulmuştur. Aynı zamanda 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren de bu ortak muhasebe uygulamalarının etkin olarak kullanılabilmesi için, AB ülkelerindeki halka açık şirketlere, kamuya açıklamış oldukları konsolide finansal tablolarını Avrupa Birliği'nce kabul edilen UFRS'ye uygun olarak hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Uluslararası finansal raporlamada birliğin sağlanması amacıyla IASB'nin belirli kod numaraları ile yayınlamış olduğu UMS ve UFRS bugüne kadar pek çok revizyona tabi tutulmuş olmasına rağmen kullanım alanı dünya genelinde genişlemektedir. Böylelikle UMS ve UFRS muhasebe süreçlerinde ortak bir dil kullanılması konusunda önemli katkılar sağlamaya devam etmektedir. Aynı zamanda UMS ve UFRS, muhasebede gerçeğe uygun değer kavramını ön planda tutmuş ve diğer birçok standartta bu kavram açıklanmıştır.¹⁴⁴

Türkiye'de ise muhasebe standartlarına yönelik olarak yapılan ilk çalışmalar, TMSK'ya ait olup, sonrasında TMSK'nın hazırlamış olduğu standartlar revize edilmiştir. Son olarak da UMS ve UFRS'lere tam uyumun sağlanmasını ise, TMSK üstlenmiştir. TMSK, UMS ve UFRS'leri olduğu gibi kabul etmiş ve standartların İngilizce asıllarını Türkçe'ye çevirerek yayınlamıştır. Aynı zamanda 6102 Sayılı Yeni TTK'nın uygulamaya girmesiyle TMSK, muhasebe standartları konusunda tek yetkili kurum haline gelmiştir.¹⁴⁵

1.3.1.2. Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimini Etkileyen Ulusal Faktörler

Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen en önemli faktörlerden biri hiç şüphesiz TMS'ye geçiştir. TMS'yi; muhasebe bilgi kullanıcılarının, muhasebe süreçlerinin sonunda ortaya çıkan mali tabloları farklı düzeylerde ve çeşitli amaçlar için karşılaştırmalarına ve konsolide etmelerine olanak veren sistem olarak tanımlamak mümkündür.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Mikail Erol ve Muhsin Aslan, "Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 12, 2017, s. 55-82.

¹⁴⁵ M. Erol ve M. Aslan, *agm.*, s. 57.

¹⁴⁶ WEB_17. Erdal Kenger, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Türkiye'de Tarihsel Gelişimi", *Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim Tic. A.Ş. web sitesi*, <https://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdal/007/> (22.02.2024).

TMS'ye geçiş sürecinde en son aşama olan ve 26 Aralık 1992 tarihinde mükerrer 21447 Sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 1 Sıra No'lu MSUGT'nin "Düzenlemenin Niteliği" başlıklı paragrafında TMS'ye ilişkin ifadeler şu şekildedir:¹⁴⁷

"Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Kaldı ki, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tekdüzen hesap planı uygulamasının denetimin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı da açıktır."

"Ayrıca yapılan düzenleme,

- a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,*
- b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,*
- c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,*
- d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,*
- e) İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yöneliktir."*

Muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlamak ve yapılan denetimleri kolaylaştırmak amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren "MSUGT" ile muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikaları açıklanmış, mali tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili THP ve hesap çerçevesi düzenlenmiştir. TMS olarak adlandırılan bu düzenlemeler, Türkiye'de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın

¹⁴⁷ WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, *agm.*, s. 1-2.

yerleşmesinde; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli kazanımlar sağlamıştır.¹⁴⁸ Muhasebe mesleğinin gelişmesinde en önemli adımlardan biri olan TMS'nin yürürlüğe girmesiyle çok geniş ve yaygın bir kitle bu düzenlemenin kapsamı altına alınmış ve muhasebe uygulamalarına belirli bir standart kazandırılmıştır.¹⁴⁹

Bu bağlamda; TMS'nin yürürlüğe girmesi ve bu düzenlemenin çok geniş ve yaygın bir kitleyi de kapsamı altına almasıyla muhasebede tekdüzeliğin sağlanması adına çok büyük bir adım atılmıştır. TMS olarak adlandırılan düzenlemeler ile temel muhasebe kavramları tanımlanmış, muhasebe politikaları açıklanmış, mali tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında uygulanacak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri belirtilmiş ve THP ve hesap çerçevesi ile ilgili detaylı açıklamalarda bulunulmuştur. Bu düzenlemelerle birlikte, muhasebe kayıt düzeninin ve dolayısıyla finansal raporlamanın daha anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasına imkân verilmiş ve işletmelerde muhasebe süreçlerini yürüten meslek mensuplarının muhasebe ile ilgili uygulamalarında standart bir düzenin sağlanması konusunda da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu standart TMS sayesinde muhasebe mesleğinin ve tekdüzen muhasebe sistemini iyi bilen muhasebe meslek mensuplarının önemi daha da artmıştır. Ayrıca TMS'nin standartlaşmayı sağlaması ve dolayısıyla muhasebe kayıt düzeninin ve finansal tabloların daha anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasına katkı sağlaması ile birlikte muhasebe eğitiminin daha kolaylaşmasına ve yaygınlaşmasına neden olduğu ve dolayısıyla muhasebe mesleğinin gelişmesine katkıda bulunduğunu söylemek mümkündür.

1980 sonrası ekonomik yapıda meydana gelen değişim Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen bir diğer önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

1970'li yılların sonuna doğru dünya genelinde etkisini hissettiren krizler sonucunda Türkiye'de de ekonomik sistemde değişikliğe gidilmiş ve bu değişiklikte 24 Ocak 1980 yılında alınan kararların etkisi büyük olmuştur. Bu bağlamda, özellikle 1980 sonrası küreselleşen dünyadaki değişen ekonomik süreçlere yapısal uyum sağlamak, 1979 yılında

¹⁴⁸ Osman Bayrı, "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 98, 2010, s. 91.

¹⁴⁹ Abdülkadir Bilen, *Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma*, Ankara 2008, s. 45-47.

yaşanan krizin açtığı yaraları sarmak, enflasyonu kontrol altına almak ve istikrarlı ekonomik büyümeyi sağlamak gibi unsurları hedeflediği için Türkiye'nin 1980 yılında alınan 24 Ocak Kararları ile birlikte ekonomik anlamda yeni bir sürece girdiği kabul edilmektedir. 12 Eylül 1980 ihtilalinden sonra 1983 yılında yapılan ilk seçimlerde hükümet kurma görevini devralan Turgut Özal da, liberal ekonomik uygulamaları yürürlüğe koymuştur. Genel olarak ekonomide dışa açık serbest piyasa koşullarının oluşturulması ve özel sektörün ekonomideki payının artırılmasını hedefleyen bu kararların ekonomik anlamdaki diğer amaçları ise şu şekilde açıklanabilmektedir:¹⁵⁰

- Devletin ekonomik hayata olan müdahalesinin azaltılması,
- Piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılması ve piyasada oluşan göstergeler neticesinde kaynak dağılımının sağlanması,
- Para politikalarının temel araç olarak belirlenmesi,
- İçe dönük ithal ikamesine yönelik sanayileşme yerine, dışa dönük ihracata dayalı sanayileşme politikasına geçilmesi ve bunun sürdürülmesi.

Aynı zamanda bir ülkede uygulanan muhasebe sistemlerinin gelişmesi de o ülkenin ekonomik gelişimi ile paralellik göstermektedir. Bu bağlamda bir ülkedeki özel mülkiyetin var olması, sermaye birikiminin ve kredi kurumlarının artması ve gelişmesi söz konusu ülkede muhasebe uygulamalarının da gelişmesinde önemli rol oynamaktadır. Türkiye'nin de 1980 sonrası dışa açılması ile birlikte, dış ticaret artmış ve uluslararası şirketler ülkemize yatırım yapmaya başlamış ve bunun sonucu olarak ulusal muhasebe sisteminden uluslararası muhasebe uygulamalarına geçiş hızlanmıştır.¹⁵¹

Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimin etkileyen bir diğer önemli faktörü ise, hiç kuşkusuz 14.02.2011 tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı TTK oluşturmaktadır.

¹⁵⁰ Şaban Öztürk ve Taha Taştan, "Devletçi Ekonomi-Liberal Ekonomi Karşılaştırması: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 26, 2021, s. 837-849.

¹⁵¹ A. Bilen, *age.*, s. 38.

1956 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren 6762 Sayılı TTK, elli yıldan fazla bir süredir Türk ticaret hayatında kullanılmaktaydı. Ancak dünya çapında yaşanan ekonomik ve sosyal gelişmelerden ve değişim süreçlerinden Türkiye’de etkilenmiş ve bunun doğal sonucu olarak ülkemizde ekonomi ve ticaret alanında yeni ihtiyaçlar ortaya çıkmıştır. Değişim ve gelişim süreçleri sonucunda ortaya çıkan ihtiyaçlar karşısında yürürlükte olan ticaret kanunu yetersiz kalmış, aynı zamanda ülkemizin AB’ye girme süreci ve uluslararası sermaye ve finans piyasalarında daha etkin olma isteği sonucunda kullanılmakta olan ticaret kanununun değiştirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu sebeplerden dolayı, 1999 yılında yeni ticaret kanunu tasarısı hazırlanması için bir komisyon kurulmuş ve söz konusu komisyon çalışmalarını 2005 yılında tamamlamıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde (TBMM) yapılan görüşmeler sonucunda ilgili kanun tasarısı, 01.07.2012’de yürürlüğe girmek üzere 13.01.2011’de kanunlaşmıştır.¹⁵² 6102 Sayılı TTK’nın muhasebe mesleği ve uygulamaları ile ilgili kanun maddeleri 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuş ve yeni TTK ile defter tutma yükümlülüğü, envanter, finansal tablolar, denetim standartları ve şirket işlemleri ile ilgili olarak yeni hükümler getirilerek ticari işletmelere ilave sorumluklar getirilmiştir. Yeni TTK ile getirilen en önemli yeniliklerden biri ise “bağımsız denetimdir”. Buna göre yeni TTK ile ülkemizde sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Yeni TTK, sermaye şirketlerinde iç denetim birimlerinin işletme içinde yapmış oldukları denetimlerin daha sağlıklı ve bağımsız olarak yapılabilmesi adına işletme dışından bağımsız bir denetim kuruluşu ile çalışılması zorunlu kılmıştır. Buna göre bağımsız denetim ile denetçi, şirketlerin finansal tablolarını Türkiye Denetim Standartları’nın (TDS) ve Türkiye Muhasebe Standartları’nın /TFRS’nin belirlediği ilke ve kurallar çerçevesinde denetlemektedir. Aynı zamanda, yeni TTK ile bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre meslek mensubu olması zorunluluğu getirilmiştir.¹⁵³

¹⁵² Ramazan Dalğar, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Muhasebe Mesleği ve Denetim Uygulamalarına Getirilen Yenilikler: Batı Akdeniz Bölgesinde Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Burdur 2016, s. 1.

¹⁵³ R. Dalğar, *age.*, s. 1-2.

Teknolojik gelişmeler tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe mesleğinin gelişimine pozitif yönde katkı sağlamış ve sağlamaya da devam etmektedir.

21. yüzyıl, teknolojik gelişmelerin son derece hız kazandığı bir dönem olmuş ve muhasebe mesleği de bu gelişmelerden oldukça fazla etkilenmiştir. Muhasebe mesleğinde müşteri ile meslek mensubunun iletişim yöntemleri de bilgi teknolojilerinden etkilenmiştir. Teknolojinin ilerlemesi ile birlikte muhasebe süreçlerinde bilgisayar ve internet kullanımı yaygınlaşmış, özellikle veri işleme ve kayıt işlemleri elektronik ortamda yapılmaya başlanmıştır. Bu durum da önceden manuel olarak yapılan muhasebe işlemlerinden daha hızlı, daha kolay ve kesin sonuçlar alınmasına ve işletme faaliyetleri ile ilgili zamanında, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir raporlar hazırlanmasına olanak sağlamıştır. Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sayesinde muhasebe mesleği, muhasebe bilgisini kullanan kişi, kurum ve kuruluşlar için raporlar hazırlayabilen ve bunların karar verme süreçlerine destek olan bir yapıya bürünmüştür.¹⁵⁴

Muhasebe ve işletme finansı alanında 20. yüzyılın son on yılında yaşanan önemli gelişmeler 21. Yüzyılın ilk çeyreğini de etkilemiştir. Bu gelişmelerin en etkin olanlarından birisi de; üniversitelerin Türkiye’de yaygınlaşması ve öğretim kadrolarının zenginleşmesi ile beraber muhasebe eğitiminde yaşanan artıştır. Türkiye’de 1982 yılında yapılan üniversite reformu ile birlikte birçok üniversite kurulmuş ve sonrasında da yeni üniversiteler kurulmaya devam edilmiştir. Reformla birlikte kurulan yeni üniversitelerin öğretim kadroları/akademisyenleri 1990’lı yıllarda yetişmiş ve bu yıllar itibariyle de söz konusu üniversitelerde, farklı alanlarda görev yapan akademik kadronun kendi alanlarında çıkarmış oldukları yayın sayılarında artış yaşanmıştır. Bunların doğal sonucu olarak muhasebe eğitiminde de gelişmeler yaşanmış ve muhasebe eğitimi alan kişi sayısında önemli artışlar kaydedilmiştir.¹⁵⁵ Türkiye’de muhasebe eğitim ve öğretimi hem orta öğretim kurumlarında lise düzeyinde hem de yükseköğretim kurumlarında ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde verilmektedir. Süregelen bu yapı içerisindeki eğitim ve öğretimlerin yanı sıra, birçok mesleki ve özel sektör kuruluşu da muhasebe eğitimi ve

¹⁵⁴ E. Kurtcebe, *age.*, s. 47.

¹⁵⁵ Oktay Güvemli, “Muhasebe Eğitim ve Uygulamalarını Etkileyen ve Yeni Yüzyılın Başlarının Biçimlendiren Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin MUFAD’ın Faaliyetlerini Etkilemesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 42, 2009, s. 230.

öğretimi konusunda imkânlar sağlamaktadır. Mesleki ve özel sektör kuruluşlarının, sürekli eğitim ve mesleğe hazırlık amacıyla vermiş oldukları bu eğitimler çok etkili ve önemli bir seviyeye ulaşmıştır. Özellikle son yıllarda birçok öğrenci ve yetişkinin, mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimlere katılma oranında büyük artış yaşanmıştır.¹⁵⁶

Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen en önemli faktörlerden biri de muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesidir.

Türkiye’de Cumhuriyet’in ilanından itibaren muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının örgütlenme mücadelesi, gerek dernekleşme gerekse yasal düzenlemeler yoluyla devam etmiştir. Muhasebe mesleği tüm bu çalışmalar sonucunda, ancak 13.06.1989 tarihinde 3568 Sayılı Meslek Yasası’nın yayımlanması ve ‘Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nin kurulması ile yasal statüye kavuşmuştur. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslek yasasının yürürlüğe girmesinden itibaren, 1990 yılında hızlı bir odalaşma süreci başlamış ve ilk kurulduğunda 55’i SMMM ve 6’sı Yeminli Mali Müşavir (YMM) odası olmak üzere toplam 61 odada 35.000 üyesi bulunan meslek örgütü yıllar içerisinde sürekli ve hızlı bir büyüme sergilemiştir.¹⁵⁷ Günümüzde ise muhasebe meslek mensubu olarak 77’si SMMM ve 8’i YMM odası olmak üzere 85 odada toplam 130.589 üye bulunmaktadır.¹⁵⁸

İşletmecilik alanındaki gelişmeler, Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen bir diğer faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹⁵⁶ Salim Şengel, “Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47, 2010, s. 81.

¹⁵⁷ WEB_18. Mehmet Utku ve Emin Kurtcebe, “Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye’deki Tarihi ve TÜRMOB’un Mesleki Eğitimdeki Yeri” https://www.researchgate.net/publication/336687301_Muhasebe_Meslek_Orgutlenmesinin_Turkiye'deki_Tar_ihi_ve_TURMOB'un_Mesleki_Egitimdeki_Yeri (30.03.2024).

¹⁵⁸ WEB_19. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (26.02.2024) (Meslek Mensubu Dağılım Tablosu SM – SMMM)

WEB_20. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm-> (26.02.2024) (Meslek Mensubu Dağılım Tablosu YMM)

Özellikle gelişmiş dünya ülkeleri ile göreceli olarak karşılaştırıldığında, Cumhuriyet Dönemi içerisinde Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleğinin gelişimi çok yavaş ve birçok başarısız denemelerle doludur. Muhasebe mesleği konusunda ülkemizde yaşanan bu yavaş gelişmelerin ve başarısız denemelerin bir sebebi de hiç kuşkusuz, 1980’lere kadar uygulanan pazar ekonomisi kuralları ile özel işletmelerdeki gelişmelerin ve artışların gecikmesidir. Oysaki muhasebe, işletmelere destek hizmeti veren bir bilim dalı olduğundan, yine destek hizmeti alacak olan ekonomik yapıların gelişmesine paralel olarak gelişmektedir. Diğer bir deyişle Türkiye’de 1980’lere kadar özel sektörün azlığı ve gelişmemesi ile sermaye yetersizliği muhasebe uygulamalarının gelişmesini engelleyen en önemli faktör olmuştur. 24 Ocak 1980 kararlarının alınması ve 12 Eylül 1980 ihtilalinden sonraki yapılan ilk seçimlerle (1983) birlikte liberal ekonomi politikalarının hayata geçirilmesi sonrasında dışa açık serbest piyasa koşulları oluşturulmuş ve özel sektörün ekonomideki payı arttırılmıştır. Böylece Türkiye’de ekonomik olarak dışa açılmanın ve özel sektör girişimlerinin arttırılması da muhasebe uygulamalarının gelişmesine ve ilerlemesine katkı sağlamıştır. Kısaca, ekonominin gelişmesiyle, özellikle özel sektör girişimlerinin artması ve gelişmesiyle muhasebe mesleğinin fonksiyonları da artmıştır. Bu bağlamda örneğin, bir makine satın alınması yerine kiralanması, hisse senedi şeklinde kâr payı dağıtılması gibi işletmecilik alanındaki yeni uygulamalar, muhasebe alanında da yeni uygulamaları beraberinde getirmiştir.¹⁵⁹

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler de muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen önemli faktörlerden birini oluşturmaktadır.

Globalleşme eğilimi 1980’li yıllarla birlikte tüm dünyada kendini hissettirmeye başlamış ve bu eğilimin etkisiyle ülkeler, toplumlar, bireyler ve meslekler de değişim ve gelişim sürecine girmişlerdir. Dolayısıyla ülkemizdeki muhasebe mesleği ve meslek mensupları da, dünyadaki globalleşme eğiliminin sonuçlarından olumlu yönde etkilenmiştir. Diğer bir deyişle, Türkiye’de de muhasebe alanındaki yasal düzenlemelerin bazıları globalleşme eğiliminin etkisinde kalmıştır. Globalleşme eğilimi sonucunda oluşan ve aynı

¹⁵⁹ A. Bilen, *age.*, s. 40.

zamanda muhasebe mesleği ile meslek mensuplarını da yakından etkileyen muhasebe alanındaki yasal düzenlemelerin bazıları şunlardır:¹⁶⁰

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu’nu yayımlanması
- 1983 yılında SPK’nın oluşturulması
- 1983 yılında “Standart Mali Tablo ve Raporlar” Tebliği’nin yayınlanması
- 1984 yılında “SGHP” Tebliği’nin yayınlanması
- 1989 yılında 3568 Sayılı Meslek Kanunu’nun yürürlüğe girmesi
- 1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı’nın yayınlanarak 1994 yılında yürürlüğe girmesi,
- 1994 yılında TMMOB’in kurulması
- 1996 yılında TMMOB’in Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başlaması ile birlikte bu standartların 1997 yılında yürürlüğe girmesi,
- 1999 yılında TMMOB’in kurulması

Temelde ise Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişmesini de yakından ilgilendiren, muhasebe uygulamalarına ilişkin başlıca hukuki (yasal) düzenlemeleri “TTK”, “VUK”, “BDDK Düzenlemeleri”, “SPK Mevzuatı”, “MSUGT”, “Türkiye Muhasebe Standartları”, “UFRS” oluşturmaktadır.¹⁶¹

Aynı zamanda, diğer gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe mesleğinin gelişimine katkısı olan kurumlar ve muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesinde etkili olan uluslararası meslek örgütleri bulunmaktadır.

Muhasebe mesleğinin gelişimine katkısı olan kurumlar arasında en önemli olanlarını; “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)”, “Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Birliği Derneği (MMMBD)”, “Türkiye Muhasebeciler Federasyonu”

¹⁶⁰ (1) M. H. Ayboğa, *agm.*, s. 329.

¹⁶¹ A. Bilen, *age.*, s. 55.

(TÜMFED)”, “İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM)”, “Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD)”, “Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV)” ve “Dünya Bankası” olarak ifade etmek mümkündür. Ayrıca Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Standartlarının geliştirilmesinde etkili olan uluslararası meslek örgütleri ise; “IFAC”, “IASB”, “IASC”, “Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)” ve “Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu (FCM)” olarak ifade edilebilmektedir.¹⁶²

Türkiye’de özel kesim kuruluşlarının denetlenmesini sağlayacak bir mesleğin kurulması amacıyla ortaya çıkan ve günümüze kadar da yaşamış ilk ciddi girişim olarak bilinen “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği” Ekim 1942’de İsmail Otar, Prof. Dr. Arkun ve 12 arkadaşı tarafından kurulmuştur. 1967’de derneğin ismi “TMUD” olarak değiştirilmiş ve günümüze kadar da yaşaması sağlanmıştır. TMUD’nin en önemli amaçlarından biri, ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen bir kanunun çıkarılması olmuştur. Aynı zamanda dernek, muhasebe mesleğinin ülkemizde tanımlanması ve daha iyi anlaşılması, dünyada uygulanan muhasebe süreçlerinin ülkemize anlatılması ve ülkemizin yurtdışındaki mesleki çalışmalara katkısı konularında hizmetlerde bulunmuştur. Ayrıca TMUD üyelik için meslek staj ve sınav uygulamaları koşulunu getirmiş ve buna benzer Batı ülkelerinde uygulanmakta olan birçok muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasını sağlamakta önemli roller üstlenmiştir.¹⁶³ Muhasebecilik yapan bütün meslek mensupları TMUD’ye üye olamadıklarından, bu dernek tüm meslek mensuplarını temsil etmiyordu. Bu bağlamda tüm meslek mensuplarını tek bir çatı altında toplayacak olan “MMMBD”, 2 Şubat 1977’de İstanbul’da kurulmuştur. MMMBD’nin kurucuları ve üyeleri çoğunlukla TMUD’nin üyeleri arasından olup, meslek kanununun çıkarılması konusunda bu iki dernek çok yakın bir işbirliği yapmışlardır. MMMBD muhasebe mesleğinin yasal bir statüye kavuşması, mesleğin gerçek niteliğinin ortaya çıkması ve meslek mensuplarının kimlik kazanması için önemli mücadelelerde bulunmuştur. “TÜMFED” 1974 yılında Eskişehir’de kurulmuş olup, örgütlenme konusunda etkili bir güce dönüşmemiştir. 1983 yılında Dernekler Yasası’nda yapılan değişiklikler neticesinde,

¹⁶² A. Bilen, *age.*, s. 61-68; 123-126.

¹⁶³ Mustafa A. Aysan, “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 37, 1996, s. 9.

yeni düzenlemenin şartlarını taşıyamadığından TÜMFED münfesih duruma düşmüş ve 1986 yılında ise TÜMFED yeleri MMMBD ile birleşme kararı almışlardır.¹⁶⁴ Türkiye’de 20. yüzyıl boyunca muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeler ve meslek yasasının yürürlüğe girmesi ile beraber, başarılı ve hızlı bir odalaşma süreci başlamıştır. 1990 yılının ortalarında ise İSMMMO, Türkiye’nin en büyük odası olarak kurulmuştur. 2004-2005 yıllarında İSMMMO’nun ye yapısında değişimler oluşmaya başlamıştır. Odanın hem kadın ye sayısında artış yaşanmış hem de odaya kayıtlı çalışanlar sayısı hızlı bir artış göstermiştir. Bu artışların sebeplerinin ise, İSMMMO’nun vermiş olduğu kaliteli hizmet ve İstanbul’un tarihi muhasebe mesleği kültürü ile birikimi olduğunu söylemek mümkündür. ye yapısındaki değişimin ve ye sayısındaki artışların bir sebebinin de, İSMMMO’nun yasal organlarının yanı sıra başarılı istişare organlarının da ileriye gören ve odanın faaliyetleri ile ilgili planların alt yapısını oluşturan çalışmaları olduğunu belirtmek yerinde bir ifade olacaktır.¹⁶⁵ 1998 yılında kurulan MUFAD, kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için; “muhasebe ve işletme finansmanının bilimsel ve eğitsel gelişmesine katkıda bulunmak, araştırmaları yönlendirmek ve bu konularda her türlü desteği sağlamak, kitap, dergi, broşür, vb. yayınları yapmak, gerekli durumlarda kamu ya da özel sektör işbirliği ile kongre, konferans, sempozyum, panel, açık oturum, gibi toplantıları organize etmek, yazışmaları düzenlemek, jriyeler oluşturarak ödüller vermek, muhasebe ve işletme finansmanı öğretim yeleri arasındaki dayanışma ve işbirliğini sağlamak ve güçlendirmek adına çeşitli toplantılar düzenlemek, muhasebe ve işletme finansmanı ağırlıklı olmak üzere işletme ve iktisat bilimi ile ilgili yayınları kapsayan kütüphane oluşturmak ve öğretim yeleri ile yardımcılarının bu kütüphanelerden yararlanmalarını sağlamak, muhasebe ve işletme finansmanı ile ilgili mesleklerin gelişmesini sağlamak için kurs, seminer vb. toplantılar düzenlemek, mesleki araştırmalarda ve yayınlarda bulunmak ve meslek kuruluşları ile işbirliği yapmak” gibi çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. MÖDAV ise Türkiye’de bulunan üniversitelerde muhasebe alanında görev yapan tüm öğretim üyelerini temsil etmekte, dolayısıyla da ülke çapındaki tüm üniversitelerde, ksekokullarda ve

¹⁶⁴ A. Bilen, *age.*, s. 64-65.

¹⁶⁵ Yahya Arıkan ve Batuhan Güvemli, “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 5, 2013, s. 34.

enstitülerde görevli muhasebe öğretim üyeleri MÖDAV'ın doğal üyesi olarak kabul edilmektedir. MÖDAV 1995 yılında; muhasebe alanında görev yapan öğretim üyeleri arasındaki dayanışmayı sağlamak, muhasebe mesleğinin gelişmesine katkıda bulunmak, kamu ve özel sektör kuruluşlarında muhasebe konusunda yaşanan sorunlara bilimsel çözümler getirmek ve yeni muhasebe tekniklerinin geliştirilmesine yardımcı olmak amacıyla kurulmuş ve bu yönde faaliyetlerini sürdürmektedir. Son olarak muhasebe mesleğinin gelişimine katkısı olan kurumlar arasında sayılan Dünya Bankası ise, muhasebe mesleğinin Türkiye'de denetim işlevi de görmesini istemiştir. Bu bağlamda, Dünya Bankası'nın muhasebe mesleği ile ilgili olarak Türkiye'den istekleri, mesleğin gelişmesinde muhasebe mevzuatını düzenleyen kişiler üzerinde etkili olmuştur.¹⁶⁶

1.3.2. Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Hukuki (Yasal) Gelişim Süreci

1.3.2.1. 3568 Sayılı Yasal Düzenlemeden Önceki Dönemde Muhasebe Mesleği

Muhasebe uzmanlığı mesleği 16. Yüzyılın sonlarına doğru Venedik'te doğan serbest bir meslek olmakla birlikte, o zamandan itibaren hemen hemen bütün Batı ülkelerinde, doktorluk, avukatlık mesleklerinde olduğu gibi çeşitli örgütlenmeler içinde, belirli ahlak ve meslek kurallarına göre kurulup gelişimini sürdürmüştür. Aynı zamanda muhasebecilik mesleği, İngiltere'de, ABD'de ve diğer sanayileşmiş ülkelerde güçlü örgütlenmelere kavuşmuştur.¹⁶⁷

Türkiye'de ise en başta çift yönlü kayıt sisteminin gelişmesinde gecikme yaşanmış ve yaşanan bu gecikme de muhasebe süreçlerinin ve muhasebe mesleğinin gelişmesinde önemli bir etken oluşturmuştur. Çift yönlü kayıt sistemindeki gecikmenin temel sebepleri arasında; muhasebe kültürünün azlığı, üretim ve ticaret deneyimine sahip olunamaması ile yeterli sermaye birikiminin sağlanamaması gibi faktörler sayılabilmektedir. Tüm bu sayılan çift yönlü kayıt sisteminin gelişmesinde yaşanan gecikme sebepleri ayrıca, muhasebe süreçlerine ve muhasebe mesleğine ihtiyaç duyan sanayici ve tüccar sayısının da yeterli olmamasına neden olmuştur. Durum böyle olunca, muhasebe mesleğinin gelişmesinde de

¹⁶⁶ A. Bilen, *age.*, s. 66-68.

¹⁶⁷ Kadir Sallabaş, "Muhasebe Mesleği ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun İncelenmesi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1996, s. 11.

istenilen ivme yakalanamamıştır. Cumhuriyet'in ilanından sonraki dönemde ise özel sektör yatırımlarının da gelişmemesi göz önünde bulundurulmuş ve Sovyetler Birliği'nin desteği alınarak devlet eliyle bazı sanayi yatırımları yapılmaya başlanmıştır. Devlet eliyle yapılan bu sanayi yatırımlarının muhasebe süreçleri için ise Sovyetler Birliği'nin muhasebe sistemi aynen ülkemize getirilmiştir.¹⁶⁸ Aynı zamanda Cumhuriyet'in ilanından sonraki ilk yıllarda devlet eliyle kurulan sınırlı sayıdaki kurum, şirket ve bankaların çalışan kadroları içinde yetişmeye başlayan muhasebe meslek elemanlarının sayıları, sırasıyla yürürlüğe giren TTK, Temettü ve Kazanç Vergileri Kanunu, Muamele Vergisi Kanunu ve özellikle GVK ve KVK ile artış göstermiştir. Ayrıca, muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaca cevap verebilmek için de mesleki öğretim yapan yüksekokul ve fakültelere olan rağbet artarak devam etmiştir. Böyle bir durumda da Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişiminin öncelikle, devlet ve kanun zoru ile başladığını söylemek mümkündür.¹⁶⁹

1930'lu yıllar Türkiye'nin ekonomik anlamda büyük atılımlara başladığı tarihler olmakla birlikte, bu tarihler itibariyle ülkemizde “muhasebe uzmanlığı mesleğinin” kurulması yönündeki gereksinimler daha da artmıştır. Cumhuriyet'in ilanından sonraki süreçte 1926 yılında Türkiye'nin ilk Cumhuriyet KİT'i olan “Sanayi ve Maden Bankası'nın” kurulması ve 1927'de özel sanayi işletmelerinin özendirilmesi amacıyla “Teşvik-i Sanayi Kanunu'nun” çıkarılması ile birlikte 1932'de “Hesap Mütahassıslığı” kanunu tasarısının hazırlanması hem ekonomik girişimler anlamında hem de muhasebe mesleğini yasal bir statüye kavuşturma girişimi anlamında önemli gelişmeler olarak sayılabilmektedir. Ancak 1932'de hazırlanan ve ülkemizin ilk meslek yasa tasarısı olan “Hesap Mütahassıslığı” kanun tasarısı Cumhuriyet Dönemi'nin diğer ekonomik atılımları kadar şanslı olamamış, bir süre bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde unutulup gitmiştir. Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği'nin kurucularından İsmail Otar'ın konuyla ilgili notları incelendiğinde ise Hesap Mütahassıslığı yasa tasarısının, muhasebe meslek mensuplarının da yargılamada temsil yetkisine sahip olması ile ilgili kanun maddeleri içerdiği ve bu yüzden de söz konusu yasa tasarısının çoğunluğu hukukçu olan TBMM üyelerinin şiddetli muhalefeti ile karşılaştığı ve

¹⁶⁸ WEB_21. Süleyman Genç, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği”, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası web sitesi, <https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20190213.pdf> (01.04.2024).

¹⁶⁹ K. Sallabaş, *age.*, s. 11.

sonuç olarak daha TBMM'ye ulaşmadan kaybolduğu anlaşılmaktadır. Ekim 1942'de ise, özel kesim işletmelerinin denetlenmesini sağlayacak bir mesleğin kurulması amacını taşıyan “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği” kurulmuştur. 1967'de “TMUD” olarak ismi değiştirilen söz konusu dernek, ülkemizde muhasebe mesleğinin tanımlanması, daha iyi anlaşılması ve dünyada uygulanan muhasebe sistemlerinin ülkemize de tanıtılması amacıyla çalışmalarda bulunmuştur. Aynı zamanda TMUD, 1938'den sonra 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan tüm meslek yasası hazırlık çalışmalarına katılmış, Türkiye'de uygun bir meslek yasasının çıkması için gerekli çalışmaları yaparak tasarılar hazırlamış ve Maliye Bakanlığı ile TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur. Sonuç olarak TMUD'nin en önemli amacı, Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen bir kanunun çıkması olmuştur.¹⁷⁰

1950 yılına gelindiğinde ise yapılan vergi reformu, ticaret ve sanayi işletmelerinin modern vergicilikle tanışması bakımından önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bu bağlamda VUK ile birlikte tüccar ve sanayicilere defter tutma mecburiyeti getirilmiş ve bazı hesapların çift taraflı muhasebe kaydıyla muhasebeleştirilmesi zorunlu tutulmuştur. Ancak bu noktada piyasada bulunan tüccarların sanayicilerin hesap işlemlerini yürüten her muhasebeci akademilerde ya da üniversitelerde öğrenmiş olduğu çift taraflı kayıt sistemini kendi yöntemlerine göre uygulamıştır. Bu durumda da bu mükelleflerin muhasebe süreçlerini yürüten her muhasebeci aynı işlem veya durum için farklı hesaplarla kayıt tutabiliyordu. Sonuç itibarıyla de bu kayıtlara göre çıkarılan finansal tabloların denetimleri çok zor olmakla birlikte, söz konusu finansal tabloların birbiriyle karşılaştırılmasına da olanak bulunmamaktaydı. Aynı zamanda 1950 yılından sonra 1990 yılına kadar büyük sanayi işletmeleri, devlet işletmelerinde yetişen muhasebe meslek elemanlarını kendi bünyelerine transfer etmiş ve muhasebe süreçlerine belirli bir düzen vermeye çalışmışlardır.¹⁷¹ 1958 yılında “Serbest Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı” adı ile Maliye Bakanlığı tarafından bir yasa tasarısı hazırlanmış, ancak tasarı TBMM'de görüşülmemiştir. 1963 yılında yine Maliye Bakanlığı tarafından, Serbest ve Yeminli Mali Müşavir ayrımının da ilk kez söz konusu olduğu “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı”

¹⁷⁰ M. A. Aysan, *agm.*, s. 8-9.

¹⁷¹ WEB_21. S. Genç, *agm.*, s. 1-2.

adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmıştır. 1966 yılına gelindiğinde ise 1963'te hazırlanan bu yasa tasarısının ana ilkelerine bağlı kalınarak “Serbest Müşavirlik Kanun Tasarısı” hazırlanmış ancak bu tasarı da yasalaşmamıştır. Tüm bu yasa tasarıları hazırlanırken 1957 yılında ilk kez Türkiye Muhasebe Kongresi toplanmıştır. Muhasebe mesleğinin düzenlenmesi konusu ve muhasebe mesleği için hazırlanan yasa tasarıları ilk kez toplanan bu muhasebe kongresinde ve daha sonrasında yapılan tüm muhasebe kongre ve seminerlerinde ana gündem konusu haline gelmiş ve katılımcılar tarafından tartışılmıştır. 1983 yılında Maliye Bakanlığı bir yasa tasarısı daha hazırlamış ve 1984 yılının başında ilgili yasa tasarısı “Yeminli Mali Müşavirlik – Muhasebecilik Kanun Tasarısı” adı altında Bakanlar Kurulu'na sevk edilmiştir. Bazı değişikliklerden sonra ise söz konusu tasarı 06.06.1984 tarihinde TBMM'ye gönderilmiştir. TBMM'nin Adalet Komisyonunda bu yasa tasarısının ismi ile içeriği değiştirilmiş ve “Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı” olarak yeniden adlandırılan ve içeriği değiştirilen, diğer bir deyişle Adalet Komisyonu'nun esas tasarıda önemli değişiklikler yaptığı, ilgili yasa tasarısı “Bütçe Plan Komisyonu'na” sevk edilmiştir. Bu tasarı da TBMM'de görüşülmeden hükümet tarafından geri çekilmiştir. 4 Aralık 1985 tarihine ise çok hızlı bir şekilde, VUK'un 141. maddesine yeni bir madde ve geçici 14. madde eklenerek “Yeminli Mali Müşavirlik” adı altında 3239 Sayılı Kanun çıkarılmış ve mesleğe yasal bir nitelik kazandırılmaya çalışılmıştır. Ancak mesleğin bu şekilde yasalaştırılmaya çalışılması farklı kesimler tarafından çeşitli eleştirilere neden olmuştur.¹⁷² Sonuç itibarıyla muhasebe mesleğinin hukuki bir düzene kavuşabilmesi için 1930'lu yıllardan beri çeşitli yasa tasarıları hazırlanmış, komisyonlarda tasarılar üzerinde görüşmeler yapılmış ancak herhangi olumlu bir netice alınamamıştır. Çünkü çıkar gruplarının hepsini tatmin edecek bir tasarı hazırlanamamış ve yasalaşmamıştır. 1981 yılında SPK kurulmuş ve bu kurum muhasebe kurallarını ve muhasebe mesleğini ilgilendiren konularda çalışmalar yapmıştır. Buna bağlı olarak bağımsız dış denetim şirketlerinin kuruluş ve çalışma düzenlerini belirlemiş, bu da muhasebe mesleğini ilgilendiren ilk hukuki düzenleme olmuştur. 01.06.1989 tarihinde TBMM'de kabul edilip, 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi

¹⁷² WEB_22. Peyami Çarıkçioğlu, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) web sitesi, https://form.ismmmo.org.tr/getfile/?DL=https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_01/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc (27.02.2024).

Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile muhasebe mesleği yasal bir statüye kavuşmuştur.¹⁷³

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmeden önceki dönemde Mali Müşavirlik mesleği ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği genel olarak incelendiğinde ise şu ifadelerde bulunmak mümkündür.¹⁷⁴ 1990 yılından önce mali müşavirlik mesleğini icra edenler, sadece günün ihtiyaçlarına göre mükellef işletmelerin muhasebe süreçlerinde ve vergisel konularda yaşadıkları sorunları çözmeye çalışmaktaydı. Aynı zamanda bu döneme kadar, mali müşavirlik mesleğini yapan bu kişilerin yapmış oldukları iş nedeniyle işletmelere ve kamuya karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktaydı. Örneğin mükellefin muhasebe süreçleri ve vergisel olarak mali müşavire danışmış olduğu bir konuda almış olduğu tavsiye/fikir, kendisine uygun geliyorsa uygulamakta uygun gelmiyorsa uygulamamaktaydı. Böyle bir durumda da mali müşavirlerin büyük bir kısmı ise, mükellefin muhasebe süreçleri ve vergisel konulardaki yaptığı bu tercihleri göz ardı etmekte, diğer bir deyişle sorun olarak görmemekteydi. 1990 yılına gelene kadar muhasebe süreçleri ve organizasyon konularında mali müşavirlik yapan kişiler daha çok piyasada yetişen elemanlardan oluşmakta iken, vergisel konularda danışmanlık yapan kişiler ise genellikle Maliye Bakanlığı’nda çalıştıktan sonra emekli olan veya istifa ederek ayrılan denetim elemanlarından ya da piyasada vergi konusunda çok iyi yetişmiş muhasebe meslek elemanlarından oluşmaktaydı. Sonuç olarak mali müşavirlerin vergi müşavirliği konusunda, ne muhasebe süreçlerini yürüttüğü mükelleflerine karşı ne de Maliye Bakanlığı’na karşı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktaydı. Aynı zamanda Haziran 1989’da yayınlanan 3568 Sayılı yasadan önce, Yeminli Mali Müşavirlik isminde herhangi bir meslek bulunmamaktaydı. Dünyada örneği bulunmayan Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, biraz da Türkiye’nin ihtiyacından doğmuş ve 3568 Sayılı yasa ile hukuki bir niteliğe kavuşmuştur.

¹⁷³ K. Sallabaş, *age.*, s. 15.

¹⁷⁴ WEB_21. S. Genç, *agm.*, s. 2.

1.3.2.2. 3568 Sayılı Yasal Düzenlemeden Sonraki Dönemde Muhasebe Mesleği

21 yüzyılın başında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler küreselleşme, teknolojik ilerleme, finansal skandallar ve ekonomik krizlerdir. Sermaye piyasalarının genişlemesi ile beraber uluslararası anlamda yatırımların artmasını ve ticaretin de büyümesini ifade eden küreselleşme, hemen hemen tüm endüstrileri etkilemiş ve ülkelerin ekonomik anlamda olduğu kadar politik ve sosyal olarak sınırlarını aşmasına sebep olmuştur. Bununla birlikte küreselleşme, uluslararası muhasebe standartlarının hareketine hız kazandırarak, bu standartların geniş bir kesim tarafından kabulünü kolaylaştırmıştır. Diğer taraftan da mevcut finansal raporlama süreci yeniden sorgulanmış ve bu konuda yeni düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Aynı zamanda günümüz koşullarında bilgi en önemli hammadde olmakla beraber, bu bağlamda meslek mensuplarının doğru ve tam bilgiye en kısa zamanda ulaşmasını sağlayacak mekanizmaların sisteme yerleştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu noktada da teknolojik gelişmeler ve ilerlemeler çeşitli şekillerde muhasebe mesleğini ve meslek mensuplarını etkilemiştir. Teknolojinin gelişmesi muhasebe süreçleri anlamında en çok veri işleme ve kayıt işlemlerini etkilemiş, dolayısıyla söz konusu veri işleme ve kayıt işlemleri büyük ölçüde elektronik ortama aktarılarak daha kısa zamanda daha doğru sonuçlar alınabilmesi sağlanmıştır. Örneğin yine bu bağlamda, genellikle büyük sanayi işletmeleri tarafından tercih edilen “Kurumsal Kaynak Planlaması” (Enterprise Resource Planning) (ERP) sistemleri muhasebenin kayıt tutma fonksiyonunu bilgisayara devretmiş, özellikle yöneticiler için çok büyük önem arz eden kontrol ve raporlamayı ön plana çıkarmıştır. Şirketi kârsız göstererek vergi kaçırmaya yönelik yaşanan finansal skandallar, diğer bir anlatımla yapılan bazı işlemlerin sistem içinde gösterilmeyerek kayıt dışı olarak kalması muhasebe meslek mensuplarını da yakından etkilemiştir. Özellikle ülkemizde olduğu gibi gelişmekte olan ülkelerde daha sık karşılaşılan ekonomik krizler de muhasebe meslek mensuplarını çok yakından ilgilendirmektedir. Bu bağlamda ekonomik krizlerle çok sık karşılaşan ülkemizde meslek mensuplarına düşen en önemli iki görevden birincisi, ekonomik kriz gelmeden önce mükellefin söz konusu krizden en az etkilenmesi adına yapılabilecekler, ikincisi ise krizden hemen sonra meslek mensuplarının yapması gereken görevlerdir. Ekonomik kriz anında veya sonrasında muhasebe meslek mensubunun bir risk yöneticisi gibi hareket etmesi

gerekmektedir. Bu bağlamda da ekonomik krizin finansal tablolara yansiyacak etkilerini çok iyi analiz etmeli ve yönetime alınması gereken mali önlemler konusunda en kısa zamanda rapor sunmalıdır. Çünkü bu tür ekonomik kriz dönemlerinde işletme yönetiminin alacağı kararlar genellikle muhasebe ve finansmanla ilgili olduğundan, muhasebenin üreteceği bilgilerden ve raporlardan yararlanacaklardır.¹⁷⁵

2000’li yıllar, artık Türk muhasebe mesleğinin yavaş yavaş ülke içerisinde dışarı doğru açılmaya çalıştığı, aynı zamanda 1990’lardan sonra başlayan standartlaşma çalışmalarının da hız kazandığı bir dönem olarak ifade edilmektedir. 1989-2011 yılları arasındaki dönemde meslek örgütü olan TÜRMOB yapılanmasını tamamlamış, mesleki sertifikasyon ile ilgili süreci başlatmış, muhasebe mesleğinin gelişimi ile ilgili olarak etik, çalışma, rekabet konularındaki kriterlerini piyasaya kabul ettirmiş, aynı zamanda standardizasyon sürecine ve muhasebe süreçleri ile ilgili mesleki ve akademik gelişmelere destek olmaya başlamıştır. TÜRMOB’un kurulması ile beraber meslek kendi gelişim, denetim ve saygınlığının korunabilmesi adına inisiyatif almış, bu bağlamda merkez ve taşra teşkilatlarını kurmuştur. TÜRMOB aynı zamanda mesleğin sertifikasyonu, gelişimi ve ilerlemesi, mesleğin saygınlığının artırılması ve uluslararası diğer meslek örgütleriyle ilişkilerin kurulması adına gerek kendi bünyesindeki meslek mensuplarıyla, gerekse akademik kuruluşlar, uluslararası meslek örgütleri ve kamu otoritesi ile iş birliği içerisinde çalışmalarını sürdürmeye başlamıştır. Ayrıca 1990’lı yıllardaki muhasebe uygulamaları ile ilgili kritik dönüşümlerden birisi de; önceki dönemde sadece İDT’lerde kullanılan tekdüzen muhasebe sisteminin, bazı revize işlemlerinin ardından 1992 yılında yayımlanan MSUGT ile birlikte 1994 yılından itibaren tüm işletmelerde kullanımının zorunlu tutulması olmuştur.¹⁷⁶

2011 yılında ise globalleşme süreci ile uyumlu olarak 6102 Sayılı TTK yasalaşmıştır. Böylece yeni TTK ile birlikte muhasebe mesleğinin uygulanmasında ve gelişiminde ticaret kanunları tekrar önemli bir etken olmaya başlamış ve muhasebe mesleği üzerindeki maliye etkisi dengelenmeye çalışılmıştır. Yeni TTK çerçevesinde Kamu

¹⁷⁵ Şaban Uzay, “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 67, 2004, s. 229-240.

¹⁷⁶ Muhsin Aslan vd., “Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020)”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 24, 2023, s. 12-14.

Gözetimi Kurumu (KGK) kurulmuş ve bu kuruma muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması ve denetim ile ilgili kurumların sertifikasyon ve denetimi görevleri verilmiştir. Bu bağlamda muhasebe ve finans raporlaması alanında yetki alan denetim firmaları, uygunluk denetiminin yanı sıra faaliyet denetimi ve danışmanlık görevlerini de yerine getirebilmektedirler. 2011 yılının Türk muhasebe tarihinde bir kırılma noktası olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü globalleşme etkisi altında oluşturulan 6102 Sayılı TTK, piyasanın işleyişinde maliye kurallarından çok piyasa kurallarının geçerli olacağını işaret etmekte ve bu bağlamda muhasebe uygulamaları konusunda da maliye odaklı muhasebeden çok ticari muhasebenin ön plana çıkacağı bir yapı öngörmektedir. Kısacası Osmanlı Devleti'nde Devlet muhasebesiyle başlayan ve daha sonrasında Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde vergiciliğin etkisinde olan, dolayısıyla temelde maliyeci bakış açısıyla yürütülen muhasebeye, yeni TTK ile beraber yeni bir soluk getirilmiş ve böylece muhasebe uygulamaları ve süreçleri ticari alana yoğunlaştırılmıştır. Aynı zamanda, yeni TTK muhasebeyi, uluslararası muhasebe standartlarının ve uluslararası finansal raporlama standartlarının esas alındığı yeni bir yapıya yönlendirmiştir.¹⁷⁷ Ayrıca şunu da belirtmekte fayda vardır ki; 6102 Sayılı TTK ile bağımsız denetime geçiş yapılarak, gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan ülkemizde de işletmelerin daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleri ile çalışması ve bunun neticesinde de söz konusu işletmelerin global rekabet gücünün artırılması hedeflenmiştir.¹⁷⁸

Bağımsız denetimin sayısının ve kalitesinin artırılması amacıyla, ülkeler yoğun ve sıkı düzenlemeler yapmaktadırlar. Ancak muhasebe mesleğinin yeni açılım alanları sadece bağımsız denetim ile sınırlı değildir. Bu bağlamda ülkelerin yapmış olduğu yoğun ve sıkı düzenlemeler; işletmelerin başta iç denetim ve iç kontrol sistemleri olmak üzere yeni sistemler ve komiteler kurmalarını, varlıkları ile ilgili olarak gayrimenkul değerlendirme, patent değerlendirme, marka değerlendirme, şerefiye değerlendirme gibi değerlemeler yaptırılmalarını, benzer şekilde şirket birleşmeleri, devrolmaları ve bölünmeleri gibi yeniden yapılanmalarına yönelik olarak şirket değerlemeleri yaptırılmalarını tetiklemektedir. Aynı zamanda ülkelerin yapmış olduğu bu yoğun ve sıkı düzenlemeler, işletmelerin kurumsal

¹⁷⁷ M. Aslan vd., *agm.*, s. 12-15.

¹⁷⁸ Muharrem Karataş, "Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 14/43, 2014, s. 124.

yönetim uygulamalarına yönelmelerini, çeşitli ve farklı konularda danışmanlık almalarını ve kredibilitelerini ölçtürmelerini de sağlamaktadır. Dolayısıyla da muhasebe mesleğinde yeni açılımlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, iç denetçilik ve iç kontrolörlük gibi meslekler, muhasebe mesleğinin yeni açılımları olarak değerlendirilebilmektedir. Yine bu bağlamda yukarıda bahsi geçen gayrimenkul değerlendirme, patent değerlendirme, marka değerlendirme ve şerefiye değerlendirme gibi varlık değerlendirme kavram ve uygulamaları ile şirket değerlendirme olarak da adlandırılan işletmelerin birleşme, devralma ve bölünme gibi yeniden yapılanmalarına yönelik kavram ve uygulamalar mesleki anlamda yeni uzmanlık alanları anlamına gelmektedir. Bu uzmanlık alanlarının ise ortak yönü, gerekli hesaplama ve incelemeleri yaparken söz konusu işletmelerin muhasebe verilerinden ve raporlarından yararlanmalarıdır. Dolayısıyla da varlık ve şirket değerlemeleriyle ilgili uzmanlık alanları da muhasebe mesleğinin türevi olan yeni iş alanları olarak ifade edilebilmektedir. Benzer şekilde sermaye ve finans piyasalarında gerçekleşen reform niteliğindeki düzenlemeler sonucunda ortaya çıkan kredi derecelendirme ve kurumsal yönetim derecelendirme kavram ve uygulamaları da mesleki anlamda yeni uzmanlık alanları olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla da bağımsız denetçilik ve varlık – şirket değerlendirme uzmanlığı gibi, kredi derecelendirme uzmanlığı ve kurumsal yönetim derecelendirme uzmanlığı da muhasebe mesleğinin türevi olan alt uzmanlık alanları olarak değerlendirilebilmektedir.¹⁷⁹

Global anlamda finansal raporlama dili olarak, IASB tarafından UFRS tasarlanmış ve böylece söz konusu raporlama standartları sayesinde işletmelerin finansal bilgilerinin uluslararası alanda anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir hale gelmesi sağlanmıştır. Uluslararası sermaye dolaşımının ve uluslararası ticaretin bir sonucu olan UFRS özellikle birden fazla ülkede faaliyette bulunan şirketler için önemlidir. Aynı zamanda UFRS gün geçtikçe farklı yerel muhasebe uygulamalarının da yerini almaktadır. UFRS ile ilgili gelişmeler ve bu standartların uygulamasının yaygınlaşması ile birlikte artık muhasebe mesleği uluslararası geçerliliği olan bir meslek haline gelmiş ve böylece muhasebe meslek mensuplarının önemi daha da artmıştır. Dolayısıyla global anlamda iş dünyasında başarılı olmak isteyen her muhasebeci UFRS bilgisine sahip olmak zorundadır. Aynı zamanda dünya genelinde

¹⁷⁹ Zafer Sayar ve Muharrem Karataş, “Muhasebe ve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 139, 2017, s. 17-18.

görülen UFRS uygulamasındaki artış neticesinde, muhasebe meslek mensuplarından UFRS konusunda bilgi sahibi olanlar ve UFRS’yi uygulayabilenler daha geniş iş fırsatlarına erişebilmektedirler.¹⁸⁰

Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, piyasaların özellikle global anlamda genişlemesi ve finansal piyasaların da hızla küreselleşmesi sonucunda her geçen gün muhasebe mesleğinde yeni uzmanlık alanları oluşmakta ve söz konusu gelişmeler muhasebe mesleğine yeni açılımlar ve ufuklar kazandırmaktadır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin türev alt uzmanlık alanlarına; “bağımsız denetim ve denetçilik”, “değerleme ve değerlendirme uzmanlığı”, “gayrimenkul değerlendirme ve gayrimenkul değerlendirme uzmanlığı”, “patent değerlendirme ve patent değerlendirme uzmanlığı”, “marka değerlendirme ve marka değerlendirme uzmanlığı”, “şerefiye değerlendirme ve şerefiye değerlendirme uzmanlığı”, “şirket değerlendirme ve şirket değerlendirme uzmanlığı”, “derecelendirme ve derecelendirme uzmanlığı”, “kredi derecelendirme ve kredi derecelendirme uzmanlığı,” “kurumsal yönetim derecelendirme ve kurumsal yönetim derecelendirme uzmanlığı” gibi uzmanlık alanları örnek verilebilmektedir.¹⁸¹

Tüm bu açıklananlar dikkate alındığında denilebilir ki, Osmanlı Devleti’nden günümüze kadarki süreç içerisinde muhasebe mesleği önce kayıt tutma kimliği ile kendini göstermiş, daha sonrasında kayıt tutan ve raporlayan boyutu ile ön plana çıkmış, daha da sonrasında ise kayıt tutan, raporlayan ve analiz eden boyutuna ulaşmış ve son aşamada ise tüm bu boyutların yanında uygunluk denetimi ve uygunluk denetiminin yanında faaliyet denetimleri de yapan, üstüne danışmanlık anlamında analiz boyutu ile de yön gösteren bir kimliğe kavuşmuştur.¹⁸²

1989 yılından günümüze kadar olan süreçte muhasebe mesleğinin, uygulanan ekonomi politikaları ve hukuki düzenlemelerle birlikte sosyal, demografik olgular ile bölgesel farklılıklardan da etkilendiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda köyden kente göçle beraber artan nüfus yoğunluğunu ile yaş, cinsiyet gibi kısımları da içeren demografik özelliklerin yanı sıra, eğitim seviyesi ve yabancı dil olanakları açısından sahip olunan

¹⁸⁰ Z. Sayar ve M. Karataş, *agm.*, s. 20-22.

¹⁸¹ Z. Sayar ve M. Karataş, *agm.*, s. 24-25.

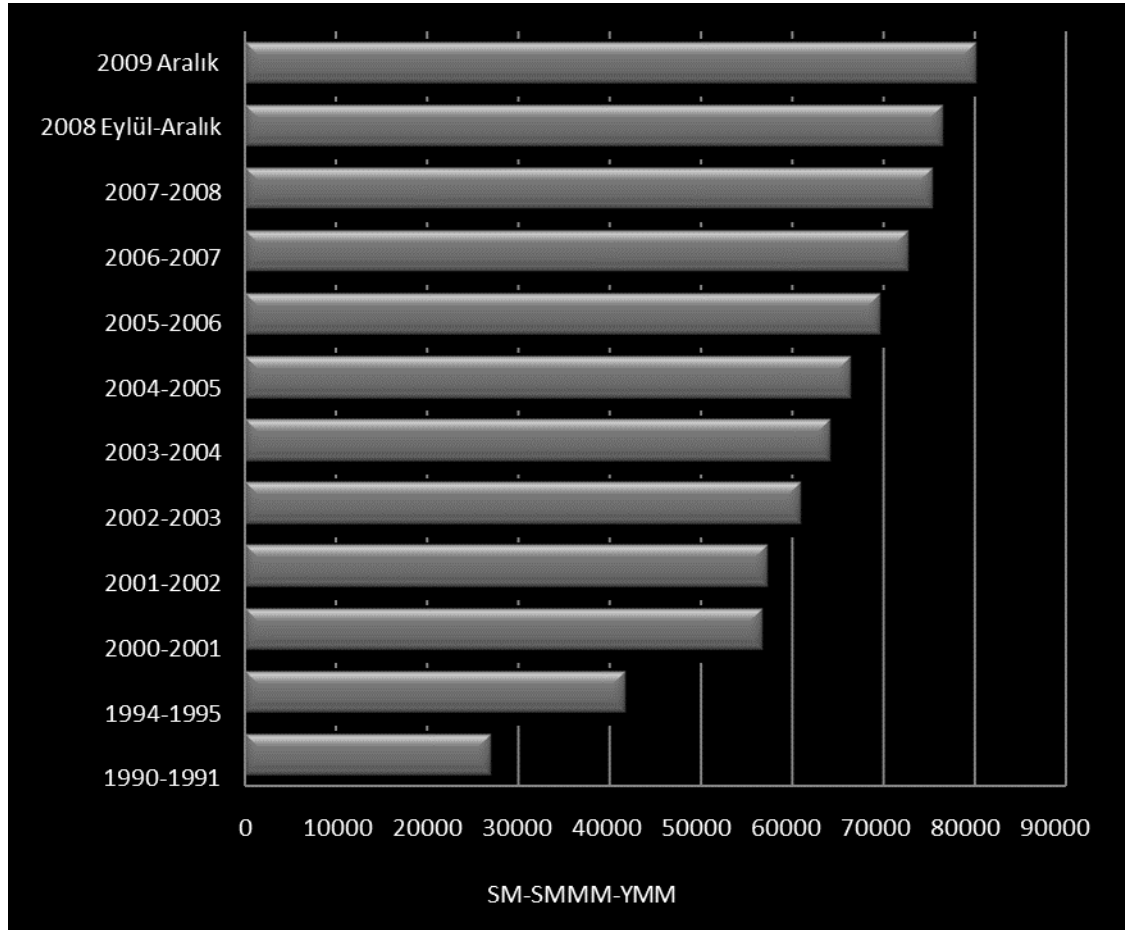
¹⁸² M. Aslan vd., *agm.*, s. 15.

imkânlar da muhasebe meslek mensubu kimliğini ve muhasebe kültürünü etkilemektedir. Yine buna bağlı olarak özellikle büyük kentlerde işgücüne daha çok katılmak zorunda olan kadınların muhasebe mesleğine olan taleplerinin de arttığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla da artan nüfusla beraber muhasebe mesleğine giren kişilerin ve buna bağlı olarak ruhsatlı meslek mensubu sayısının artması örgütlü gücü büyüten bir unsur olarak dikkati çekmektedir. Ayrıca mesleğe olan yoğun girişler genç meslektaş oranını da arttırmaktadır. Tüm bunlarla birlikte ruhsatsız meslek mensuplarının mesleğe girişi çoğu zaman kontrol edilememekte ve böylece zaten var olan istihdam sorununun hızla artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Çünkü bu noktada muhasebecilerin sayısındaki artış hızı çalışabilecekleri işletme sayısının artış hızını aşmaktadır. Bunun iktisadi hayata yansımaları ise haksız rekabette artış ve kalitede düşüş ile kendini göstermektedir. Yine bu konuda irdelenmeye değer diğer bir husus ise Türkiye'deki bölge farklılıklarının muhasebe mesleğini ve verilen hizmetin kalitesini ne yönde etkilediği konusudur. Nitekim muhasebe mesleğinin gelişiminin ve mesleğin gerekliliklerini yerine getirebilme konusundaki hizmet kalitesinin; işletmelerin tabi oldukları mevzuata, ana faaliyet konularına, içinde yer aldıkları sektörlere, buldukları bölgelere, yapmış oldukları raporlama türlerine ve raporlama yapılan paydaşların niteliğine göre farklılaştığını söylemek mümkündür. Bu bağlamda büyük ve gelişmiş bölgelerdeki ya da kentlerdeki gelişmişlik düzeyi ve yapı farklılıklarıyla beraber bu bölgelerde ya da kentlerde yapılan işlemlerin hacmi ve karmaşıklığının muhasebe sistemlerine olan yansımaları, küçük işletmelerin yoğun olduğu kentlerdekine göre daha karmaşık bir yapıda olmaktadır. Diğer bir deyişle, büyük kentlerdeki muhasebe meslek mensubu profili, muhasebe meslek odalarının faaliyetlerine olan duyarlılık ve nihayetinde muhasebe kayıt kültürü de göreceli olarak değişkenlik göstermektedir.¹⁸³

13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı yasal düzenlemeden sonra muhasebe meslek mensubu sayısındaki değişimleri gösterir grafik ve tablo aşağıda sunulmuştur:

¹⁸³ Arzu Aktaş ve Güler Güney, "Türk Muhasebe Mesleğinin 30 Yılda Gelişiminin Değerlendirilmesi (1989-2019)", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 24, 2023, s. 86-89.

Şekil 1. Meslek Mensuplarının Yıllara Göre Sayıları Grafiği (1990-2009)



Kaynak: WEB_23. 2009 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler web sitesi

TÜRMOB'un web sitesinden alınan ve 1990-2009 yılları arasını kapsayan muhasebe meslek mensuplarının sayılarını gösterir grafiğe göre, 1990-1991 yılları arasında 30.000'e yaklaşan toplam muhasebe meslek mensubu sayısı (SM, SMMM ve YMM) 2009 yılına gelindiğinde ise 80.000 üye sayısına ulaşmıştır. Yine aynı grafiğe göre yıllar itibariyle, muhasebe meslek mensubu sayısında 1990 yılından 2009 yılına kadar düzenli artış yaşandığı görülmektedir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak hazırlanan ve 13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 Sayılı Yasal Düzenlemeden sonra ve 26 Aralık 1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "MSUGT" ile birlikte muhasebe mesleğine olan ilgi ve talebin arttığını ve dolayısıyla örgütlü güce bağlı meslek mensubu sayısında yıllar itibariyle ciddi artışlar olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Meslek Mensuplarının Yıllara Göre Sayılarının Değişimi Tablosu (2010-2023)

YILLAR	SM-SMMM TOPLAMI	SM-SMMM TOPLAMI BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE DEĞİŞİM ORANI (YÜZDE %)	YMM TOPLAMI	YMM TOPLAMI BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE DEĞİŞİM ORANI (YÜZDE %)	SM-SMMM-YMM TOPLAMI	SM-SMMM-YMM TOPLAMI BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE DEĞİŞİM ORANI (YÜZDE %)
2010	78.569	2,84	3.858	0,08	82.427	2,71
2011	80.414	2,35	3.895	0,96	84.309	2,28
2012	85.417	6,22	4.097	5,19	89.514	6,17
2013	88.147	3,20	4.271	4,25	92.418	3,24
2014	91.457	3,76	4.578	7,19	96.035	3,91
2015	95.884	4,84	4.685	2,34	100.569	4,72
2016	99.595	3,87	4.723	0,81	104.318	3,73
2017	103.785	4,21	4.745	0,47	108.530	4,04
2018	107.185	3,28	4.796	1,07	111.981	3,18
2019	110.325	2,93	4.783	0,27	115.108	2,79
2020	113.127	2,54	4.801	0,38	117.928	2,45
2021	116.281	2,79	4.883	1,71	121.164	2,74
2022	121.246	4,27	5.012	2,64	126.258	4,20
2023	125.171	3,24	5.081	1,38	130.252	3,16

Kaynak: WEB_24 .2010-2011-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019-2020-2021-2022-2023 TÜRMOB Faaliyet Raporları İstatistiki Bilgiler web sitesi

TÜRMOB'un web sitesinden alınan istatistiki bilgilere göre 2010-2023 yılları arasında da muhasebe meslek mensubu sayısında (SM, SMMM ve YMM) ciddi artışlar yaşanmıştır. Buna göre, 2010 yılında SM, SMMM ve YMM meslek mensubu toplamı 82.427 iken 2023 yılına gelindiğinde bu rakam 130.252'ye ulaşmıştır. 2010-2023 yılları arasındaki SM, SMMM ve YMM meslek mensubu sayısının toplamındaki değişim oranı ise % 2 ile % 6,5 arasında değişkenlik göstermiştir. Bir önceki yıla göre en çok artış oranının yaşandığı 2012 yılında ise; bir önceki yıl olan 2011'e göre, toplam meslek mensubu sayısındaki (SM, SMMM, ve YMM) değişim oranı % 6,17 olmuştur. Diğer bir deyişle 2011 yılında 84.309 olan toplam meslek mensubu sayısı (SM, SMMM ve YMM) 2012 yılında 89.514 sayısına ulaşmıştır. Toplam meslek mensubu (SM+SMMM+YMM) sayısındaki bu artışta; 01.07.2012'de yürürlüğe girmek üzere, 13.01.2011'de kanunlaşan 6102 Sayılı yeni TTK'nın önemli etkisinin olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü 6102 Sayılı yeni TTK'ya göre ülkemizde sermaye şirketlerine bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiş ve bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan denetçilerin 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu'na göre meslek mensubu olması zorunlu tutulmuştur. Meslek mensubu

(SM, SMMM ve YMM) sayısındaki artışı gösteren ve 1990-2009 yıllarını kapsayan grafik ile 2010-2023 yılları arasındaki toplam meslek mensubu sayısındaki artışı ve bu artışın değişim oranlarını gösteren tablo birlikte değerlendirildiğinde, yıllar itibariyle muhasebe mesleğine olan ilgi ve talebin arttığını ve dolayısıyla ruhsatlı meslek mensubu sayısında hızla artış yaşandığını söylemek mümkündür. Bu ilgi ve talepteki artışla birlikte, ruhsatlı meslek mensubu sayısının artmasındaki en önemli faktörlerin; mesleğin 13.06.1989 yılında yasal bir statüye kavuşturulması ve buna bağlı olarak TÜRMOB'un ve TÜRMOB'a bağlı SMMM ve YMM odalarının muhasebe mesleğini genç adaylara iyi tanıtmaları ve mesleğin gelişmesi ve daha da ilerlemesi yolunda aktif faaliyetlerde bulunmaları olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Yine bu bağlamda, muhasebe anlamında üniversitelerde ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde eğitimlerin artması ve akademik kadronun genişlemesi de mesleğe olan ilgi ve talebin artmasında önemli faktörleri oluşturmaktadır. Yukarıda bahsi geçen 6102 Sayılı yeni TTK gibi düzenlemelerle getirilen yasal zorunluluklar ile muhasebenin türev uzmanlık alanlarının açılması da muhasebe mesleğine olan ilgi ve talebin dolayısıyla ruhsatlı meslek mensubu sayısındaki artışın önemli sebepleri arasında sayılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN ÖDEV, SORUMLULUKLARI İLE HAK VE YETKİLERİ

SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi olarak bizzat kendilerinin yerine getirmek zorunda oldukları ödevleri ve sorumlulukları bulunmakla beraber, muhasebe işlemlerini yürüttükleri, diğer bir deyişle muhasebe hizmeti verdikleri vergi mükellefleri adına da yerine getirmek zorunda oldukları ödevleri, sorumlulukları ve sahip oldukları hak ve yetkileri de söz konusudur.

Bu bölümde öncelikle SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi olarak bizzat kendilerinin yerine getirmeleri gereken ödevlerine ve sorumluluklarına değinilecek, bu kapsamda SMMM meslek mensuplarının serbest meslek faaliyetleri, vergi mükellefi olarak ödevleri, kazançları ve vergilendirilmesi konularından kısaca bahsedilecektir. Bölümün ilerleyen alt başlıklarında ise; SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi adına yerine getirdikleri ödevler ve bu ödevler kapsamında yaşadıkları sorunlar, yine vergi mükellefi adına vermiş oldukları hizmetler çerçevesinde sahip oldukları sorumluluklar, sorumlulukların hukuki niteliği ve bu kapsamda yaşadıkları sorunlar ele alınacak ve son olarak, meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetler çerçevesinde sahip oldukları hak ve yetkileri ve bu hak ve yetkiler kapsamında yaşadıkları sorunlara değinilecektir.

2.1. Vergi Mükellefi Olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Vergi hukuku alanında “mükellef” kavramının geliştirilmesinin temel amacı, devletin kamu harcamaları konusunda finansman ihtiyacını karşılamak için vergi alınmasını sağlamaktır. Bu bağlamda vergi mükellefi ve vergi mükellefiyeti kavramları, vergi hukukunun varlığına ve bağımsızlığına karine teşkil eden temel kavramlar arasında sayılmaktadır.¹⁸⁴ VUK Madde 8’de “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi*

¹⁸⁴ Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54/3, 2005, s. 158’den Selahattin Tuncer ve Salih Şanver, “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, *İktisat ve Maliye*, 5/11, 1959, s. 525.

*borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir” şeklinde tanımlanmıştır.*¹⁸⁵ Vergi mükellefi, vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşen ve böylece kendisine maddi ve şekli ödevler yüklenen gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan mal ve kişi topluluklarıdır. Vergi mükellefi özel bir kişi olmasının yanı sıra, resmi bir kurum, yabancı bir kişi, gerçek kişi veya tüzel kişi olabilir.¹⁸⁶

Her bir verginin mükellefinin kim olduğu ilgili kanunlarda belirtilmiştir. Örneğin:

GVK madde 3’e göre, *“tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilir. GVK madde 6’ya göre ise, Türkiye’de yerleşmiş olmayan dar mükellef gerçek kişiler Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir.”*¹⁸⁷

KVK Madde 1’e göre, *“sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidir.”*¹⁸⁸

Emlak Vergisi Kanunu Madde 3’ ve 13’e göre *“bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler vergi mükellefidirler.”*¹⁸⁹

Damga Vergisi Kanunu Madde 3’e göre *“damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.”*¹⁹⁰

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Madde 5’e göre, *“Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap eden şahıslardır.”*¹⁹¹

¹⁸⁵ WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf> (04.05.2024)

¹⁸⁶ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2007, s. 188.

¹⁸⁷ WEB_26. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10700.pdf> (04.05.2024)

¹⁸⁸ WEB_27. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarihli, 26205 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm> (04.05.2024)

¹⁸⁹ WEB_28. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11.08.1970 tarihli, 13576 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf> (04.05.2024)

¹⁹⁰ WEB_29. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 tarihli, 11751 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11751.pdf> (04.05.2024).

¹⁹¹ WEB_30. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 15.06.1959 tarihli, 10231 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10231.pdf> (04.05.2024).

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Madde 3'e göre "*Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.*"¹⁹²

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu Madde 8'e göre "*katma değer vergisinin mükellefi genel olarak mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerdir.*"¹⁹³

193 Sayılı GVK'ya göre gelir vergisine tabi gelir unsurları olan; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratları elde eden gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Bu bağlamda, kendi nam ve hesabına çalışan ve serbest meslek kazancı elde ederek serbest meslek erbabı sayılan SMMM'ler 193 Sayılı GVK'ya göre gelir vergisine tabi mükelleflerdir.

193 Sayılı GVK'nın 65. Maddesi'ne göre, "*serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır."¹⁹⁴ Bu tanımdan hareketle serbest meslek faaliyetinin temel özellikleri ortaya konabilmektedir. Buna göre serbest meslek faaliyetinin özellikleri; faaliyetin sermayeden çok mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması, faaliyetin bağımsız şekilde icra edilmesi ve faaliyetin devamlılık göstermesi şeklinde sıralanabilmektedir.¹⁹⁵ Nitekim muhasebe meslek mensuplarının SMMM ruhsatına sahip olarak bağımsız bir şekilde serbest meslek faaliyetlerine devam edebilmeleri için 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu Madde 5'e göre,¹⁹⁶ "*hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve*

¹⁹² WEB_31. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 23.02.1963 tarihli, 11342 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11342.pdf> (04.05.2024).

¹⁹³ WEB_32. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 tarihli, 18563 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18563.pdf> (04.05.2024).

¹⁹⁴ WEB_26. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

¹⁹⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2022, s. 67-68.

¹⁹⁶ WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (26.05.2024).

yüksekokullardan ve denkliği yükseköğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmaları veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber yukarıda sayılan bilim dallarından lisansüstü seviyede diploma almış olmaları, en az 3 yıl staj yapmış olmaları ve SMMM sınavını kazanmış olmaları gerekmektedir.” Bu kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyeti ile işgal eden SMMM meslek mensuplarının mesleki bilgi ve uzmanlığa sahip olmaları gerekmektedir. Tüm bu açıklanan kavramlar neticesinde; serbest meslek faaliyetini kendi nam ve hesabına mutat meslek halinde ifa eden; doktor, diş hekimi, veteriner hekim, avukat, mühendis, mimar, müşavir, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, ressam, danışman, yazar, kimyager, öğretmen, bestekar, noter, menajer, senarist, artist, yönetmen, sünnetçi, ebe, rehber, arzuhalci ve sağlık memuru vb. kişilerin serbest meslek erbabı olduğunu söylemek mümkündür.¹⁹⁷

Serbest meslek faaliyeti ile işgal eden SMMM meslek mensuplarının diğer vergi mükelleflerinde olduğu gibi yerine getirmeleri gereken ödevleri: bildirim ödevleri (işe başlama, değişiklikler, işi bırakma), defter tutma ve tasdiki ödevi, belge temini ve iptali ödevi, defter kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi, belge düzenleme ve belge düzenine uyma ödevi, beyanname ödevi, verginin ödenmesi ödevi ve diğer ödevler başlıkları altında toplanmaktadır.¹⁹⁸

213 Sayılı VUK madde 172'ye göre; *“Ticaret ve Sanat Erbabı”, “Ticaret Şirketleri”, “İktisadi Kamu Müesseseleri”, “Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler”, “Serbest Meslek Erbabı”, “Çiftçiler” olarak nitelendirilen gerçek ve tüzel kişiler VUK'nun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar. Aynı zamanda VUK madde 210'a göre serbest meslek erbabı “serbest meslek kazanç defteri” tutar ve bu defterlerin bir tarafına*

¹⁹⁷ WEB_34. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, <https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/2024Serbestmeslek.pdf> (30.04.2024).

¹⁹⁸ Erhan Salmanlı, “Vergilendirme Sürecinde Mükellef, İdare, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları: Kayseri Örneği”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kayseri 2019, s. 35; WEB_35. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Elektronik Uygulamalar Cezai Müeyyideler 2022, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf s. 28. (02.05.2024).

giderler, diğer tarafına da hasılat kaydedilmektedir. Defterlerin gider tarafına, yapılan giderlerin nevi ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılmaktadır."¹⁹⁹ Gerçek usulde vergiye tabi serbest meslek erbabı serbest meslek kazanç defteri tutmak zorunda olmakla birlikte, serbest meslek erbabının Defter-Beyan sistemi²⁰⁰ üzerinden kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması gerekmektedir.²⁰¹

Vergi yasaları mükelleflere; fiş, fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, yolcu listesi gibi çeşitli belgeleri düzenleme zorunluluğu getirmektedir. Bu belgelerin düzenlenmesi, idarenin vergi denetimi ve mükelleflerin ispat yükü açısından büyük önem taşımaktadır.²⁰²

VUK'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunludur. Mükellefler, üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlerin yanı sıra, kendi iç işlemlerini de belgelendirmek zorundadırlar.²⁰³ 213 Sayılı VUK'nun 227. maddesine göre, "*VUK'da aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki (belgelendirilmesi) mecburidir.*" Ayrıca VUK'un 229., 230., 231., 232., 233., 234., 235., 236., 237., 238., 239., 240., 241., 242. maddelerinde belge düzenleme ödevi ile ilgili belgeler; fatura ve fatura yerine geçen vesikalar (fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu), serbest meslek makbuzları, ücretlere ait kayıt ve vesikalar (ücret bordrosu, bordro yerine geçen vesikalar) , diğer evrak ve vesikalar (taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, muhabere evrakı, diğer vesikalar) olarak detaylıca açıklanmıştır.²⁰⁴ SMMM'lerin de dahil olduğu serbest meslek erbapları da, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı

¹⁹⁹ WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²⁰⁰ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_35. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler 2022, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, s. 50.

²⁰¹ WEB_35. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar, Cezai Müeyyideler 2022, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 46.

²⁰² Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Ankara 2013, s. 94-95.

²⁰³ WEB_35. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar Cezai Müeyyideler 2022, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 75.

²⁰⁴ WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.²⁰⁵

Türk Vergi Sistemi beyana dayalı bir sistem olmakla birlikte 213 Sayılı VUK'nun 25 ile 28. maddeleri arasında beyanname ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Bu nedenle mükelleflerin ödevlerinden diğerleri ise; beyanname verme ve beyannamede tahakkuk eden vergiyi ödeme ödevleridir. Bu bağlamda vergi mükelleflerinin; yılda bir defa gelir vergisi, stopaj yapılmayan aylar hariç olmak üzere her ay gelir vergisi muhtasar, yılda on ikişer kez katma değer vergisi ve damga vergisi beyannamesi gibi çeşitli beyannameleri verme yükümlülükleri bulunmaktadır.²⁰⁶ SMMM meslek mensuplarının da dâhil olduğu serbest meslek erbaplarının; “yıllık gelir vergisi beyannamesini”, “KDV beyannamesini”, “Geçici vergi beyannamesini”, “Muhtasar beyannameyi”, “Muhtasar ve Prim Hizmet beyannamesini” ve “Damga Vergisi beyannamesini” Dijital Vergi Dairesi/Defter-Beyan sistemi üzerinden göndermeleri gerekmektedir.²⁰⁷

SMMM'lerin de içinde bulunduğu serbest meslek erbabı olan mükellefler vergi beyannamelerinde olduğu gibi, bildirim ve dilekçelerini de elektronik ortamda Defter-Beyan sistemi aracılığı ile verebileceklerdir.²⁰⁸

GVK madde 67'de “*serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretlerle sağlanabilen ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır*” şeklinde tanımlanmıştır.”²⁰⁹ Bu bağlamda da, serbest meslek kazancının tespitinde öncelikle elde edilen hasılatın, daha sonra bu hasılatı elde etmek için yapılan giderlerin belirlenmesi gerekmektedir.²¹⁰ Serbest meslek kazançlarında hasılat, bir

²⁰⁵ WEB_35. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar Cezai Müeyyideler 2022, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 115-116.

²⁰⁶ N. Bilici, *age.*, s. 98.

²⁰⁷ WEB_34. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 23.

²⁰⁸ WEB_35. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri, Elektronik Uygulamalar Cezai Müeyyideler 2022, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 166.

²⁰⁹ WEB_26. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²¹⁰ WEB_36. Cumhuriyet İnan Bilen, “Serbest Meslek Kazançlarının Beyan Esasları ve Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, Cumhuriyet İnan Bilen Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. web sitesi,

hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan menfaatlerdir. Ayınlar ve para ile temsil edilebilen menfaatler VUK hükümlerine göre değerlendirilerek hasılat yazılırlar. Aynı zamanda serbest meslek mensubunun müşteri veya mükellefinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat kaydedilir. Meslek mensubunun amortismanına tabi iktisadi kıymetleri satması halinde, alınan bedel ile söz konusu iktisadi kıymet bedelinden daha önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarının indirilmesinden sonraki net değeri arasındaki olumlu fark da hasılatla ilave edilir. Hasılatlarla ilgili son olarak, meslek mensubunun şahitlik, bilirkişilik, keşif, ekspertiz, vergi, resim, harç gibi konularda harcamak üzere müşteri veya müvekkilinden aldığı ve tamamen bu konular için harcanan para ve ayınlar hasılat sayılmamakta, tamamen harcanmayan kısımlar hasılatla eklenmektedir.²¹¹ Hasılatla ilgili, serbest meslek kazançlarında elde etme konusunun ‘tahsil esasına’ bağlı olduğunu da belirtmek gerekmektedir. Benzer şekilde, giderlerin de gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekmektedir. Ancak aşağıda yazılan durumlar da nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen serbest meslek erbabı için tahsil sayılmıştır:²¹²

- Bilgileri dâhilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,

- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik veya müşterisine olan borcu ile takası.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirilecek giderleri ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:²¹³

-Mesleki kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesiyle ilgili genel giderler (Bu bağlamda ikametgâhlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi giderlerin yarısını indirebilirler.),

<https://cumhurbilenymm.com.tr/wp-content/uploads/2021/12/SERBEST-MESLEK-KAZANCLARININ-BEYAN-ESASLARI-VE-VERGILENMESINDE-OZELLIK-ARZ-EDEN-HUSUSLAR.pdf> (30.04.2024).

²¹¹ Ercan Akbay, “Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler”, *Türkiye Barolar Birliği (TBB) Dergisi*, Sayı: 52, 2004, s. 262-263.

²¹² E. Akbay, *agm.*, s.262.

²¹³ WEB_34. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 9-11.

-Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri,

-Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla),

-Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşıtlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

-Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (Taşıt giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt gibi giderleridir.),

-Alınan mesleki yayımlar için ödenen bedeller,

-Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,

-Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,

-Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,

-Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve sözleşmeye göre ödenen tazminatlar.

Serbest meslek faaliyetinde elde edilen hasılatlarla ilgili bir diğer önemli husus ise vergi tevkifatı (kesintisi) konusudur. Bu bağlamda, SMMM'lerinde dâhil olduğu serbest meslek faaliyeti ile uğraşanlara yapılan ödemeler esnasında, ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekmektedir. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra eden SMMM meslek mensuplarına yapılan ödemelerden % 20 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu kesinti bir ön vergilendirme niteliğinde olup, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.²¹⁴

²¹⁴ WEB_34. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 12.

SMMM meslek mensuplarının da içinde olduğu serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi – 1001 A” yı kayıtlı bulunulan vergi dairesine Dijital Vergi Dairesi/Defter Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda göndermeleri gerekmektedir.²¹⁵ GVK madde 92’ye göre, “*bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye’de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.*” GVK madde 117’ye göre, “*yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.*”²¹⁶

Geçici vergi ise takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle serbest meslek kazancı üzerinden % 15 oranında hesaplanmaktadır. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının da dâhil olduğu serbest meslek erbabı mükellefler 2022 takvim yılı vergilendirme dönemine ilişkin verilecek beyannamelerde geçerli olmak üzere ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe ret ve iade edilebilmektedir. Bu noktada mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş olan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.²¹⁷

²¹⁵ WEB_34. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 22.

²¹⁶ WEB_26. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²¹⁷ WEB_34. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, *age.*, s. 16.

2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevler

SMMM meslek mensuplarının muhasebe hizmeti verdikleri vergi mükellefleri adına yerine getirmeleri gereken bazı ödevleri bulunmaktadır. Bu başlık altında SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi adına yerine getirmeleri gereken ödevlerin kapsamı öncelikle 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu, ilgili yönetmelikler ve mecburi meslek kararları çerçevesinde detaylıca açıklanacak, yine bu bağlamda, yerine getirilmesi gereken ödevlerle ilgili çeşitli kaynaklarda farklı açılardan yapılan açıklamalara ve değerlendirmelere yer verilecektir. Aynı zamanda SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi adına yerine getirdikleri ödevler kapsamında yaşadıkları sorunlar da bu başlık altında bugüne kadar yapılmış olan akademik çalışmalar /araştırmalar ışığında detaylıca ele alınacaktır.

2.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevlerin Kapsamı

SMMM'lerin vergi mükellefi adına yerine getirdikleri ödevleri; 3568 sayılı meslek yasası, ilgili yönetmelikler ve mecburi meslek kararları kapsamında değerlendirmek ve çeşitli akademik araştırmalar/çalışmalar kapsamında farklı açılardan yorumlamak mümkündür.

2.2.1.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevlerin 3568 Sayılı Meslek Yasası, İlgili Yönetmelikler ve Mecburi Meslek Kararları Kapsamında Değerlendirilmesi

13.06.1989 tarihli ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu madde 2'de muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, diğer bir deyişle SMMM'lerin vergi mükellefi adına yerine getirmeleri gereken ödevler açıklanmıştır. 3568

Sayılı SMMM ve YMM Kanunu madde 2'ye göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:²¹⁸

“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, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,*
- c) *Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”*

03.01.1990 tarihli ve 20391 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 18 kapsamında SMMM’lerin çalışma konuları, diğer bir deyişle vergi mükellefi adına yerine getirdikleri ödevler tekrar açıklanmıştır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 18’e göre, SMMM’lerin çalışma konuları şunlardır:²¹⁹

- a) *“Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, mali tablolar ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,*

²¹⁸ WEB_33. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²¹⁹ WEB_37. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarihli, 20391 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf> (04.05.2024).

- b) *Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,*
- c) *Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik, değerlendirme, derecelendirme ve benzeri işleri yapmak,*
- d) *İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmi mercilerce belirlenecek işleri yapmak.”*

SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında madde 27 ve 28’de SMMM’lerin mükelleflere ait defter ve belgelerin saklanması ve iadesi ile yine mükelleflerin dosya düzeni hakkındaki ödevleri konusuna değinilmiştir.

SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik madde 27 ve 28’e göre, *“meslek mensupları kendilerine tevdi edilen defter ve belgeleri işlerinin gerektirdiği süre içinde iyi niyetle muhafaza etmek ve işin bitiminde iade etmek zorundadırlar. Şu kadar ki, defter ve belgelerin geri alınması, sahibine yazı ile bildirilmiş olmasına olduğu hallerde saklama mükellefiyeti bildirme tarihinden itibaren bir ay içinde sona erer. İşin bitiminden itibaren bir ay içinde sahipleri tarafından alınmayan defter ve belgeler bir yazı ile ilgililerin bağlı bulunduğu vergi dairesine teslim edilir.”* Ayrıca, *“meslek mensupları işlerini yaptığı gerçek ve tüzel kişiler için düzenli dosya tutmak zorundadırlar. Bu dosyalarda çalışma kağıtları, yazışmalar ve diğer lüzumlu bilgileri kapsayan belgeler saklanır.”*²²⁰

Aynı zamanda, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamındaki SMMM ve YMM’lerin Yapacakları Denetimlerle İlgili Çalışma Usul ve Esasları başlıklı üçüncü bölümde, SMMM’lerin yapacakları denetimlerde

²²⁰ WEB_37. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarihli, 20391 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

uygulayacakları çalışma usul ve esasları madde 48 ile madde 60 arasında detaylıca açıklanmıştır. Bu bağlamda, SMMM'lerin mükellefleri ile ilgili muhasebe fonksiyonlarını yerine getirirken, aynı zamanda denetim ile ilgili görevleri de üstlendiklerini söylemek mümkündür. SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamındaki üçüncü bölümde yer alan SMMM ve YMM'lerin Yapacakları Denetimlerle İlgili Çalışma Usul ve Esasları madde 50'de, SMMM ve YMM'lerin yapacakları denetim faaliyetleri ifade edilmiştir. Bu bağlamda madde 50'ye göre; *“kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca;*

- a) *Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp, kullanılmadığının,*
- b) *Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,*
- c) *Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin,*
- d) *Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,*
- e) *İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,*
- f) *Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,*
- g) *Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,*

- h) *Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetim standartlarına göre tespiti ile gerçekleşir.*²²¹

Ayrıca yönetmelik kapsamında SMMM ve YMM'lerin Yapacakları Denetimlerle İlgili Çalışma Usul ve Esasları ile ilgili bölümde madde 51 ve madde 58 arasında SMMM'lerin ve YMM'lerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken hangi aşamalardan geçecekleri detaylıca açıklanmıştır:²²² Bu aşamalar; denetim sözleşmesinin yapılması, denetim öncesi saptanacak hususların belirlenmesi, denetimin planlanması, denetimin kontrolü, bilgi ve belgelerin toplanması, denetim çalışma kağıtları ve çalışma dosyasının oluşturulması, kanunsuz işlemlerin bildirilmesi ve son olarak denetim raporunun hazırlanmasından oluşmaktadır.

15.07.1992 tarihli ve 21285 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik'in 5. ve 13. maddeleri arasında yer alan "Kayıt Düzeni", Belge Düzeni" ve "Raporlama Sistemi" başlıklı bölümlerinde, SMMM'lerin vergi mükellefi adına yerine getirecekleri ödevler kapsamında uyacakları kayıt ve belge düzeni ile raporlama düzeni hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

İlgili yönetmeliğin 5. maddesine göre, "*meslek mensupları, ilgili kanunlardaki defter, belge ve kayıt düzenlerine uyarlar.*" 6. maddesine göre, "*meslek mensupları, kendilerine gelen ve kendilerinin yolladığı ve mesleki faaliyetleri ile ilgili her türlü yazıyı bir gelen-giden evrak defterine kaydederler.*" Madde 7'ye göre ise "*meslek mensupları, gelen ve giden evrak ile mesleki faaliyetlerle ilgili düzenlenmesi gerekli belgelerin örneklerini dosyalarda toplarlar. Dosyalara yılbaşından sonuna kadar teselsül eden numaralar verilir, her mesleki faaliyet konusu için ayrı bir çalışma dosyası açılır, genel konularla ilgili yazılar ayrıca dosyalanır ve başka meslek mensuplarınca istenilen işlemler*

²²¹ WEB_37. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarihli, 20391 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²²² WEB_37. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarihli, 20391 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

için de ayrı dosya açılır.”²²³ İlgili yönetmeliğin 9. maddesine göre, “ihtiyaç duyulan durumlarda hizmet sunulan firmalara, üçüncü şahıslara, diğer resmi olan ve olmayan kuruluşlara gönderilen yazılar ile gelen cevaplar meslek mensubunun imzasını ve varsa mührünü taşıması gerekmektedir.”²²⁴ İlgili yönetmelikte son olarak madde 13’e göre, “meslek mensupları, yaptıkları çeşitli hizmetler dolayısıyla özet standart raporu, tasdik raporu, özel amaçlı rapor ve yardımcı rapor düzenlerler, özel mevzuatla istenen diğer raporlar da meslek mensuplarınca ilgili hükümlere göre düzenlenir.”²²⁵

18.10.2001 tarihli ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı” kapsamında meslek mensuplarının vergi beyannamelerinin imzalanması sırasında yapacakları “Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)” faaliyeti detaylıca açıklanmıştır. SUD faaliyeti de meslek mensuplarının vergi mükellefi adına yerine getirmesi gereken en önemli görevler arasında sayılmaktadır.

İlgili mecburi meslek kararının 3. maddesinde ve 4. maddesinde SMMM’lerin ilgili meslek kararı çerçevesinde mesleki çalışma yöntemi ve SUD faaliyeti hakkındaki konulara yer verilmiştir. Madde 3’te yer alan mesleki çalışma yöntemi kapsamında, “*VUK’un mükerrer 227. maddesine göre meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Ancak bu sorumluluktan meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması iki koşula dayandırılmıştır: birinci koşul, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğudur. Bu hükümlerle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek*

²²³ WEB_38. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik, 15.07.1992 tarihli, 21285 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21285.pdf> (26.05.2024)

²²⁴ WEB_38. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik, 15.07.1992 tarihli, 21285 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²²⁵ WEB_38. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik, 15.07.1992 tarihli, 21285 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

mensubunun yüklendiği görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dâhil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dahildir. İkinci koşul, söz konusu defterlerdeki kayıtların dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmasından, meslek mensubunca VUK'nun mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmalıdır. Burada belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır. Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimini yapmaları gerekir.” Madde 4'e göre “uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve Devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Bu nedenle VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin konusunu, işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur. Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır. VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre yapılacak SUD faaliyeti karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için vergi revizyonu olmadığı gibi, doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen YMM'lerin tasdik faaliyeti de değildir. Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu

ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir.”²²⁶

İlgili mecburi meslek kararının 5. Maddesinde Sınırlı Uygunluk Denetim Süreci, diğer bir deyişle SMMM’lerin SUD faaliyeti görevini yerine getirirken hangi aşamaları geçirdikleri şu şekilde ifade edilmiştir:²²⁷

“VUK’nun mükerrer 227’nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında SUD süreci şu aşamaları içerir:

- a) Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ile anlaşılıp işin alınması,*
- b) Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin planlanması,*
- c) Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin yürütülmesi,*
- d) Sınırlı uygunluk denetiminin sonuçlandırılması ve rapora bağlanması,*
- e) Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin kalite kontrolü.”*

İlgili mecburi meslek kararı çerçevesinde madde 8’de SMMM’lerin SUD’un yürütülmesi esnasında mükelleflerinin defter tutma yükümlülüğüne göre yapması gereken işlemler şu şekilde ifade edilmiştir:²²⁸

“İşletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür:

- Defter kayıtları ile matematiksel hata ve hilelerin saptanması*
- Hesap özetlerinin kayıtlara uygun olup olmadığı,*

²²⁶ WEB_39. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227’inci Maddesinde Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 tarihli, 24557 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm> (27.05.2024)

²²⁷ WEB_39. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227’inci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 tarihli, 24557 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²²⁸ WEB_39. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 tarihli, 24557 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

- *Envanter listelerinin kontrolü,*
- *Amortisman hesaplarının yeniden yapılarak test edilmesi*
- *Yıl sonu kapanışları yapılarak devirlerin denkleştirilmesinin kontrolü,*
- *Ödeme kaydedici cihaz raporlarının, katma değer vergisi beyannamelerinin, ücret bordrolarının ve muhtasarların kontrolü.*

Bu tür defter tutan işletmelerin SUD faaliyetinde belirtilenlerden yalnız ilgili olanları uygulanır.”

“Bilanço esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür:

a) Muhasebe Denetimi

- *Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların saptanması*
- *Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin saptanması*
- *Kullanılan hesap planının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uyup uymadığının saptanması,*
- *Türk Muhasebe Standartlarına uyulup uyulmadığı,*
- *Muhasebe yöntem ve politikalarını bir örnek dönem ile karşılaştırarak, değişiklik varsa nedenlerinin araştırılması*

b) Bilanço Denetimi

- *Aktif ve Pasif hesapların denetimi,*
- *Dönem içi mizanların hesaplara uygunluğu ve bu mizanların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,*
- *Bilanço gününden önce meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların kontrolü,*

- *Yıllonu düzenleyici kayıtlar (amortisman, karşılık, yeniden değerlendirme, reeskont gibi) ile kapanış kayıtlarının kontrolü.*

c) *Gelir Tablosunun Denetimi*

- *Kullanılan 7/A veya 7/B sisteminin işleyişinin incelenmesi,*
- *Gelirlerle, bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,*
- *Hasılat ve maliyet hesaplarının incelenmesi*
- *Gelir ve gider hesaplarının ilgili yasalara uygunluğunun denetimi.*

d) *Vergi Denetimi*

- *Muhasebe belgelerinin bu mecburi meslek kararında belirtilen sınırlar içinde mevzuata uygunluğu,*
- *Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,*
- *Yapılan yeniden değerlemenin ve karşılıkların vergi mevzuatına uygunluğu,*
- *Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun test edilerek saptanması,*
- *Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mevzuata uygunluğunun test edilerek saptanması,*
- *Ücret bordrolarının test edilmesi*

e) *Finansal Tabloların Test Edilmesi*

- *Bilanço ve gelir tablosu ve varsa diğer ek finansal tabloların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği formatına uygunluğu,*
- *Bilançoların defterlere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü,*

- *Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye aktarılmasının yasalara uygunluğunun denetimi.*

Bu tür defter tutan işletmelerin SUD faaliyetinde yukarıda belirtilenlerden yalnız ilgili olanlar uygulanır.”

Son olarak 26.01.1996 tarihli ve 22535 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Emanet Para Makbuzu ile İlgili Mecburi Meslek Kararı” çerçevesinde, meslek mensupların vergi mükellefi adına görevlerini yerine getirirken uymaları gereken önemli bir konuya yer verilmiştir. İlgili mecburi meslek kararının 1. Maddesine göre, *“meslek mensupları müşteri adına üçüncü kişilere (Vergi Dairesi, SSK, Bağkur ve benzeri kurumlara) ödeme yapmak üzere her ne isim altında olursa olsun, mali değerler (para, çek, senet, menkul değerler ve benzerlerini) alamazlar.”*²²⁹

2.2.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevlerin Farklı Açılardan Değerlendirilmesi

Bu çalışmanın “2.1. Vergi Mükellefi Olarak SMMM’ler” başlıklı bölümünde, VUK ile diğer kanunlarda düzenlenen ve serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden SMMM meslek mensuplarının da dâhil olduğu vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili ödevleri hakkındaki bilgilere kısaca yer verilmiştir. Buna göre, mükelleflerin ödevleri; bildirim ödevleri (işe başlama, değişiklikler, işi bırakma), defter tutma ve tasdik ödevi, belge temini ve iptali ödevi, defter, kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi, belge düzenleme ve belge düzenine uyma ödevi, beyanname ödevi, verginin ödenmesi ödevi ve diğer ödevler şeklinde ifade edilmiştir. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu, ilgili yönetmelikler ve mecburi meslek kararları çerçevesinde de, mükelleflerin yerine getirmeleri gereken bu ödevlerini onlar adına yapan kişiler SMMM olarak tanımlanmış ve söz konusu SMMM’lerin görevleri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu bağlamda, çeşitli akademik araştırmalarda/çalışmalarda da SMMM’lerin vergi mükellefi adına yerine getirmeleri gereken ödevler konusunda farklı açılardan açıklamalara ve değerlendirmelere yer

²²⁹ WEB_40. Emanet Para Makbuzu İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, 26.01.1996 tarihli, 22535 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22535.pdf> (27.05.2024).

verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, bu akademik araştırmalar/çalışmalar kapsamında yapılan açıklamalara ve değerlendirmelere detaylıca değinilmiştir.

Muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin özellikleri genel olarak değerlendirildiğinde, 3568 Sayılı yasa ile yasal bir kimlik kazanan muhasebe ve mali müşavirlik mesleği, hizmet sektöründe önemli bir alanı oluşturmaktadır. Sundukları hizmetler bağlamında yarı kamusal bir görev üstlenen meslek mensupları bir yandan mükelleflerinin varlıklarındaki parasal değişimi ifade eden her türlü işlemin kayıtlara alınmasını ve yasal çerçevede tanımlanan vergi beyannamelerinin hazırlanması işini yerine getirirken, aynı zamanda da devletin vergi toplama işlevine, üstlenmiş oldukları sorumluluklarla katkıda bulunmaktadır. 3568 sayılı yasa bağlamında mesleği icra eden meslek mensupları “hizmet” sunmaktadırlar. Bu hizmetlerin bir kısmı mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinden kaynaklanmakta, bir kısmı da müşterilerin kendi işlerini daha rasyonel temellere dayandırmak üzere bilgi alma gereksinimlerinden doğmaktadır.²³⁰ Ayrıca, mali müşavirlik hizmetlerinin özelliklerini “dürüstlük, mesleki bilgi, tarafsızlık, sır saklama, iş disiplini, güvenilirlik, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabetten kaçınma” şeklinde ifade etmek mümkündür.²³¹

Bu bağlamda tekrar 3568 sayılı meslek kanunun ilgili maddesi uyarınca tanımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin konusundan yola çıkılarak SMMM’lerden yerine getirmeleri beklenen ve istenen görevler, diğer bir deyişle SMMM’lerin vergi mükelleflerine sundukları hizmetler; kanuni defterlerini tutma, finansal tabloları düzenleme, beyanname düzenleme, denetim ve danışmanlık hizmetlerini sunma şeklinde sıralanabilmektedir.²³² Vergi mükellefleri ile onların adına faaliyet gösteren mali müşavirler arasındaki ilişkilerde, diğer bir deyişle mali müşavirlerin mükellefleri adına yerine

²³⁰ Cemal Yükselen ve Hüsniye Örs, “Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Başarısızlık Eğrisi ve Pazarlama Stratejileri Üzerine Öneriler”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1/1, 2014, s. 2.

²³¹ İpek Eskişekerci, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Müşteri İlişkileri Yönetimi ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2011, s. 35-36’ dan Cemal Yükselen, *Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Sayı: 39, 2002, s. 11.

²³² Mutlu Yoruldu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Aydın 2019, s. 79.

getirdikleri görevler (hizmetler) kapsamında ortaya çıkan faaliyet alanları; muhasebe kayıtlarını tutma, işyeri açılış ve kapanış işlemleri, işçi giriş çıkış bildirimleri, tasdik ve tescil işlemleri, bilirkişilik, dava işlemleri, tahkim işleri, müşavirlik, muhasebe sistemlerini kurma, ve geliştirme, beyannameleri ve diğer belgeleri düzenleme, defter tutma, inceleme ve denetim şeklinde ifade edilebilmektedir.²³³ Muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri adına ya da çalışmış oldukları işletmelerde/organizasyonlarda sunmuş oldukları hizmetleri, diğer bir deyişle mükellefleri adına ya da çalışmış oldukları işletmelerde yerine getirdikleri görevleri; işletme yönetimi açısından sunulan hizmetler, finansal açıdan sunulan hizmetler ve vergisel açıdan sunulan hizmetler olarak da gruplandırmak ve bu bağlamda değerlendirmek de mümkündür.²³⁴ Yönetim süreci içerisinde muhasebe meslek mensuplarının görevlerini; sayısal bilgilerin analizi ile ortaya çıkacak sonuçları değerlendirme yanında geçmiş tecrübe ve bilgi birikimini kullanmak suretiyle, işletmelerin mevcut ve planlanan faaliyetlerini incelemek, işletme sermaye ihtiyacı ve karlılık politikalarına finansal destek ile birlikte yönetsel açılardan da öngörülerde bulunmak, vergi sonrası getirilerin arttırılmasına yönelik verilecek kararlara destek olmak, şirketin insan kaynakları politikalarını belirlemek, geleceğe dönük büyüme hedeflerini belirlemek, yeni yatırım aşamasında destek sunmak, şirket birleşmeleri konusunda vereceği destekler gibi yönetsel açıdan alınacak daha birçok kararda fayda sağlamak olarak sayabilmek mümkündür. Muhasebe meslek mensupları yönetimin önemli bir parçası olmakla birlikte aynı zamanda, bu kişilerden beklenen diğer bir görev ise finansal durumlarla ilgili bilgileri hazırlamasıdır. Böylece, mali kayıtları tutmak ve işletmenin belirli bir tarihteki mali durumunu konu edinen finansal tablolar hazırlamak ve ayrıca bu mali verileri çeşitli biçimlerde bir araya getirerek yöneticiye rehber olabilecek türde raporları hazırlamak da meslek mensubunun görevleri arasında sayılabilmektedir. Son olarak meslek mensuplarının vergisel açıdan vermiş olduğu hizmetleri; çeşitli vergi alanlarında vergi danışmanlığı yapmak, vergi anlaşmazlıklarını çözmek, vergiye konu olan matrahın denetlenmesi, mükelleflerin vergi yükünü azaltmaya yönelik kanun çerçevesinde

²³³ Engin Hepaksaz, “Vergi Mükellefi – Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki - Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20/1, 2018, s. 235.

²³⁴ Fehmi Karasioğlu ve İbrahim Emre Göktürk, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükelleflere Hizmet Sunum Kriterleri: Konya İli Örneği” *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 123, 2008, s. 2.

çalışmalarda bulunmak ve aynı zamanda görevi olmamasına rağmen vergi ödemelerini gerçekleştirmek şeklinde ifade etmek mümkündür.²³⁵ Muhasebe meslek mensuplarının sunmuş oldukları hizmetler ve yerine getirdikleri görevler kapsamında yapılan tüm bu açıklamalar ve farklı açılardan yapılan değerlendirmeler göz önünde tutulduğunda muhasebecinin yaptığı işler aşağıdaki şekilde açıklanabilmektedir:²³⁶

- Bir işletme içerisindeki finansal özellikteki tüm işlemlerle bağlantılı olayları yazan, özetleyen, sınıflayan, yorumlayan, analiz edip sonuçlarını ilgili kişilere raporlayan kişidir.
- Denetim ve bütçeleme maksadıyla vergi üreten kişidir.
- Yönetim faaliyetlerini takip eden kişidir.
- Muhasebe politikalarını şekillendiren kişidir.
- Finansal raporları ve hesap planını tasarlayan kişidir.
- Muhasebe faaliyetlerinin takibini sağlayan kişidir.
- Yönetimin ihtiyaç duyduğu özel raporları hazırlayan kişidir.
- Vergiyle bağlantılı işlemleri takip eden ve beyannameleri oluşturan kişidir.

SMMM'ler söz konusu görevlerini yerine getirirken, diğer bir deyişle sundukları hizmetler esnasında; devletin vergi gelirlerinin arttırılması ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konularında da önemli roller üstlenmektedirler. Bu bağlamda da SMMM'ler vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında bir "mali köprü" görevi görmektedirler. Diğer bir deyişle, SMMM'ler hukuki niteliğe haiz olarak gerçekleştirilen aracılık sözleşmesine istinaden, vergi mükellefi adına vergisel ve mali bütün ödevleri yerine getirirken, aynı zamanda da vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almayı amaçlayan bir konumda

²³⁵ F. Karasioğlu ve İ. E. Göktürk, *agm.*, s. 2.

²³⁶ Diren Taşçı, " Türkiye'de Muhasebe Mesleği, Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Sorunları ve Beklentileri: Kars – Ardahan – Iğdır İllerinde Bir Araştırma", Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kars 2019, s. 56'dan Sabri Bektöre ve Halim Sözbilir, *Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, Eskişehir 1990, s. 10-17.

da bulunmaktadır.²³⁷ Mükelleflerine, danışmanlık hizmeti sunan SMMM'lerin parasal işlemlerle ilgili işletmeyi doğru bir şekilde yönlendirmesi sonucunda muhasebe sürecinin etkinliği artmaktadır. Bu bağlamda da SMMM'lerin görevi "uygunluk" ilkesinden sapmadan muhasebe sürecini yönetmesi ve dönem sonunda da işletmenin ticari performansını doğru bir şekilde ortaya çıkarmasıdır. Diğer bir deyişle, muhasebe süreci vergi mevzuatına uygun olarak gerçekleştirildiğinde, ilgili kurumlar vergi tahsilatını tam olarak yapabilecek ve vergi kayıp ve kaçağı yaşanmayacaktır. Muhasebe sürecinin de vergi mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesi; gerçeği yansıtmayan ve sahte belgelerin kullanılmaması, vergi beyannamelerinin tam ve gerçek verilerle hazırlanması, kanunen gider olarak kabul edilmeyen harcama tutarlarının muhasebe kayıtlarına alınmaması ve matrahın doğru olarak tespit edilmesi ile mümkün olmaktadır. Muhasebe sürecinin vergi mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlayan bu hususlar aynı zamanda, olası bir vergi denetiminde, ikmalen veya re'sen tarhiyata konu olabilecek bir matrah farkı ortaya çıkması durumunu da asgari düzeye indirecektir.²³⁸ Aynı zamanda muhasebe sürecinde girdilerin maddi ve şekli olarak usulüne uygun olup olmadığının kontrol edilmesi, vergi matrahını etkileyen maddi hataların belirlenmesi, ticari kârın tespitinde dikkate alınmış olan, ama vergi kanunlarınca kabul edilmeyen giderlere ait belgelerin, SMMM'ler tarafından vergi beyannameleri hazırlanırken dikkate alınması vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda mükellefin defterini tutan SMMM'lerin sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belgelerin düzenlenip düzenlenmediğini kontrol etmesi vergi matrahının aşındırılması ihtimalini de ortadan kaldırmaktadır. Böylece girdileri oluşturan, her yönüyle gerçek belgelerin muhasebe defterlerine usulüne uygun bir şekilde tam, doğru ve düzenli olarak kaydedilmesi ve aynı zamanda mükellefin yaptığı ölçüsüz harcamalara ait belgelerin gider unsuru olarak dikkate alınmaması ve parasal nitelikteki işlemlerin defter-i kebirde detaylı bir şekilde gösterilmesi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde olumlu katkı sağlamaktadır.²³⁹ Muhasebe meslek

²³⁷ Mutlu Yoruldu ve Nilüfer Zeynep Yoruldu, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1/1, 2016, s. 64.

²³⁸ Hatice Mehveş Bilginer ve Mahmut Yardımcıoğlu, "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü", *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 5/2, 2022, s. 144.

²³⁹ M. Yoruldu, *age.*, s. 124-125.

mensuplarının vergileme sürecinde üstlenmiş oldukları roller, devletin vergi gelirlerinin arttırılmasında önemli etkilere sahiptir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi gelirlerinin arttırılması amacıyla üstlenmiş oldukları rolleri; vergi mevzuatının günün koşullarına uygun hale getirilmesini sağlamaları açısından, vergi yönetiminin etkinliğinin arttırılmasına katkı sağlamaları açısından, vergi yargısının etkinliğinin arttırılması konusunda destek sağlamaları açısından ve son olarak kayıt dışı ekonominin ve vergi kayıplarının önlenmesini sağlamaları açısından değerlendirmek ve bu başlıklar altında incelemek de mümkündür.²⁴⁰

2.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevler Kapsamında Yaşadıkları Sorunlar

Muhasebe mesleği, özel ve kamu işletmelerinin muhasebe ve denetim ile ilgili tüm iktisadi eylem ve faaliyetlerini yasaların, kuralların, ilkelerin, standartların öngördüğü şekilde ve tarafsız, nesnel, sırtutar ve güvenilir bir tutumla gerçekleştirilmesini sağlayan bir meslek dalıdır.²⁴¹ Türkiye’de de 3568 Sayılı kanun ile yasal bir kimlik kazanan SM, SMMM ve YMM mesleklerinin önemi de ekonomideki gelişmelere bağlı olarak her geçen gün artmaktadır. Bu bağlamda, finansal raporlama ile birlikte denetim niteliklerinin de ön plana çıkmasıyla beraber muhasebe meslek mensuplarına önemli görev ve sorumluluklar yüklenmiştir.²⁴² Bu görev ve sorumluluklar kapsamında, diğer tüm mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de kurallarda ve kararlarda anlaşamama, değer yargılarında çelişkiye düşme ve bazı mesleki problemler görülmektedir.²⁴³ Globalleşme kavramı ve bunun neticesinde gelişen ekonomiler ve şirket yapılarının daha büyük ölçekli ve karmaşık hale gelmesinin yanı sıra, hızlı ve sürekli değişen mevzuat, muhasebe meslek mensubu sayısında yaşanan hızlı artış, ücretlerle ilgili ortaya çıkan haksız rekabet kavramı ve müşteri beklentilerinin sürekli artması gibi sebeplerden dolayı muhasebecilik mesleği daha stresli

²⁴⁰ A. K. Turan, *age.*, s. 93-106.

²⁴¹ Ahmet Gökğöz ve Mustafa Zeytin, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17/1, 2012, s. 478’den Cemal İbiş, “Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği”, *17. Türkiye Muhasebe Kongresi*, 2002.

²⁴² Şeref Kalaycı ve Ömer Tekşen, “Muhasebe Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 31, 2006, s. 91.

²⁴³ (2) M. H. Ayboğa, *agm.*, s. 327.

ve yorucu bir meslek haline gelmekte ve yine bu nedenlere bağlı olarak meslek birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadır.²⁴⁴ Muhasebe meslek mensupları, meslek hayatları boyunca çok çeşitli ve yıpratıcı sorunlarla karşı karşıya kalmakta ve bu sorunların net bir şekilde belirlenebilmesi ve çözüme kavuşturulması için de meslek ile ilgili kuruluş ve örgütler gayret göstermekte ve bu sorunları dile getirmektedirler. Meslek ile ilgili kuruluş ve örgütlerin bu gayretleri sonucunda sorunların bir kısmına çözüm bulunsa da günümüz bilişim çağında yeni güncel sorunlar, eski sorunların yerini almaktadır.²⁴⁵

Yapılan birçok akademik araştırma/çalışma neticesinde SMMM'lerin vergi mükellefleri adına yerine getirdikleri ödevler kapsamında yaşadıkları ortak sorunlar belirlenmiş ve çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir. Bu ortak sorunların en önemlilerini; "SMMM'lerin sürekli kendilerini yenilemeleri ve güncel tutmaları ile ilgili eğitim sorunları", "mali müşavirlerin yapmış oldukları görevlerin ve vermiş oldukları hizmetlerin toplumda yanlış algılanması ile ilgili sorunlar", "haksız rekabet sorunları (asgari ücret tarifesinin düşüklüğü, asgari ücret tarifesinin altında ücret teklifi, ücret tahsilatında yaşanan problemler)", "bürokratik işlemlerin yoğunluğu ve yavaşlığı ile kamu kurumları ile ilişkilerden kaynaklanan sorunlar", "mevzuatı sürekli/sık değişmesi, karışık olması ile ilgili sorunlar", "çalışma sürelerinin uzunluğu, yoğun iş stresi ve kapasitesinin üzerinde iş kabulünden kaynaklanan sorunlar", "etik kurullarla ilgili sorunlar", "meslek mensuplarının kariyer ilerlemesi ile ilgili sorunlar", "belgesiz, ehil olmayan, kaçak ve korsan olarak mesleği ifa edenler ile ilgili sorunlar", "meslek mensuplarının mükellefleri ile ilişkilerinden kaynaklanan sorunlar", "teknolojik gelişmeler konusunda yaşanan sorunlar", "vergi kayıp kaçakları (kayıt dışı ekonomi) ile ilgili yaşanan sorunlar" ve "mükelleflerin eğitim ve bilinç düzeyinin düşük olması ile ilgili sorunlar" olarak ifade etmek mümkündür.²⁴⁶

²⁴⁴ Şakir Dızman ve Selami Güney, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları Kamu'da Karşılaşılan Olumsuzluklar ve Beklentiler (Erzincan İli Uygulaması)", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3/16, 2015, s. 98.

²⁴⁵ İsmail Arslan, "Muhasebe Mesleğinin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Erciyes Akademi Dergisi*, 36/1, 2022, s. 9.

²⁴⁶ E. Hepaksaz, *agm.*, s. 239-243; İ. Arslan, *agm.*, s. 8-14; D. Taşçı, *age.*, s. 74-76; Bedriye Akgün, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri", Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Adıyaman 2018, s. 16-22; Adnan Dede Güçlü, "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Yolları", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş 2007, s. 25-29; Teoman Akpınar ve Nazlı Çağıl Küçüköksel, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Yaşamlarında Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/1, 2020, s. 47-52.

2.2.2.1. Eğitim Sorunları

Yeni gelişmeler ve değişimler muhasebe ve vergi uygulamalarını etkilemekte, böylece muhasebe mesleğinin de icrası son derece dinamik bir süreci gerektirmektedir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının sürekli kendilerini yenilemeleri diğer bir deyişle kendilerini her konuda güncel tutmaları, mesleğin gereklerinin yerine getirilmesi açısından son derece önem taşımaktadır.²⁴⁷ Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları; ülke ekonomisinin kalkınması ile toplumsal gelişme ve ilerlemede önemli roller üstlendiğinden, bu kişilerin; iyi eğitim almış, sürekli kendini geliştiren ve geniş vizyona sahip bireyler olması gerekmektedir. Nitekim, yapılan bazı akademik araştırmalar/çalışmalar, Türkiye’de muhasebe mesleğinde eğitim ile ilgili sorunların var olduğunu ve buna ilişkin çözüm önerilerinin getirilmesinin ve bu çözüm önerilerinin hayata geçirilmesinin gerekli olduğunu destekler niteliktedir.

Tablo 2. Eğitim Sorunlarına İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Johnson (1996)	*Muhasebe mesleğinin statüsü ile Muhasebe eğitiminin kalitesi arasında pozitif bir korelasyon bulunmuştur. Ayrıca yapılan çalışmada, muhasebe eğitimi ile ilgili sürekli girişimlerde bulunmanın, mesleğin kalitesini ve statüsünü korumada ve geliştirmede önemli etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır.
	*Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının müşterilerine sunduğu hizmetlerin kalitesinin müşteri

²⁴⁷ E. Hepaksaz, *agm.*, s. 239.

Banar ve Ekergil (2010)	memnuniyetini doğrudan etkilediği saptanmıştır. Bu müşteri memnuniyetinin artırılabilmesi için de sürekli ve nitelikli bir eğitimin, sektörel uzmanlaşmanın, iletişim yeteneklerinin ve araçlarının artırılmasının bir gereklilik olduğu belirlenmiştir.
Yalçın (2012)	*Araştırmanın sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları verilen hizmet kalitesinin farkında olup, bu kaliteyi arttırmaya yönelik çalışmaları desteklemektedirler. Bunun yanı sıra, meslek mensuplarının meslek içi eğitimlere de önem verdikleri tespit edilmiştir.
Işık vd. (2015)	*Çalışmanın sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının eğitim konusunun son derece önemli olduğu ortaya çıkmıştır. Buna istinaden, mesleğe yönelik eğitimlere önem verilmeli, AB mevzuatı doğrultusunda uluslararası sisteme de entegre olabilecek şekilde bir müfredat oluşturulmalı ve meslek içi eğitimler daha fazla önemsenmelidir.
	*Çalışmanın sonucunda katılımcıların beyanlarından biri de şu şekilde olmuştur: "üniversitelerde verilen teorik muhasebe bilgilerinin yetersiz olması ve uygulama ile tam uyuşmaması sorun olarak

Aydemir (2015)	karşımıza çıkmaktadır." Bu bağlamda denilebilir ki, çalışmaya katılan meslek mensupları mesleklerinin eğitimi ile ilgili ciddi sorunlar yaşamaktadırlar.
Öztürk ve Şimşek (2017)	*Yapılan araştırma sonucunda, meslek mensuplarının meslek öncesi eğitimlerde pratik uygulamalara ağırlık verilmemesinden rahatsız oldukları görülmüştür.
Alvi Mohsin (2017)	*Yapılan çalışma sonucuna göre, her meslek kendi fonksiyonlarını iyi bir şekilde yerine getirmek için en son eğitimleri almak ve becerileri kazanmak durumundadır. Diğer alanlarda olduğu gibi, muhasebe de sürekli gelişen bir meslek dalıdır. Aynı zamanda bir işletmenin her bir departmanı muhasebe verilerine ve raporlarına ihtiyaç duymaktadır. Bu konuda bilgi teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak muhasebe meslek mensupları sürekli eğitimler almalı ve bilgi teknolojileri konusunda becerilerini geliştirmelidirler.
Karasioğlu ve Garip (2019)	*Araştırma sonucuna göre en çok sorun olan konular, kalifiyeli eleman bulunması ve e-uygulamalar konusunda verilen eğitimlerin eksikliği olmuştur.

Ede ve Karahan (2020)	*Araştırmada "SMMM'ler kişisel ve mesleki gelişim açısından kendilerini eğitim almaktan uzak tuttuklarını, ayrıca meslek içi eğitimlere katılım sağlamakta zorluk yaşadıklarını belirtmişlerdir.
-----------------------	--

Aynı zamanda, yabancı yazılım firması Netsuite'in ürün pazarlama müdürü Scott Beaver'a göre en önemli muhasebe sorunlarından biri muhasebe meslek mensuplarının eğitimi/beceri kazandırılması problemidir. Beaver, otomasyon artarken meslek mensuplarının var olan yeteneklerinin daha da geliştirilmesi ve yeni yeteneklerin de ortaya çıkarılması için eğitimin çok önemli bir unsur olduğunu ifade etmektedir. Teknik yeteneklere ek olarak yazılı ve sözlü iletişim konusunda da beceriler kazanmaya/eğitime önem verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, sürekli verilen düzenli eğitimler çalışanların moralini ve motivasyonunu yükseltmektedir.²⁴⁸

Yabancı teknoloji firması Thomson Reuters'in yaptığı bir araştırmaya göre, muhasebe eğitimi özellikle 2023'de firmaların odak noktası konumuna gelmiştir. Çünkü yapılan araştırmada katılımcıların % 52'si çalışanlarının vergi teknolojileri üzerine eğitim alması gerektiğini, % 42'si ise vergi dışında farklı muhasebe teknolojileri konusunda çalışanlarının eğitim alması gerektiğini belirtmişlerdir.²⁴⁹

Accountingprofessor.org web sitesinin yazarlarından Danica De Vera'ya göre de, eğitim muhasebe süreçleri konusunda çözülmesi gereken bir problem olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü muhasebe çok teknik bir alan olmakla birlikte, vergi yükümlülüklerini hesaplayabilmek, finansal tabloları analiz edebilmek ve raporlar yazabilmek için gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmak gerekmektedir ve dolayısıyla teknik olan bu konularda eğitimler alınması gerekmektedir. Aynı zamanda, iletişim becerilerinin kazanılması için de eğitimler alınması büyük önem arz etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının kariyer

²⁴⁸ WEB_42. Scott Beaver, "16 Biggest Accounting Challenges and Solutions in 2024", Oracle NetSuite web site, <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/accounting-challenges.shtml> (24.05.2024).

²⁴⁹ WEB_43. "Top Accounting Issues in 2023", Thomson Reuters web site, <https://tax.thomsonreuters.com/blog/top-accounting-issues-in-2023/> (24.05.2024).

hayatları boyunca, hangi bilgi ve yeteneklere sahip olmaları gerektiğini tespit etmeleri ve ona göre eğitimler almaları gerekmektedir.²⁵⁰

2.2.2.2. Yanlış Algılanma Sorunu

Beyan esasına dayalı modern çağın vergileme anlayışında muhasebe meslek mensupları, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında köprü vazifesi görmektedirler. Ancak muhasebe meslek mensuplarının yerine getirmiş oldukları görevler, sadece mükelleflerin vergileme süreçleri ile ilgili olmayıp, işletme ile ilgili mali bilgilerin tamamını kapsayıcı niteliktedir. Bu bağlamda, meslek mensuplarının sunmuş oldukları tam, doğru, tarafsız, kaliteli ve zamanlı muhasebe bilgisi muhasebeye taraf olan tüm çıkar grupları için çok büyük önem arz etmektedir.²⁵¹ Bu açıdan değerlendirildiğinde, muhasebe meslek mensupları işletmelerin sadece ekonomik faaliyetlerini ilgili defterlere kaydeden kişiler olarak algılanmamalıdır. Meslek mensupları aynı zamanda, bu bilgileri kaydetmelerinin yanı sıra, bu muhasebe bilgilerini işletmenin çeşitli karar süreçlerinde kullanılabilir veriler haline getiren meslek sahipleri olarak algılanmalı ve tanınmalıdırlar.²⁵² Ancak yapılan saha araştırmalarında/çalışmalarında muhasebe meslek mensupları, toplumda vergi muhasebecisi olarak algılandıklarını ve bu bağlamda muhasebecilik mesleğinin sadece işletmeler/organizasyonlar ile Gelir İdaresi arasındaki ilişkileri yürütmeye aracılık görevini üstlenen bir meslek grubu olarak tanındığını/bilindiğini belirtmektedirler. Bu durum aynı zamanda, meslek mensuplarının iş tatminini olumsuz yönde etkilemektedir.²⁵³

²⁵⁰ WEB_44. Danica De Vera, "12 Major Challenges Faced By the Accounting Profession (With Solutions)", Accountingprofessor web site, <https://accountingprofessor.org/12-major-challenges-faced-by-the-accounting-profession-with-solutions/> (24.05.2024).

²⁵¹ Abdülkerim Daştan, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25/2, 2011, s. 183.

²⁵² M. Altan, *agm.*, s. 30.

²⁵³ Ali Alagöz ve Yunus Ceran, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri ile Mesleki Vizyon Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Konya İli Uygulaması", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7/14, 2007, s. 306.

Tablo 3. Yanlış Algılanma Sorununa İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Altan (2004)	*Çalışmada, muhasebecilerin toplumun bütün katmanları tarafından ortak bir algılanma düzeyi bulunmamakla birlikte, muhasebecilerin sürekli ilişki içerisinde olduğu toplum katmanlarının, muhasebecileri bütün yönleriyle olumlu olarak algıladığı, ilişki içerisinde olmadığı toplum katmanlarının olumsuz yönde algıladığı veya tanımadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Kalaycı ve Tekşen (2006)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebecilerin en önemli sorunlarından biri mükellefler tarafından en az vergi ödeten muhasebecinin en iyi muhasebeci olarak algılanmasıdır.
Yayla (2007)	*Araştırmada ulaşılan sonuçlara göre, anketörler cevaplama sürecinde açık uçlu olarak yaptıkları yorumlarda "iyi bir mesleğe sahibiz ancak mesleğimizin kıymeti bilinmiyor", "mesleğimiz önemlidir, ancak mükellef tarafından önemi yeterince anlaşılmıyor" gibi ifadelerde bulunmuşlardır.
Özulucan vd. (2010)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının en önemli problemlerinden biri de mükelleflerin muhasebecilere olan güvensizliği ve yine mükelleflerin muhasebeyi önemsiz görmeleridir.

Biyay (2012)	*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensupları toplumun mesleklerine saygı duymadığını ve mesleklerinin yeterli saygınlığa kavuşmadığını belirtmektedirler.
Yıldırım ve Güney (2012)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları mükelleflerin muhasebeyi gereksiz görmelerini bir sorun olarak gördüklerini ve mükelleflerin muhasebeye sadece vergi boyutu ile yaklaştıklarını beyan etmişlerdir.
Tugay ve Tekşen (2014)	*Çalışmanın sonucunda, muhasebecilerin dile getirdikleri en önemli sorunlardan birinin, en az vergi ödeten muhasebecinin en iyi muhasebeci olarak algılanması olduğu belirlenmiştir.
Aydemir (2015)	*Çalışma sonucuna göre, katılımcıların çoğunluğu toplum tarafından yeterli saygıyı görmemekten şikayet etmişlerdir.
Deran ve Beller (2017)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensupları en önemli sorunlardan biri olarak, mükelleflerin muhasebe mesleğine yeteri kadar önem vermemelerini görmektedirler.
Alvi Mohsin (2017)	*Çalışmanın sonucuna göre, işletmeler ve organizasyonlar için muhasebe departmanının önemi, özellikle yapmış olduğu muhasebe kayıtları ve sonucunda çıkarmış olduğu raporları sebebiyle çok daha iyi anlaşılmaktadır. Ancak hala muhasebe mesleğinin toplumdaki prestij ve itibar/saygınlığı konusunda sorunları

	bulunmaktadır. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarına gereken önemin verilmesi ve toplumda saygınlıklarının arttırılması gerekmektedir.
Aratoğlu (2020)	*Çalışmanın sonucuna göre, araştırma kapsamındaki % 89 meslek mensubunun "itibar ve saygınlık", "gerekli itibar ve saygının gösterilmediği" konusunda hemfikir oldukları tespit edilmiştir.
Küçüköksel ve Akpınar (2020)	*Araştırma sonuçlarına göre, "SMMM mesleğinin saygın bir meslek olduğuna inanıyorum" fikrine "katılıyorum" diyenlerin oranı % 31,5, "kesinlikle katılıyorum" diyenlerin oranı %20,4 olarak belirlenmiştir. Diğer bir deyişe araştırma sonucunda, muhasebe mesleğinin saygın bir meslek olmadığına inanan ya da bu konuda kararsızlığını ifade eden % 40'ın üzerinde bir meslek mensubu bulunmaktadır.

Mississippi Üniversitesi'nin SMMM meslek mensuplarının temel sorunları üzerine yazdığı raporda da, yaptıkları işlemlerin ve işlemlerin sonuçlarının tam olarak anlaşılması ya da toplum tarafından yeterince tanınmaması, meslek mensupları açısından önemli bir sorun olarak kabul edilmektedir.²⁵⁴

²⁵⁴ WEB_45. A Report by the AICPA Future Issues Committee, "Major Issues For the CPA Profession and the AICPA", University of Mississippi web site, https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1050&context=aicpa_comm (04.06.2024).

2.2.2.3. Haksız Rekabet Sorunu

Muhasebecilerin yaşamış olduğu sorunların en önemlilerinden biri de hiç şüphesiz haksız rekabet konusudur. Muhasebe meslek mensuplarının birbirlerine karşı sorumluluğu ve haksız rekabet yapmamaları gibi konular meslek hukukunda düzenlenmiştir. Ancak uygulamada, ilgili kanunda da bahsi geçen düzenlemeleri dikkate almayanlar bulunmaktadır.²⁵⁵

Haksız rekabet ile ilgili genel hükümler 6102 Sayılı TTK'da 54. ve 63. maddeler arasında düzenlenmiştir.²⁵⁶ 14.02.2011 tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'nun dördüncü kısmı "Haksız Rekabet" konusunu açıklamaktadır. Bu kısımda yer alan madde 54'e göre, "*haksız rekabete ilişkin bu kısım hükümlerinin amacı, bütün katılanların menfaatine, dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanmasıdır.*" Ayrıca madde 54'de "*haksız rekabet rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatıcı veya dürüstlük kuralına diğer şekillerdeki aykırı davranışlar ile ticari uygulamalar olarak tanımlanmış ve haksız rekabetin haksız ve hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir.*"²⁵⁷

Günümüzde yaşanan gelişmeler sonucunda da muhasebe mesleği anlayışında farklılıklar ve meslek mensupları arasında ekonomik ve sosyal dengesizlikler oluşmaktadır. Bu bakımdan, muhasebe mesleği de başta haksız rekabet olmak üzere birçok mesleki sorun ile karşı karşıya kalmaktadır.²⁵⁸

21.11.2007 tarihli ve 26707 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin

²⁵⁵ Ş. Uzay ve Ş. Güngör Tanç, *agm.*, s. 103.

²⁵⁶ WEB_46. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarihli, 27846 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://resmigazete.gov.tr/fihrist? tarih=2011-02-14> (04.06.2024).

²⁵⁷ WEB_46. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarihli, 27846 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²⁵⁸ Vesile Ömürbek ve Tarık Türkoğlu, "Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16/30, 2013, s. 115.

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin ikinci bölümünde “Haksız Rekabet Sayılan Haller” madde 5 ve madde 8 arasında belirtilmiştir.²⁵⁹

İlgili yönetmeliğin 5. maddesinde, haksız rekabet yapmama yükümlülüğü ile ilgili ifadeler yer verilmiştir. Buna göre:²⁶⁰

“Meslek Mensupları, mesleki faaliyetleri kapsamında işin kabulü, reddi, yürütülmesi ve sona ermesi ile reklam yasağı kapsamına giren her türlü faaliyetlerine ilişkin olarak haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar.”

İlgili yönetmeliğin 6. maddesinde, meslek mensupları arasında ve iş sahipleriyle ilişkilerde haksız rekabet kavramına ilişkin ifadeler yer verilmiştir. Buna göre:²⁶¹

“Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, kendi aralarında ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar. Aşağıda sayılı haller özellikle haksız rekabet teşkil eder:

- a) *Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken özeni göstermemek,*
- b) *Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yönelmek,*
- c) *İzinsiz olarak faaliyette bulunmak, yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu halde doğrudan veya dolaylı olarak mesleki faaliyete devam etmek veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde mesleki faaliyetlere doğrudan devam etmek,*

²⁵⁹ WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/11/20071121.htm> (07.06.2024).

²⁶⁰ WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

²⁶¹ WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

- d) Yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde unvanlarında, ilan ve reklamlarında, mesleki faaliyette buldukları intibainı yaratacak kelime ve ibareler kullanmak,
- e) Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkanı sağlamak,
- f) Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle her ne şekilde olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak mesleki işbirliği yapmak,
- g) Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak,
- h) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve yardımcı kişilere işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek şekilde doğrudan veya dolaylı menfaat sağlamak veya önermek,
- i) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını ve diğer yardımcı kişileri her türlü vasıta ile meslek mensuplarının veya iş sahiplerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek,
- j) Bağımlı çalışan meslek mensupları bakımından aynı anda birden çok işletmede mesleki sorumluluk üstlenmek,
- k) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle meslek mensupları karşısında haksız şekilde avantaj elde etmek.”

İlgili yönetmeliğin 7. maddesinde, ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalar ile haksız rekabet kavramına ilişkin ifadelerde bulunulmuştur. Buna göre:²⁶²

“Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, ücret ve mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar. Aşağıda sayılı haller haksız rekabet teşkil eder:

²⁶² WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasası Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

- a) *Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek,*
- b) *Ücret tarifesindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen menfaat üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak,*
- c) *Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödememiş iş sahibine hizmet vermek,*
- d) *İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek,*
- e) *Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek,*
- f) *Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir menfaat sağlamak veya vaat etmek suretiyle iş almak,*
- g) *İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak,*
- h) *Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek.”*

İlgili yönetmeliğin 8. Maddesinde, reklam yoluyla haksız rekabet konusyla ilgili kavramlara yer verilmiştir. Buna göre:²⁶³

“Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, reklam yoluyla haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar. Aşağıda sayılan haller özellikle haksız rekabet teşkil eder:

- a) *Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak,*
- b) *Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek,*

²⁶³ WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasası Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

- c) *Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikayette bulunmak,*
- d) *Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak,*
- e) *Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak,*
- f) *Bu yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak,*
- g) *Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak.”*

Yapılan akademik araştırmalarda/çalışmalarda haksız rekabet noktasında ele alınan sorunlar üç durum etrafında toplanmaktadır: Bunlar, “asgari ücret tarifesinin düşüklüğü”, “asgari ücret tarifesinin altında ücret teklifi”, “ücret tahsilinde yaşanan problemlerdir.”²⁶⁴

Tablo 4. Haksız Rekabet Sorununa İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Uzay ve Güngör Tanç (2004)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının en önemli problemlerinden birini, mükelleflerinin muhasebe ücretlerini ödemede karşılaştıkları sorunlar oluşturmaktadır.
Kalaycı ve Tekşen (2006)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının neredeyse tamamı meslektaşlarının ucuz defter tuttuklarını belirtmişlerdir. Bu bağlamda, meslekte olan genç kişiler, uzun yıllardır meslekte bulunan kişilerden kendilerine defter düşmediğini, bu sorunu da ancak ucuz defter tutarak kapattıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarına yöneltilen "tahsil etmiş olduğunuz ücretlerin emeğinizi karşılayıp

²⁶⁴ E. Hepaksaz, *agm.*, s. 241.

	karşılamağı" yönündeki soruya verdikleri cevaplardan meslek mensuplarının genellikle emeklerinin karşılığını alamadıkları anlamı çıkarılmaktadır. Son olarak meslek mensuplarına sorulan "muhasabe ücretlerini tahsil edip edemedikleri" yönündeki soruya verdikleri cevaplardan tahsilat problemi de yaşadıkları ortaya çıkmıştır.
Alagöz ve Ceran (2007)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensupları mükellefleriyle olan ilişkilerinde en fazla ücretlerle ilgili sorunlarla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Bu durum meslek mensuplarının, muhasebecilik hizmeti bedelini belirlemede ve tahsil etmede güçlüklerle karşılaştıkları sonucunu ortaya çıkarmaktadır.
Yayla (2007)	*Araştırma sonucuna göre, SM ve SMMM'lerin düşük tatmin sağladıkları önermelerden biri de "elde edilen kazançtır". Buna göre SM ve SMMM'lerin verdikleri yanıtlara göre, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançtan tatmin olmadıkları anlaşılmaktadır.
Bilen (2008)	*Araştırma sonucuna göre, tahsilat, meslektaşlar arasındaki rekabet, ücret tarifesinin altında defter tutulması ve ücret yetersizliği meslek mensuplarının en önemli dört sorununu oluşturmaktadır.
Özulucan vd. (2010)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunlardan en önemlileri ücret tatminsizliği, mükelleflerin ödemeler konusundaki isteksizlikleri olarak belirlenmiştir.

Bıyan (2012)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının tahsilat sıklıntısı halen devam etmektedir. Meslek mensuplarının % 92,4' tahsilat sıklıntısı yaşadığını ve mükelleflerden alacaklarını tahsil etmede problem yaşadığını ifade etmiş, aynı zamanda % 70,3' asgari ücret tarifelerini uygulamadıklarına, diğer bir deyişle bu tarifede belirlenen rakamların altında bedel tahsil ettiklerine işaret etmişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarına göre, mesleklerinde haksız rekabet halen devam etmektedir. Bu bağlamda katılımcıların % 98'i mesleklerinde haksız rekabet olduğunu düşünmekte, buna paralel olarak da % 41,8'i mesleklerini sürdürülebilir olarak görürken, % 52,8'i sürdürülebilir olarak görmemektedir.
Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonuçlarına göre, alınan ücretlerin yetersiz olması, mükelleflerden muhasebe ücretlerinin zamanında veya hiç tahsil edilememesi meslek mensuplarının en önemli problemleri arasındadır.
Yıldırım ve Güney (2012)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları mükellefleriyle tahsilat konusunda büyük problem yaşamaktadırlar. Aynı zamanda asgari ücret uygulaması da meslek mensupları için önemli bir sorun teşkil etmektedir.
İbrahimoglu vd. (2014)	*Araştırma sonuçlarına göre, mükelleflerin meslek mensuplarından standart dışı ücret uygulamaları talep ettikleri ortaya kmış, aynı zamanda meslek mensupları, muhasebeciler arasında haksız bir rekabetin olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

Tugay ve Tekşen (2014)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının oda tarafından belirlenen ücret tarifesinin altında defter tutması, meslekte iş yükünün fazla olmasına rağmen alınan ücretlerin emeği karşılamaması, mükelleflerin çok fazla mali yükümlülüklerinin ve ödemelerinin olmasından dolayı muhasebe ücretlerini ödemelerine sıranın gelmemesi en önemli sorunlar olarak belirtilmiştir.
Aydemir (2015)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları, ücretlerini zamanında alamamayı diğer bir deyişle mükellefler tarafından muhasebecinin en son para verilecek insan olarak görülmesini, mesleklerini icra ederken karşılaştıkları önemli sorunlardan biri olarak görmektedirler. Ayrıca meslek mensupları, mesleki yeterlilik ve sorumluluklarına karşın kazançlarının düşük olmasını da önemli bir sorun olarak belirtmişlerdir.
Gündüz ve Özen (2016)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları aldıkları ücretlerin emeklerinin karşılığı olmamasından ve diğer meslektaşlarının mevcut tarifinin altında bir fiyattan defter tutmasından şikayet etmektedirler.
Deran ve Beller (2017)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının mükelleflerden tahsil edilen ücretlerle ilgili sorunları olduğu ortaya çıkmıştır.
Öztürk ve Şimşek (2017)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının aldıkları ücretlerin emeklerinin karşılığı olmadığı düşüncesi en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır.

Kızıl, Aslan ve Kızay (2019)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının sorumluluklarına rağmen kazançlarının düşük olması, bazı meslek mensuplarının ucuza defter tutması ve mükelleflerin ücretlerini ödememesi veya düzensiz ödemeleri en önemli sorunlar olarak gösterilmiştir.
Çelik ve Şendurur (2020)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensupları daha düşük bir ücretle defter tutan meslektaşlarının olduğunu ve bunun haksız rekabeti doğurduğunu belirtmişler, aynı zamanda iş yüklerinin fazla olduğunu ve ücretlerini zamanında alamadıklarını ifade etmişlerdir.

2.2.2.4. Bürokratik İşlemlerin Yoğunluğu ve Kamu Kurumları ile İlişkilerde Yaşanan Sorunlar

Muhasebe meslek mensuplarının sorunlarından birisini de bürokratik işlemlerin çokluğu ve kamu kurumları ile ilişkilerde yaşanan problemler oluşturmaktadır.²⁶⁵ Muhasebe uygulamalarının yürütülmesi esnasında meslek mensupları sürekli, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), vergi daireleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler vb. kamu kurum ve kuruluşlarına bilgi ve belge sunma yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaktadırlar.²⁶⁶ Muhasebe meslek mensupları meslekleri gereği GİB'e bağlı vergi daireleri ile çok sıkı ilişki içerisinde. Çünkü meslek mensupları gerek verginin tarhi gerekse tahakkuku ile ilgili vergi daireleri ve mükellef arasında bir vasıta konumundadır. Bu bağlamda da GİB'e bağlı vergi daireleri ile meslek mensupları çok sık karşı karşıya gelmektedirler. Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile de sorunlar farklı bir durum arz

²⁶⁵ E. Hepaksaz, *agm.*, s. 242.

²⁶⁶ A. Alagöz ve Y. Ceran, *agm.*, s. 300.

etmektedir. Yine SGK'da çalışan kamu personeli ile meslek mensupları karşı karşıya gelmekte, hizmetin gerçekleşmesinde aksaklıklar veya gecikmeler olabilmektedir.²⁶⁷

Tablo 5. Bürokratik İşlemlerin Yoğunluğu ve Kamu Kurumları ile İlişkilerden Kaynaklanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Lawrence (1996)	*Araştırma sonucunda, bir ülkenin yasal sisteminin, o ülkenin muhasebe meslek mensuplarının gelişimi üzerinde direkt etkisinin olduğu belirlenmiştir. Çünkü muhasebe direkt olarak yasama zorunluluklarına bağlıdır ve yasama zorunlulukları devlet tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır.
Alagöz ve Ceran (2007)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları; vergi daireleri, SGK, mahalli idareler vb. kamu kurumlarıyla ilgili yasal düzenlemelerin yoğunluğunu ve değişkenliğini, işlemlerdeki hata ve düzensizliklerin hukuki yaptırımlarla desteklenmiş olmasını ve kurumların hizmet sunma konusundaki yetersizliklerini önemli sorunlar olarak görmektedirler.
Bilen (2008)	*Araştırma sonucunda, vergi dairelerinde muhasebe mesleğini bilmeyen elemanların olmasının, meslek mensupları için önemli sorunların başında geldiği tespit edilmiştir.
Özulucan vd. (2010)	*Araştırma sonucuna göre, kurumlar nezdindeki işlemlerin yoğun bürokrasi gerektiren işlemler olması, meslek mensuplarının uygulamada karşılaştıkları bir yetersizlik/sorun olarak tespit edilmiştir.

²⁶⁷ A. D. Güçlü, *age.*, s. 26.

Karcioğlu ve Yazarkan (2011)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları devlet dairelerindeki birçok işlemde dosyaların zamanında sonuçlanmaması ve gereksiz evrakların istenmesi konusunda problem yaşadıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca meslek mensupları çeşitli işler için devlet dairelerinde çalışan memurlarla girdikleri etkileşimde memurların ilgili konularda bilgi eksikliğinin olduğunu ifade etmişlerdir. Son olarak, muhasebeciler, devlet dairelerinde bazı işlemlerde evraklarının aslının istenmesi veya vekâlet kabul edilmemesi ve cezaların çok ağır olması gibi konularda da sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir.
Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının karşılaşmış olduğu sorunların başında devlet dairelerinde bürokratik işlemlerin çokluğu ve yoğunluğu gelmektedir.
Yıldırım ve Güney (2012)	*Araştırma sonucunda, meslek mensupları vergi dairesi çalışanlarının ve denetim kadrosunun, muhasebecilere yeterince bilgi vermemelerini sorun olarak gördüklerini ifade etmişlerdir.
Aydemir (2015)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları; vergi dairelerinde, SGK Müdürlüklerinde meslek mensuplarına karşı önyargılı davranılmasını ve devletin mali müşavirleri kendi çalışanları gibi görmelerini ve devlet kurumlarının yapması gerekli işlerin bir kısmının meslek mensuplarından beklenilmesini önemli sorunlar olarak görmektedirler.
Dauda, Ombugadu ve Aku (2015)	*Araştırma sonucuna göre, her yönetim rejiminde bürokratlar ve yoğun bürokrasi koşulları toplumdaki ilişkilerde ve ekonomik gidişatta çok önemli etkilere sahiptir. Bu bağlamda her yönetim rejiminde, bürokratlar ve yoğun bürokrasi

	koşulları muhasebe meslek mensupları üzerinde de önemli bir güce sahiptir.
Deran, Erduru ve Keleş (2016)	*Araştırma sonucunda, meslek mensupları en fazla "yasal mevzuatlarda sürekli değişiklik yapılmasını ve buna bağlı olarak bürokratik işlemlerin fazla olmasını" sorun olarak görmektedirler.
Öztürk ve Şimşek (2017)	*Araştırma sonucuna göre, kamu kurumlarıyla olan sorunların başında bürokratik işlemlerin yoğunluğu gelmektedir. Yine araştırma sonucuna göre, kamu kurumlarından kaynaklanan sorunlardan; "devlet dairelerinde meslek mensubuna karşı önyargılı davranışlar" ikinci sıradaki problem, "vergi dairelerindeki personelin yeterli eğitim ve birikime sahip olmaması" üçüncü sıradaki problem, "denetimlerin sık yapılması" dördüncü sıradaki problem, "vergi ve SGK incelemelerinde denetçilerin meslek mensuplarına karşı olumsuz tutumları" beşinci sıradaki problem olarak belirlenmiştir.
Kızıl, Aslan ve Kızay (2019)	*Araştırma sonucunda, devlet kurumlarında bürokrasinin fazla olması meslek mensuplarının yaşadığı en önemli sorunlardan biri olarak belirlenmiştir.

2.2.2.5. Mevzuat Enflasyonundan Kaynaklanan Sorunlar

Muhasebecilik mesleği, hükümetlerin belirlediği ve uygulamaya koyduğu yasal uygulamalarla doğrudan bağlantılıdır ve dolayısıyla da bu yasal uygulamalardan direkt olarak etkilenmektedir. Bu sebepten dolayı, bir ülkenin hukuk sisteminin muhasebe

mesleğinin gelişimini doğrudan etkilediğini söylemek mümkündür.²⁶⁸ Bu bağlamda da kanunların sık değişmesi meslek mensuplarının işlerini zorlaştırmakta ve iş düzenlerini de bozmaktadır. Aynı zamanda kanunlarda sık sık yapılan değişiklikler, hali hazırda uygulanan bazı işlemlerde değişikliğe gidilerek yeni şekli uygulamaların getirilmesi işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi sürecini zorlaştırmakta, ayrıca karmaşa ve belirsizliğe sebep olarak insanların mali düzene olan güvenini de zedelemektedir.²⁶⁹ Zaman zaman maliye teşkilatında çalışan kişilerin bile yorumlamakta zorluk çektiği muhasebe mesleği ile ilgili mevzuatın daha sade ve anlaşılır bir düzeye getirilmesi gerekmekte ve mevzuatta meydana gelen hızlı değişimler de bu kapsamda değerlendirilerek çözüm getirilmesi gereken bir diğer önemli konuyu oluşturmaktadır.²⁷⁰ Şunu da belirtmekte fayda vardır ki, vergi mevzuatının açık, basit ve kolaylıkla anlaşılabilir olması o vergi sisteminin başarısındaki en önemli etkenlerden birini oluşturmaktadır.²⁷¹

Tablo 6. Mevzuat Enflasyonundan Kaynaklanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Uzay ve Güngör Tanç (2004)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları sık sık değişen mevzuatı takip edememeyi önemli bir sorun olarak görmektedirler.

²⁶⁸ T. Akpınar ve N. Ç. Küçüköksel, *agm.* s. 48'den İlnur Kayışyapar, "Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarında İş Stresi (Erzurum İlinde Bir Araştırma)", T.C. Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Erzincan 2019, s. 13.

²⁶⁹ Hasan Zengin, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu", Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2016, s. 29.

²⁷⁰ Mehmet Kaşlı ve Oya Aytemiz Seymen, "Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişliğe Neden Olan Faktörleri Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma", *17. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları No: 162, Eskişehir 2009, s. 565.

²⁷¹ Mustafa Taytak, "Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5/7, 2016, s. 1939.

Kalaycı ve Tekşen (2006)	*Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının çoğu genellikle her gün kanunlarda yapılan değişiklikleri takip edemediklerini belirtmişlerdir. Bu bağlamda özellikle vergilemeye ilişkin kanunlarda sık sık yapılan değişikliklerden şikayet etmektedirler. Tam bir kanuna alıştıkları dönemde yeni gelen hükümetlerin vergi kanunlarında sürekli değişiklik yaptığını belirtmekte ve bundan yakınmaktadırlar.
Alagöz ve Ceran (2007)	*Araştırma sonucuna göre, yeni düzenlemelerle artan iş yükü muhasebe meslek mensuplarının önemli sorunlarından birini oluşturmaktadır.
Bilen (2008)	*Araştırmada mevzuatın sıklıkla değişmesinin, muhasebe meslek mensuplarının önemli sorunlarından biri olduğu tespit edilmiştir.
Özulucan vd. (2010)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları mesleki sorunların en önemlileri, mevzuatın sık sık değişmesi, muhasebe standartlarının karmaşıklığı/anlaşılmasında ve standartlarla ilgili bilgi edinilmesinde yaşanan zorluklardır.

Biyan (2012)	*Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının % 52,3'ü mevzuatı yeterince takip edebildiğini düşünürken, % 47,7'si yeterince takip edemediğini belirtmişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarının % 73,2'si kanun, yönetmelik, tebliğ, genelge, sirküler vb. düzenlemeleri anlaşılır bulmamaktadır.
Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının sorunlarından birinin, % 68,1 oranı ile "kanunlarda, mevzuatlarda sürekli meydana gelen değişikliklerin takip edilememesi olduğu tespit edilmiştir.
Tugay ve Tekşen (2014)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları kanunlarda sık sık yapılan değişiklikleri takip edemediklerini belirtmişlerdir.
Aydemir (2015)	*Araştırma sonucuna göre, mevzuat değişikliklerine meslek mensuplarının anında ayak uydurması ve uygulaması istenmektedir. Bu durum sağlık problemleri sorunlarını da arttırmaktadır.
Gündüz ve Özen (2016)	*Araştırma sonucuna göre, ankete katılan meslek mensuplarının % 58'lik kısmının (çoğunluğunun) kanun ve mevzuattaki değişiklikleri takip etmede zorluk çektiği belirlenmiştir.

Deran ve Beller (2017)	*Araştırma sonucuna göre, mevzuatın sık sık değişmesinin meslek mensupları için önemli bir problem olduğu tespit edilmiştir.
Öztürk ve Şimşek (2017)	*Araştırma sonucuna göre, mevzuat yoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı önemli bir sorun olarak belirlenmiştir. Yine bu bağlamda meslek mensupları, kanunlara, mevzuatlarda sürekli meydana gelen değişikliklerin takip edilemediğini ve yayımlanan kanun, yönetmelik, tebliğ ve sirkülerin yeterince açıklayıcı olmamasını mevzuatla ilgili diğer sorunlar olarak ifade etmişlerdir.
Kızıl, Aslan ve Kızay (2019)	*Araştırma sonucunda, mevzuatın sık sık değişmesi meslek mensuplarının yaşadıkları önemli sorunlardan biri olarak belirlenmiştir.
Çelik ve Şendurur (2020)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları kanunların çok hızlı değiştiğinden ve değişiklikleri takip edememekten bahsetmişlerdir.
Üstüntaş Aratoğlu (2020)	*Araştırma sonucunda, sürekli değişen mevzuat ve yasal yükümlülükleri takip etmek, meslek mensupları için çok fazla vakit alan ve fazladan iş yükü yaratan önemli mesleki bir süreçtir ve önemli bir mesleki sorun alanının oluşturmaktadır.

Yabancı teknoloji firması Thomson Reuters'ın "2023'deki en önemli muhasebe sorunları" başlıklı makalesinde, mevzuata uygunluk/uyum sağlayabilme muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları önemli problemlerden biri olarak ifade edilmiştir. Thomson Reuters'ın yazısına göre, mevzuat değişikliklerine yetişebilmek ve bu değişiklikleri uygulayabilmek kolay olmamaktadır. Bu bağlamda American Institute of Certified Public Accountants'ın (AICPA) (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) yapmış olduğu araştırmaya göre, vergi kanunlarındaki karmaşıklığa ve değişikliklere uyum sağlayabilme konusu küçük ve büyük ölçekli çoğu firmanın başta gelen muhasebe sorunları arasındadır. Ayrıca Thomson Reuters'ın araştırma sonuçlarına göre, firmaların 2023'de çalışan eğitimi konusunda en çok odaklandığı hususlardan biri vergi kanunlarındaki değişiklikler olmuştur.²⁷²

Muhasebe yazılım firması Accountingseed'in, muhasebe endüstrisinin 2024'de karşılaştığı en önemli sorunlarını açıkladığı makalesinde, muhasebe meslek mensuplarının değişmeyen/sabit sorunlarından birinin, vergi mevzuatında meydana gelen değişimleri takip etmek olduğu belirtilmektedir. Ayrıca makalede, her seviyeden muhasebe meslek mensubunun ve mali müşavirin bu değişimlere karşı dikkatli olması gerektiğinin ve doğru muhasebe ve vergi teknolojileri ile stratejilerinin zamanında uygulanması gerektiğinin altı çizilmektedir.²⁷³

2.2.2.6. İş Yaşamından Kaynaklanan Sorunlar

Muhasebe mesleği, yoğun ve stresli bir iş ortamı bulunan, aynı zamanda insanlarla yoğun iletişim gerektiren dolayısıyla aşırı iş yükünün ve stresinin olduğu, bunlara bağlı olarak da tükenmişlik sendromuna yakalanma oranının yüksek olabileceği düşünülen meslek gruplarından birisidir.²⁷⁴ Muhasebe mesleğinde yapılan işin bu kadar yoğun ve stresli olmasının altında yatan sebebin ise muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile resmi kurumlar arasında köprü vazifesi görmesinden kaynaklı olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü meslek mensupları bu görevi gerçekleştirmek için hem mükelleflerin

²⁷² WEB_43. "Top Accounting Issues in 2023", Thomson Reuters web site. *op. cit.*, p. 2.

²⁷³ WEB_48. "The Top 7 Current Accounting Issues", AccountingSeed web site, <https://www.accountingseed.com/blog/top-7-issues-accountants-face/> (21.05.2024).

²⁷⁴ M. Kaşlı ve O. Aytemiz Seymen, *agm.*, s. 563.

hem de resmi kurumların isteklerini yerine getirmek durumundadırlar. Aynı zamanda meslek mensuplarının bu görevi icra ederken çok sık değişen mevzuatı da takip etme zorunlulukları bulunmaktadır.²⁷⁵ Muhasebecilerin sorumlulukları ve meslekten talep edilen hizmetler; teknolojinin, iktisadi olayların, insan ihtiyaçlarının ve ekonomideki aktörlerin değişmesi, gelişmesi ve çeşitlenmesi ile beraber daha da artmaktadır. Bu sebepten dolayı da, kaydetme sınıflandırma, özetleme fonksiyonları ve beyanname-bildirge düzenleme gibi rutin muhasebe işlemleri her ne kadar teknolojik gelişmeler sayesinde daha kısa sürede gerçekleştirilse de, meslek mensuplarının iş yükü günden güne artmaya devam etmektedir.²⁷⁶

Tablo 7. İş Yaşamından Kaynaklanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Uzay ve Güngör Tanç (2004)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları yoğun iş yüklerinin olduğunu ve özel hayata yeterli zaman kalmamasını önemli sorunlardan biri olarak belirtmişlerdir.
Kalaycı ve Tekşen (2006)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının; muhasebe mesleğindeki iş yükünün çok fazla olduğu yönünde iletilen soruya % 69,2'lik oran ile kesinlikle katıldığını, %19,2'lik oran ile katıldığını belirtmesi dolayısıyla ve her iki oranın toplamının da yaklaşık % 90 olması nedeniyle meslekte iş yükünün çok fazla olduğunu söylemek mümkündür.

²⁷⁵ Veli Öztürk, Seyhan Çil Koçyiğit ve Emine Çına Bal, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bazı Demografik Değişkenleri İle Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri Arasındaki İlişki: Ankara İli Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 44, 2009, s. 139.

²⁷⁶ İsmail Atabay, “Muhasebe Meslek Mensuplarında İşkoliklik Düzeyinin Tespitine Yönelik Bir Alan Araştırması”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 2016, s. 730.

Yayla (2007)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları mesleğin çalışma süresini (saat/gün) çok uzun veya düzensiz olarak değerlendirmektedir.
Yıldırım (2007)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları muhasebe mesleğini yoğun bir şekilde stresli bulmaktadır.
Bilen (2008)	*Araştırma sonucunda, iş yoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının yaşamış olduğu önemli problemlerden birini oluşturmaktadır.
Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonucuna göre, "muhasebe mesleğinde iş yükünün fazla olması" yargısı yüksek düzeyde kabul edilerek muhasebe meslek mensuplarının sorunlarının ilk sırasında yer almaktadır.
İbrahimoğlu, Kara ve Karaca (2014)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının göz ardı edilemeyecek sorunlarından birisi olarak mesleğin çok stresli olması gösterilmiştir.
Tugay ve Tekşen (2014)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının sorun olarak gördükleri konulardan biri, meslekte iş yükünün çok fazla olmasıdır.
Aydemir (2015)	*Araştırma sonucunda, meslek mensupları fazla ve gereksiz iş yükünden dolayı kendi mesleğini geliştirmek yönünde zaman ayıramadıklarını ve mevzuatı yeterince takip edemediklerini belirtmişlerdir.
Gündüz ve Özen (2016)	*Araştırma sonucunda, meslek mensupları iş yoğunluğunun fazla olmasından dolayı özel

	<p>hayatlarına zaman ayıramadığına ilişkin belirlenen soruna % 45 oranında kesinlikle katıldığını, % 29 oranında katıldığını belirtmiştir. Toplam % 74'lük oranın katılan ve kesinlikle katılanlardan oluştuğuna bakılırsa, meslek mensuplarının iş yüklerinden dolayı özel yaşamlarına zaman ayıramadıkları ifade edilebilmektedir.</p>
Öztürk ve Şimşek (2017)	<p>*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları iş yükünün çok fazla olduğunu ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, meslek mensuplarının üstlendikleri görevler başlangıçta sadece ticari defterlere kayıt yapmakla sınırlı iken, işletmelerin ilişkili olduğu kişi/kurumların artmasıyla görev ve sorumlulukları da aynı paralelde artmıştır. Böylece meslek mensupları görev ve sorumluluklarının artması sonucunda kendilerine ve özel hayatlarına yeterince zaman ayıramamakta ve bu durumdan da yüksek derecede rahatsız olmaktadır.</p>
Kızıl, Aslan ve Kızay (2019)	<p>*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının iş yükünden dolayı özel hayata zaman ayıramadıkları tespit edilmiştir.</p>
Çelik ve Şendurur (2020)	<p>*Araştırma sonucunda, meslek mensupları iş yüklerinin fazla olduğunu önemli bir sorun olarak belirtmişlerdir.</p>

2.2.2.7. Etik Kurallarla İlgili Yaşanan Sorunlar

Etik, hayatın her alanında insanların tutum ve davranışlarına yön veren standartların ve prensiplerin bir bütünü olarak doğruyu ve yanlışı ayırt etmek için

algılanmasından dolayı, tarihsel süreç içerisinde farklı toplumlar ve kültürler hep kendi etik kurallarını oluşturmuşlardır. Bu etik kurallarının temelleri ise bazen o toplumun dinine ve geleneklerine göre, bazı durumlarda ise meslek gruplarının özelliklerine göre şekillenmiştir. Bu bağlamda genel olarak etik kuralları ve meslek etiği dünyada ve ülkemizde hemen hemen her alanda gündeme gelmekte ve bunun neticesinde de farklı düzeylerde de olsa her meslek dalında kendine özgü “meslek etiği” ile ilgili kuralların oluşturulması için çabaların olduğu görülmektedir.²⁷⁷ Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik kuralları olan; tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi kurallara uyması, meslekte sunulan hizmetin kalitesi ile finansal verilerin doğru ve güvenilir olması açısından çok önemlidir. Bu sebepten dolayı, mesleğin icra edilmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının bilincinde olması gerekmektedir.²⁷⁸ Aynı zamanda muhasebe meslek mensubu sayısının her geçen gün artması, mükelleflerin istek ve taleplerinin farklılaşması, piyasanın dinamik ve değişken bir yapıda olması, büyüme ve yeterli kazanç elde edebilmek için belirli bir müşteri sayısına ulaşma hedefleri, rekabette üstün konuma gelme gibi hususlar meslek mensuplarının etik kuralları daha esnek yorumlaması riskini doğurabilir. Bu bakımdan mesleğin saygınlığını korumak adına etik değerlere gereken önem verilmelidir.²⁷⁹

Tablo 8. Etik Kurullarla İlgili Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Ergün ve Gül (2005)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının önemli bir kısmı meslek etiği kuralları hakkında bilgi eksikliği içerisinde. Aynı zamanda meslek etiği kurallarının algılanması ve

²⁷⁷ Şakir Sakarya ve Suat Kara, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12/18, 2010, s. 57.

²⁷⁸ Abdülkadir Bilen ve Yunus Yılmaz, “Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2/6, 2014, s. 57.

²⁷⁹ WEB_16. Rıfat Nalbantoğlu, “Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıkları”, *agm.*, s. 2.

	tanımlanmasındaki sorunlar da ciddi boyuttadır.
Kutlu (2008)	*Araştırma sonucuna göre, anket formunda yer alan ve 1. ifade olan "meslek hayatında etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor" şeklindeki ifadeye katılımcıların % 80,9'u katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Buna göre, muhasebecilerin önemli sayılabilecek ölçütte etik ikilem yaşadıkları ortaya çıkmaktadır.
Kısakürek ve Alpan (2010)	*Araştırma sonuçlarına göre, etik dışı davranılmasının en önemli sebepleri; meslek mensuplarının daha fazla para kazanma tutkusu, meslek mensubunun kendi ahlaki zayıflığı ve eğitim eksikliği olarak belirlenmiştir.
Yıldız (2010)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensupları muhasebede etik konusunu önemsemekte ve bu konuda eğitim gerekliliğine inanmaktadırlar. Yine araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yöneltten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiş, bunu sırasıyla yasalar, meslek üyeleri, toplumun değer yargıları, kamu

	<p>kurumları ve meslek odası takip etmektedir. Aynı zamanda araştırma sonucunda, mali denetim yetersizliği, kamudaki kayırmalar, kayıt dışı ekonomi, ekonomik istikrarsızlık ve meslek mensupları arasındaki politik ve siyasi görüş farklılıkları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten diğer unsurlar olarak ortaya çıkmıştır.</p>
<p>Güney ve Çınar (2012)</p>	<p>*Araştırma sonucuna göre, SMMM'lerin etik ilkelerin farkında oldukları, buna aykırı davranışları tasvip etmedikleri, ancak uygulamada etik dışı davranışların gözlemlendiğini ve etik konusunda meslek kuruluşlarından daha fazla eğitim desteği talep ettikleri tespit edilmiştir.</p>
<p>Çetin ve Şahin Dağlı (2014)</p>	<p>*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının mesleki yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık ve sır saklama gibi değerleri önemli gördükleri ve dolayısıyla etik davranış konusunda bilinçli oldukları tespit edilmiştir. Ancak bazı sebeplerden dolayı da etik dışı davranışlarda bulduklarını ifade etmişlerdir. Etik konusunda yaşanan sıkıntıların kaynağının genellikle mükellef baskısı</p>

	ve daha çok kazanç elde etme isteği olduğu belirlenmiştir. Ayrıca meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönlendiren nedenlerden diğerleri ise; eğitim yetersizliği ve denetimdeki eksiklikler olarak tespit edilmiştir.
Yılmaz, Yıldırım ve Bahar (2015)	*Araştırma sonucuna göre, 1 - 5 yıl kıdemi olan meslek mensuplarının genel etik algısının 16 yıl ve üzeri faaliyet gösteren meslek mensuplarına nazaran düşük olduğu gözlemlenmiştir.
Özçelik ve Angı (2017)	*Araştırma sonuçlarına göre, etik ikileme neden olan en önemli faktörün mükellef kaynaklı olduğu ortaya çıkmıştır. Mükelleflerin az vergi ödeme istekleri, muhasebeciler üzerinde kurmuş oldukları baskı ve gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları önemli etik ikileme faktörleri olarak belirlenmiştir. İkinci grupta ise, kamu otoritesi kaynaklı, bürokrasi ve yasalardaki sürekli değişiklikler etik ikileme faktörü olarak tespit edilmiştir.
Yel (2018)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının meslek etiğine uymasında meslek örgütünün denetimlerinin, cezai yaptırımların, vicdani yaptırımların, dini inançların ve kültürel çevreyle ilgili değerlerin etkili

	<p>olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının etik dışı davranmalarının nedeni ise, müşteriye kaybetme kaygısı olduğu belirlenmiştir.</p>
--	---

2.2.2.8. Kariyerdeki Yavaş İlerlemeden Kaynaklanan Sorunlar

Kariyerdeki yavaş ilerlemeden kaynaklanan sorunlar muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunları arasında yer almaktadır.²⁸⁰ Kariyer memnuniyeti kavramı, meslek mensuplarının genel yeterliliklerine öncelik vermesi, yeni şeyler öğrenmesi, yeni fikirler ve çözümler sunması ve diğer bireylerle verimli şekilde çalışması gibi bir takım yetenekleri kapsamaktadır.²⁸¹ Muhasebecilik mesleğinin de toplumda iyi tanınmaması ya da toplum tarafından yeterince algılanmaması beraberinde saygınlık ve kariyer sorununu da getirmektedir.²⁸² Kariyer sorunu mesleki stresin en önemli kaynaklarından biri olmakla beraber, genç muhasebe meslek mensuplarında da kariyerlerinin geleceği ile ilgili belirsizlik başlıca mesleki stres kaynağı olarak tespit edilmiştir.²⁸³ Nitekim yapılan bazı akademik çalışmalar da göstermiştir ki, kariyerde ilerleme endişesi muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken yaşadıkları önemli bir problemi oluşturmaktadır.

²⁸⁰ A. Özuluçan, H. Bengü ve F. S. Özdemir, *agm.*, s. 45.

²⁸¹ Panagiotis Trivellas, Nikolaos Kakkos, Nikos Blanas and Ilias Santouridis, “The Impact of Career Satisfaction on Job Performance in Accounting Firms. The Mediating Effect of General Competencies”, *The Journal of Procedia Economics and Finance*, Issue: 33, 2015, p. 468.

²⁸² A. D. Güçlü, *age.*, s. 28.

²⁸³ Emre Kaplanoğlu, “Mesleki Stresin Temel Nedenleri ve Muhtemel Sonuçları: Manisa İlindeki SMMM’ler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 64, 2014, s. 135’den James Gaertner and John Ruhe, “Job-Related Stress in Public Accounting”, *Journal of Accountancy*, Vol: 151, No: 6, 1981, p. 69.

Tablo 9. Kariyer İlerlemesi ile İlgili Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Terzi (2010)	*Araştırma sonuçlarına göre, "muhasabe mesleğinin Türkiye'de artık profesyonel bir kimlik kazandığı" ifadesi katılımcılar tarafından kabul edilmemiştir. Bu ifadeye katılmadıklarını belirten meslek mensubu oranı % 68,4 olarak belirlenmiştir. Araştırma sonucuna göre, katılımcıların muhasabe mesleğinin profesyonel bir kimlik kazanmadığını ifade etmesi, kariyer anlamında da sorun yaşanacağına işaret etmektedir. Çünkü katılımcı muhasabe meslek mensuplarının mesleklerini bu şekilde ifade etmeleri, henüz kariyer hedefleri bakımından çok umutlu olmadıklarını, diğer bir deyişle muhasabe mesleğinin geleceği/kariyeri konusunda sorun olduğunu göstermektedir.
Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonucunda, katılımcılar meslekte yükselmede birçok sınavın olduğunu belirtmişlerdir. Bu bağlamda muhasabe meslek mensupları

	mesleklerinde kariyer endişesi/kariyerde ilerleme sorunu yaşamaktadırlar.
Aydemir (2015)	*Araştırma sonucunda, katılımcılar mesleğin cazibesini yitirdiğini belirtmişlerdir. Bu da katılımcı muhasebe meslek mensuplarının gelecekteki kariyerleri konusunda endişe duyduklarını göstermektedir.
Deran ve Beller (2017)	*Araştırma sonucunda, katılımcıların kariyer ilerlemesi ile ilgili sorunlarının olduğu belirlenmiştir.
Gülçin (2018)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının mesleki içsel sorunlarından biri olarak kariyer ilerlemesinde endişe duyulması tespit edilmiştir.

2.2.2.9. Belgesiz, Ehil Olmayan, Kaçak ve Korsan Olarak Mesleği İfa Edenlerle İlgili Sorunlar

Profesyonel mesleklerde en önemli husus, mesleği icra edecek kişilerin yeterlilik şartlarının bulunması, bu şartları taşıyan meslek sahiplerinin ruhsata bağlanması ve sadece bu ruhsat sahibi kişilerin ilgili mesleğin faaliyetlerini meslek unvanı ile yürütebilmesi gerekliliğidir.²⁸⁴ Ülkemizde de 2023 yıl sonu itibariyle 77 SMMM ve 8 YMM Odası olmak üzere toplam 85 odada 130 bin 252 ruhsatlı meslek mensubu bulunmaktadır.²⁸⁵ Ancak, 1990'lı yıllarda mesleki örgütlenmeyi yapan ve kendi yasalarına sahip olmayı başaran

²⁸⁴ B. Akgün, *age.*, s. 19.

²⁸⁵ WEB_24. 2023 TÜRMOB Faaliyet Raporları İstatistiki Bilgiler web sitesi, *age.*, s. 8.

muhasabe meslek örgütünün (TÜRMOB) 2023 yıl sonu itibariyle bu kadar fazla sayıda ruhsatlı meslek mensubu üyesi olmasına rağmen, bu örgütün elde etmiş olduğu kazanımlar sayesinde oluşan gelir pastasından dilim almaya çalışan ve yasal boşluklardan istifade eden, bazı ehil olmayan kaçak ve korsan bir şekilde mesleği ifa etmeye çalışan kişiler de bulunmaktadır.²⁸⁶

Tablo 10. Belgesiz, Ehil Olamayan, Kaçak ve Korsan Olarak Mesleği İfa Edenler ile İlgili Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Yayla (2007)	*Araştırma sonucunda, mali müşavirler daha fazla işlerinden tatmin olmaları için ve sorunların azaltılabilmesi için kayıt dışı muhasebecilik yapan kişilere yönelik denetimlerin sıklaştırılması yönünde görüş bildirmişlerdir.
Bilen (2008)	*Araştırma sonucuna göre, katılımcı muhasebe meslek mensupları korsan (belgesiz) muhasebecilik yapanları önemli bir sorun olarak ifade etmişlerdir.
Özulucan vd. (2010)	*Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının mesleği kaçak olarak icra edenlere yönelik olarak denetimlerin ve müeyyidelerin arttırılması konusunda taleplerinin olduğu belirlenmiştir.

²⁸⁶ A. D. Güçlü, *age.*, s. 27.

Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları ruhsatı olmayıp muhasebe defteri tutan kişilerin çokluğunu sorun olarak belirtmişlerdir.
İbrahimoğlu, Kara ve Karaca (2014)	*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının en önemli problemlerinden biri, yetkisiz kişilerin muhasebe mesleğini icra etmesi olarak tespit edilmiştir.
Aydemir (2015)	*Araştırma sonucunda, katılımcı meslek mensupları "mesleki yeterliliği olmayan bazı kişilerin SMMM yapılmasının hem haksız rekabeti arttırdığını hem de mesleki kaliteyi düşürdüğünü ifade etmişlerdir.
Gündüz ve Özen (2016)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları bazı meslektaşlarının alanında yetersiz olmasının kendilerini olumsuz etkilediğine ilişkin ifadelerde bulunmuşlardır.
Gülçin (2018)	*Araştırma sonucunda, kayıt dışı korsan çalışan muhasebecilerin mesleki içsel bir sorun olduğu tespit edilmiştir.
	*Araştırma sonucuna göre, katılımcıların % 50'si mesleğe girişin zorlaştırılması gerektiğini düşünmekte, aynı zamanda katılımcıların % 61,5'i

Kızıl, Aslan ve Kızay (2019)	mesleğe giriş konusunda yeni bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duyulduğunu ifade etmektedirler.
Çelik ve Şendurur (2020)	*Araştırma sonucunda, meslek mensupları kaçak olarak muhasebe mesleğini icra edenlerin varlığından ve bazı meslek mensuplarının diplomasını ve belgesini işin ehli olmayan kimselere kiraya verdiklerinden bahsetmişlerdir. Ayrıca, yasal denetimlerin arttırılmasının ve caydırıcı cezalar verilmesinin bu sorunun çözümüne yardımcı olacağını düşünmektedirler.

2.2.2.10. Mükelleflerle İlişkilerde Yaşanan Sorunlar

Muhasebe meslek mensupları, GİB ile mükellefler arasında aracılık yaparken mükellefleri ile ilişkilerinden kaynaklı birçok sorun yaşamaktadır. Bunların başlıcaları; mükelleflerden yeteri kadar bilgi temin edilememesi, mükelleflerin muhasebe kayıtları ve mali tablolarındaki bilgileri kendi istekleri doğrultusunda değiştirilmesini istemeleri, mükelleflerin meslek mensuplarına karşı yeteri kadar saygı ve güven duymaması, mükelleflerin muhasebe belgelerini zamanında ve eksiksiz olarak getirmemesi şeklindedir. Mükelleflerle yaşanan bu problemler nedeniyle meslek mensupları gelir idaresi ile de karşı karşıya gelmektedirler.²⁸⁷ Mükelleflerle ilişkilerde yaşanan sorunlardan diğerleri ise; en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten muhasebeci olarak görülmesi, mükelleflerin zorlayıcı önerilerde bulunması, mükelleflerin muhasebeyi gereksiz görmeleri, mükelleflerin kanun, usul dışı istekleri, mükelleflerin vergi, sigorta vb. ödemeleri zamanında

²⁸⁷ B. Akgün, *age.*, s. 20.

gerçekleştirmemeleri, mükelleflerin defterlerinin tutulmasının yanında tüm işleriyle ilgilenilmesi, mükelleflerin meslek mensuplarının yaşadıkları sorunlardan habersiz olmaları, mükelleflerin meslek mensubuyla oluşturdukları resmi/yazılı kurallara uymamaları ve mükelleflerin kanun dışı davranışlarda bulunma eğilimleri olarak sıralanabilmektedir.²⁸⁸

Tablo 11. Mükelleflerle İlişkilerde Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Kalaycı ve Tekşen (2006)	*Araştırma sonucunda, meslek mensupları toplum tarafından en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten muhasebeci olarak görülmesini önemli bir sorun olarak belirtmişlerdir.
Alagöz ve Ceran (2007)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının mükellefleriyle ilişkilerinde karşılaştıkları en önemli problemlerden biri, işletmelerden bilgi ve belge akışından kaynaklanan sorunlar olarak belirlenmiştir.
Özulucan vd. (2010)	*Araştırma sonucuna göre, mükelleflerin muhasebecilere olan güvensizliği, mükelleflerin muhasebeciyi önemsiz görmeleri, mükelleflerin bilgi verme konusundaki isteksizlikleri, mükelleflerin kanun/usul dışı istekleri,

²⁸⁸ K. Gülçin, *agm.*, s. 679.

	<p>mükelleflerin vergi, sigorta vb. ödemeleri zamanında gerçekleştirilmemeleri, mükelleflerin kayıt düzensizliği mükelleflerle yaşanan en önemli sorunlar olarak tespit edilmiştir.</p>
Gökgöz ve Zeytin (2012)	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları tarafından mükelleflerin evraklarını zamanında ulaştırmaması önemli bir sorun olarak belirtilmiştir.</p>
Yıldırım ve Güney (2012)	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları mükelleflerin muhasebeyi gereksiz görmelerini bir sorun olarak beyan etmişlerdir.</p>
İbrahimoglu, Kara ve Karaca (2014)	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının en büyük problemleri mükelleflerle olan ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Analiz sonucu, mükelleflerin meslek mensuplarının yaşadıkları sorunlardan haberdar olmadıkları, mükelleflerin haklı olmayan taleplerde buldukları, mükelleflerin meslek mensubuyla oluşturdukları resmi (yazılı) kurallara uymadıkları, mükelleflerin meslek mensuplarından standart dışı ücret uygulamalarını talep ettikleri ortaya çıkmıştır.</p>

Tugay ve Tekşen (2014)	*Araştırma sonucunda, toplum tarafından en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten muhasebeci olarak görülmesi en önemli sorunlardan biri olarak tespit edilmiştir. Ayrıca, meslek mensupları mükelleflerden muhasebe belgelerini zamanında ve eksiksiz olarak getirmelerini, vergi ödemelerini mükelleflerin bizzat kendilerinin yapmalarını, sahte belge düzenlememelerini ve kullanmamalarını istemektedirler.
Gündüz ve Özen (2016)	*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerin ödenecek vergiye ilişkin uygunsuz taleplerinden rahatsız oldukları ortaya çıkmıştır. Ayrıca, meslek mensupları mükelleflerin evraklarını zamanında ulaştırmamasının da işlerini aksattığını belirtmişlerdir.
Deran ve Beller (2017)	*Araştırma sonucunda, mükelleflerin muhasebe mesleğine yeteri kadar önem vermemeleri, mükelleflerin zamanında ve yeterli bilgi vermemeleri, mükelleflerin kanun dışı davranışlarda bulunma önerileri önemli sorunlar olarak tespit edilmiştir.

Öztürk ve Şimşek (2017)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları mükelleflerin belgelerini düzenli bir şekilde tutmamasından ya da belgelerini zamanında meslek mensubuna ulaştırmamasından/son güne bırakmasından yüksek derecede rahatsızdılar.
Kızıl, Aslan ve Kızay (2019)	*Araştırma sonucunda, mükellefler tarafından az vergi ödetilmesi yönündeki istekler ve mükelleflerin hukuka aykırı iş yaptırmak istemeleri önemli meslek sorunları olarak tespit edilmiştir.
Çelik ve Şendurur (2020)	*Araştırma sonucuna göre, mükellefler arasında en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebeci olarak algılandığı ve meslek mensupları için bunun önemli bir problem olduğu belirlenmiştir.

2.2.2.11. Teknolojik Gelişmeler Konusunda Yaşanan Sorunlar

Teknoloji ve ekonomide yaşanan global gelişmeler diğer sektörlerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etkili olmuştur. Bu bağlamda, yaşanan bu teknolojik ve ekonomik gelişmeler hem muhasebe mesleği uygulamalarında hem de meslek mensuplarının çalışma koşul ve şekilleri üzerinde köklü değişikliklere sebep olmuş, bunun yanı sıra gelişen teknoloji ile beraber muhasebe meslek mensupları meslekle ilgili görev ve sorumluluklarını daha kolay ve daha kısa sürede yerine getirmeye başlamışlardır.²⁸⁹ Teknolojik gelişmelerle

²⁸⁹ V. Ömürbek ve T. Türkoğlu, *agm.*, s. 117-118.

birlikte muhasebede veri işleme ve kayıt işlemleri çoğunlukla elektronik ortama geçmiştir. Manuel yapılan işlemlerin elektronik ortama geçmesiyle muhasebe süreçleri basitleşmiş ve kısa zamanda kesin sonuçlar alınmaya başlanmıştır. Teknolojik gelişmeler sayesinde muhasebe mesleği sadece kayıt yapan bir meslek olmaktan çıkıp, işletmenin finansal sonuçlarını ve durumlarını analiz eden, yorumlayan ve muhasebe bilgisine ihtiyaç duymakta olan diğer birimlerin de karar verme süreçlerine yardımcı olan bir yapıya bürünmüştür. Sonuç olarak teknolojik gelişmeler ile birlikte işletmelerin faaliyet sonuçları anlaşılır, güvenilir, zamanında ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanabilmektedir.²⁹⁰ Teknolojik gelişmeler sayesinde muhasebe mesleğinde çok büyük kolaylıklar yaşanmasına rağmen, mevzuatın sık sık değişmesiyle ve bu konuda yaşanan karmaşa sonucunda değişimlere hızlıca ve doğru bir şekilde adapte olabilmek için yine teknolojik anlamda bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Tablo 12. Teknolojik Gelişmeler Konusunda Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Tetik, Kınay ve Ciğer (2008)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının teknolojiyi mükelleflere hizmet anlamında tek bir amaç için kullandıkları, ancak elektronik haberleşme, veri entegrasyonu ve mükelleflerin kendi bilgilerine uzaktan erişim olanağının sağlanması gibi konularda teknolojiden yeteri kadar yararlanmadıkları tespit edilmiştir.

²⁹⁰ H. Zengin, *age.*, s. 20'den Fehmi Yıldız, *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı*, İstanbul 2002, s. 13.

Özyürek (2009)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları teknolojik değişikliklerden rahatsız olduklarını ifade etmişlerdir.
Yıldırım ve Güney (2012)	*Araştırma sonucunda, kırtasiye masraflarının azalması, bürokrasinin azalması ve meslek mensubu ile idare arasındaki iletişimin daha sağlıklı sağlanması açısından Elektronik Vergi Dairesi Otomasyon (EVDO) programının meslek mensuplarının kullanımına açılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu da muhasebe meslek mensuplarının teknolojik anlamda yaşamış olduğu bir problem olarak değerlendirilebilmektedir.

<p>Gökgöz ve Zeytin (2012)</p>	<p>*Araştırma sonucunda, meslek mensupları gelişen ve değişen ekonomik koşullar ve uygulamalara yönelik olarak bilgilendirme toplantılarının ve eğitim seminerlerinin meslek odaları tarafından daha sık gerçekleştirilmesi gerektiğini belirtmektedirler. Bu sayede, meslekleri ile ilgili olan değişiklikleri yakından takip edebilecekleri için uygulama safhasında hata yapma olasılıklarını en aza indirebilecekleri konusunda hem fikir oldukları tespit edilmiştir. Bu konuda meslek mensuplarının teknolojik uygulamalar konusunda bilgi eksikliği yaşadıklarını, yani teknolojik bilgi eksikliğinin görevlerini icra ederken karşılaştıkları önemli bir sorun olduğunu göstermektedir.</p>
<p>Çetin ve Eren (2015)</p>	<p>*Araştırma sonucunda, katılımcılar, muhasebe programı değiştirmelerinde etkili olan faktörleri belirtirken; yeterli servis hizmeti alamadıklarından, hızlı ve daha fazla bilgi ihtiyaçları olduğundan, vergi konularındaki değişikliklerden, yüksek servis ve versiyon değişim ücretlerinden, kullanmış oldukları muhasebe programlarının performansının düşüklüğünden, farklı işlemleri yapmakta zorlu çektiklerinden ve uğramış oldukları veri kaybından bahsetmişlerdir. Bu</p>

	ifadelerin sonucu olarak, muhasebe meslek mensuplarının teknolojik uygulamalar konusunda sorun yaşadıklarını söylemek mümkündür.
Deran ve Beller (2017)	*Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının muhasebe paket programının kullanımı ile ilgili sorun yaşadıkları tespit edilmiştir.

2.2.2.12. Kayıt dışılık yönündeki baskılardan kaynaklanan sorunlar

Mükelleflerle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları vergi kaybının önlenmesinde, diğer bir deyişle kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli bir role sahiptirler.²⁹¹ Kayıt dışı ekonomi, literatürde birçok isimle anılmaktadır. Ancak, tanımsal olarak değerlendirildiğinde kayıt dışı ekonomiyi, gelir yaratan ekonomik faaliyetler olmasına rağmen resmi belgelerle kayıt altına alınamayan ve gayrisafi milli hasılayı ölçmek için kullanılan istatistiki yöntemlerle ölçülemeyen iktisadi işlem ve faaliyetler olarak ifade etmek mümkündür.²⁹² Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde, diğer bir deyişle kayıt dışı ekonomi ile mücadelede, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflere olan ekonomik yönden bağımlılıkları önemli bir sorun teşkil etmektedir. Özellikle yeni muhasebe meslek mensubu olan kişiler bu konuda ekonomik bakımdan sıkıntı çekmektedirler. Böyle bir durumda meslek mensupları olumsuz yönde etkilenmekte ve mesleki faaliyetlerini yürütürken aynı zamanda topluma karşı sosyal sorumluluklarını yerine getirme konusunda da önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır.²⁹³ Kayıt dışı ekonomi muhasebe meslek mensuplarını hem vergi tahsilat boyutu hem de tahakkuk

²⁹¹ Harun Çam, “Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Düşen Görevler”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Erzurum 2010, s. 27.

²⁹² Özer Özçelik ve Gülcan Tunçay, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemedeki Tutum ve Sorumluluğu: Kütahya İli Örneği”, *Kapanaltı Muhasebe Finans Ekonomi Dergisi*, Sayı: 1, 2022, s. 46.

²⁹³ H. Çam, *age.*, s. 27.

boyutu ile olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda, tahakkuk ve tahsil edilemeyen vergiler (kayıt dışı kalan vergiler) devlet bütçesinde cari açıklara sebep olmakta ve dolayısıyla da gelir idaresi bu açığı gidermek için kayıt altında bulunan mükellefleri sıkıştırmak suretiyle kapatmak yolunu seçmekte, bu da muhasebe meslek mensuplarını çeşitli inceleme, iş ve işlemler boyutu ile olumsuz etkilemektedir. Ayrıca kayıt dışı mükellefler aynı zamanda muhasebeci ihtiyacı doğurmayacağı için muhasebe meslek mensuplarının da gelir kaybı söz konusu olmakta ve dolayısıyla da meslek mensubu haksız rekabetle karşı karşıya kalmaktadır.²⁹⁴

Tablo 13. Vergi Kayıp ve Kaçakları (Kayıt Dışı Ekonomi) ile İlgili Yaşanan Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Kalaycı ve Tekşen (2006)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarına yöneltilen mükelleflerin sahte belge düzenlemeleri veya kullanmaları yönündeki isteklerine, meslek mensuplarının neredeyse tamamı (% 94,2) katıldığı yönünde cevap vermişlerdir. VUK'a göre, sahte belge düzenlemek veya kullanmak kaçakçılık suçu sayılmakta ve kayıt dışı ekonomiyi önlemenin en önemli etkenlerinde biri sahte belge düzenlememek ve kullanmamaktır. Bu bağlamda araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının en önemli sorunlarından biri hiç kuşkusuz mükelleflerin sahte belge düzenleyerek ve/veya kullanarak kayıt dışı

²⁹⁴ A. D. Güçlü, *age.*, s. 29.

	ekonomiye sebebiyet vermeleridir.
Özulucan vd. (2010)	*Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları en önemli sorunlardan birisinin mükelleflerin kanun/usul dışı istekleri olduğu belirlenmiştir. Bu bağlamda kanun/usul dışı isteklerin kayıt dışı ekonomi ile yakından ilişkili olduğunu söylemek mümkündür.
Yıldız (2010)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiştir. Mükelleflerin kendi çıkarlarını yasalar ve etik değerlerden üstün tutmalarının ve bu yönde muhasebecilere baskı yapmalarının ve ayrıca muhasebeciler ile mükellefler arasındaki parasal ilişkinin bu sonucun ortaya çıkmasında önemli etkenler olduğunu söylemek mümkündür.
	*Araştırma sonucuna göre, ankete katılan meslek mensuplarının % 90'ı muhasebe eğitiminde vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele konularında eğitim verilmesi

Daştan (2011)	gerektiğini düşünmektedir. Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının , vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili diğer bir deyişle kayıt dışı ekonomi anlamında sorunlar yaşadıklarını söylemek mümkündür.
Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerin az vergi ödetilmesi yönünde taleplerinin olmasını bir sorun olarak gördükleri tespit edilmiştir.
Deran ve Beller (2017)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının en önemli sorunlarından birinin mükelleflerin kanun dışı davranışlarda bulunma önerileri olduğu belirlenmiştir.

2.2.2.13. Mükelleflerin Eğitim ve Bilinç Düzeyinin Düşük Olması ile İlgili Sorunlar

Mükelleflerin eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması, meslek mensupları için birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bu sorunlardan biri de mükelleflerin eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olmasının sonucu olarak, meslek mensupları üzerinde baskı yaratmalarıdır.²⁹⁵ Mükelleflerin eğitim ve bilinç düzeylerinin yeterli olmaması sonucunda, kendilerinin yapmaları gereken işleri meslek mensuplarına yaptırabilmektedirler. Aynı zamanda yeterli eğitim ve bilinç seviyesine sahip olmayan mükellefler, gerekli ücretlerin ödenmesinde isteksiz davranarak sıkıntı yaşanmasına sebep olabilmektedirler. Bu sorunu gidermenin en önemli yolu ise, mükelleflerin muhasebe sistemi ve genel ekonomik konulardaki bilgi düzeylerinin artırılmasıdır.²⁹⁶ Yapılan saha çalışmalarında (literatürde), mükelleflerin eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması sonucunda mesleğe yeteri kadar

²⁹⁵ T. Akpınar ve N. Ç. Küçüköksel, *agm.*, s. 50.

²⁹⁶ H. Zengin, *age.*, s. 30.

değer vermedikleri, muhasebeyi gereksiz gördükleri ve defterlerinin tutulmasının yanında tüm işleriyle ilgilenilmesini istedikleri tespit edilmiştir.²⁹⁷

Tablo 14. Mükelleflerin Eğitim ve Bilinç Düzeylerinin Düşük Olması ile İlgili Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Yayla (2007)	*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensupları "mesleğimiz önemlidir ancak mükellef tarafından önemi yeterince anlaşılmıyor", "mesleğin daha olumlu tanınması/algılanması için odalar ve meslek kuruluşları kamuya ve mükellefe yönelik tanıtıcı yayınlar yapmalıdırlar" şeklinde ifadelerde bulunmuşlardır. Bu bağlamda, meslek mensuplarının mükelleflerin muhasebe mesleği konusundaki bilgi eksikliğinden dolayı sorun yaşadıklarını söylemek mümkündür.

²⁹⁷ K. Gülçin, *agm.*, s. 679.

<p>Özulucan vd. (2010)</p>	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları mükelleflerin muhasebeyi önemsiz gördüklerini ve yine muhasebe konusunda bilgi eksikliklerinin olduğunu belirtmişleridir.</p>
<p>Gökgöz ve Zeytin (2012)</p>	<p>*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin defterlerinin tutulmasının yanında tüm işleriyle ilgilenilmesini önemli bir sorun olarak belirtmişlerdir.</p>
<p>Yıldırım ve Güney (2012)</p>	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları mükelleflerin muhasebeyi gereksiz görmelerini bir sorun olarak beyan etmişlerdir. Bu bağlamda mükellefler muhasebeye sadece vergi boyutu ile yaklaşmaktadırlar.</p>
<p>Deran ve Beller (2017)</p>	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları tarafından, mükelleflerin muhasebe mesleğine yeteri kadar önem vermemeleri önemli bir sorun olarak belirtilmiştir.</p>

Öztürk ve Şimşek (2017)	*Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının "mükelleflerin muhasebe mesleği hakkında yeterli eğitim ve birikime sahip olmaması" ve "mükelleflerin muhasebeciye değer vermemesi" ifadelerine büyük oranda katıldıkları tespit edilmiştir.
Çelik ve Şendurur (2020)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının "mükelleflerin sorumluluklarının farkında olmaları gerekir" ifadesine yüksek oranda katılım göstermesi, mükelleflerin mesleği önemsiz gördüğünü ve dolayısıyla bu konuda bilinç düzeylerinin düşük olduğunu göstermektedir.

2.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Mükellefi Adına Vermiş Olduğu Hizmetler Çerçevesinde Sahip Olduğu Sorumluluklar ve Hizmetlerle İlgili Sorumlulukların Hukuki Niteliği

Muhasebe meslek mensupları, muhasebe işlemlerini yürüttükleri işletmeler ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyan tüm kişi ve kuruluşların ihtiyacına uygun bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk duygusu ile mesleklerini icra etmek zorundadırlar. Çünkü muhasebeci, muhasebe aracılığı ile ürettiği ve finansal tablolar aracılığı ile sunduğu bilgilerden dolayı toplumun tüm kesimlerine karşı sorumludur. Muhasebe tarafından üretilen bilgiler ekonomik kaynakların dağılımı açısından son derece önemlidir. Bu bağlamda, muhasebe bilgilerinin bilinçli bir şekilde ya da bilmeyerek hatalı olarak sunulması ekonomik kaynakların haksız dağılımına sebep olabilmektedir. Örneğin tıp alanındaki bir uygulama toplum sağlığını nasıl etkiliyorsa, muhasebe tarafından üretilen bilgilerin niteliği de toplum

refahını etkileyebilmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı, muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk alanına sahiptir.²⁹⁸ Muhasebe meslek mensupları da topluma, devlete, müşterilerine, mesleki örgütlere ve kendisine karşı sorumlulukları olan bireylerdir.²⁹⁹ Yine bu bağlamda, mükelleflerin vergi ile işlemlerinin tam ve vaktinde yerine getirilmesi SMMM'lerin en önemli görev ve sorumluluk alanlarından birini oluşturmaktadır. Vergiler devletin en önemli gelir kalemlerinden birini oluşturduğu için de meslek mensuplarının yürütmüş oldukları muhasebe faaliyetleri ne kadar sağlıklı olursa devletin bu konudaki hakkı da o kadar iyi bir şekilde korunmuş olacaktır. Sonuç olarak, devletin vergi gelirlerinin toplanmasında en önemli görev ve sorumluluğu yerine getirmesinden dolayı da SMMM'lerin kamu görevi üstlendiklerini söylemek mümkündür. Yasa koyucunun SMMM'lere ve YMM'lere yüklemiş olduğu tüm bu görev ve sorumlulukları, söz konusu meslek mensupları hem vergi hukukunun hem de ceza hukukunun sınırları içerisinde kalarak yerine getirmek zorundadırlar.³⁰⁰

2.3.1. SMMM'lerin Vergi Mükellefi Adına Vermiş Olduğu Hizmetler Çerçevesinde Sahip Olduğu Sorumlulukların Kapsamı ve Hukuki Niteliği

SMMM meslek mensuplarının sorumluluğunun hukuki niteliği ile ilgili kapsamlı bilgilere geçmeden önce, sorumluluk kavramını hukuksal açıdan değerlendirmekte ve bu bağlamda da genel olarak sorumluluk kavramı ile ilgili bilgilere değinmekte, sorumluluk hususuna Türk Hukuku'nda yer verilmesinin temel sebebini/amacını, sorumluluk türlerini ve vergi hukuku açısından sorumluluk kavramını açıklamakta fayda bulunmaktadır.

2.3.1.1. Sorumluluk Kavramı ve Hukuki Niteliği

Genel olarak sorumluluk kavramı, uyulması gereken bir kurala uyulmaması sonucu meydana gelen zararın, zarar veren tarafından karşılanması veya zarar verenle ailevi, kamusal ve sosyal nedenlere dayalı bağ nedeniyle istisnai düzenlemelerle zararı karşılama

²⁹⁸ Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 37, 1996, s. 120.

²⁹⁹ Mine Tükenmez ve Nilgün Kutay, "Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 25, 2005, s.156.

³⁰⁰ Aytül Bişgin, "Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Eskişehir 2018, s. 54.

zorunluluğu getirilen kişilerin zararı giderme yükümlülüğünü ifade etmektedir.³⁰¹ Bu bağlamda, meydana gelen hukuki bir zararı gidermekle yükümlü olan kişiyi sorumlu olarak tanımlamak mümkündür. Kişiler sözleşmeden, haksız fiilden ve kanun hükmünden dolayı sorumlu tutulabilmektedir. Sorumluluk kavramı ise, alacaklının borçlunun mal varlığına yönelebilmesi ve hakkını bu malvarlığı üzerinden cebren alabilmesi anlamı da taşımaktadır.³⁰²

Aynı zamanda sorumluluk kavramı, hukukta Özel Hukuk, Ceza Hukuku ve İdare Hukuku açısından üç farklı şekilde ele alınabilmektedir. Kişinin bir başkasının zararını tazmin etmesi yükümlülüğünü ifade eden özel hukuk sorumluluğu çok geniş bir kavramdır ve gerçek ve tüzel kişilerin sorumluluğu sadece özel hukuk sorumluluğu ile sınırlı olmamakla beraber, kişilerin cezai sorumluluğu ve idarenin sorumluluğu hatta devletlerin sorumluluğu da gündeme gelebilmektedir. Tüm bu konular ceza, idare veya devletler hukuku gibi çeşitli hukuk dallarının temel sorunlarını oluştursa da sorumluluk hukuku daha çok özel hukuk sorumluluğu anlamında kullanılmaktadır. Ceza hukuku sorumluluğu ise, ahlak kurallarıyla aralarında sadece umum husus ilişkisi bulunan ve asla çelişkinin söz konusu olmadığı hukuk kuralları bütünüdür. Bu sorumluluk türünde hukuk kuralları, kişiler bakımından hak ve yetkinin yanı sıra ödev ve yükümlülük de ifade etmektedirler. Bu bağlamda kişilerin hukuk kurallarına aykırı davranması, sorumluluğunu gerektirmektedir. Bu noktada sorumluluk kavramı, kişinin hukuk kurallarının icaplarına uygun davranma imkân ve iktidarının bulunmasına rağmen, aykırı hareket etme yönünde tercihte bulunması ve bu tercih doğrultusunda hareket etmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda ceza sorumluluğu sadece gerçek kişiler bakımından söz konusu olup, tüzel kişiler hakkında adli cezaya hükmedilmesi mümkün değildir. İdare hukukunda ise idarenin, diğer bir deyişle devletin sorumluluğuna dair düzenlemeler genel olarak; hukuk devleti, sosyal devlet, sosyal hukuk devleti, refah devleti gibi modern devlet anlayışını tanımlayan ilkelere dayandırılmaktadır. İdarenin sorumluluğu konusunda Türk Hukuku'ndaki "genel" tek yasal dayanak ise Anayasa'da yer almaktadır. Anayasa'da yer alan "idare kendi eylem ve

³⁰¹ Bünyamin Çitil, "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", *Türkiye Barolar Birliği (TBB) Dergisi*, Sayı: 106, 2013, s. 345.

³⁰² Burhan Gündoğdu, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları", *TÜRMOB Yayınları*, Sayı: 273, 2005, s. 1.

işlemlerinden doğan zararları ödemekle yükümlüdür” hükmünden hareketle ülkemizde idarenin sorumluluğu idari yargı içtihadı ile kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki esasa dayandırılmıştır.³⁰³

Borçlar hukukunda ise sorumluluk kavramı iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi, borcun kaynağını ifade etmekte ve sorumluluk sorumlu kişinin neyden sorumlu tutulacağını belirtmektedir. Bu sebepten dolayı da söz konusu sorumluluk için “,,,’den sorumluluk” ifadesi kullanılmaktadır. Sorumluluk kavramında ikinci anlam ise, alacaklının devletin yetkili organları aracılığı ile borcunu yerine getirmeyen borçlunun mal varlığına el atmasını ifade etmekte, bu sebeple de söz konusu sorumluluk için “ile sorumluluk” ifadesi kullanılmaktadır.³⁰⁴

Sorumluluk konusuna Türk Hukuku’nda yer verilmesinin temel amacını, vergi hukuku ve özel hukuk açısından farklı açılardan değerlendirmek mümkündür. Bu bağlamda, özel hukuk alanında sorumluluk müessesesine yer verilmesindeki temel amaç, zarara uğrayanın zararının en hızlı şekilde giderilmesidir. Böylece zarara uğrayan kişi, zararın doğumuna neden olan sorumluların herhangi birinden veya tamamından bu zararın giderilmesini isteyebilmektedir. Bazı durumlarda asıl borçluya ulaşmak mümkün olmamakla birlikte, sorumluluk müessesesi sayesinde, sorumluların herhangi birinden doğan zararın giderilmesini isteyebilme hakkı doğmaktadır. Vergi sorumluluğunda ise temel amaç, asıl vergi mükellefine ödeme yapan gerçek veya tüzel kişilere ödeme yapma esnasında vergi kesintisi yapma (tevkifat) sorumluluğu getirilerek, vergi alacağını kaynağında teminat altına almaktır.³⁰⁵

Sorumluluk türlerini ise; hukuki sorumluluk, cezai sorumluluk, mesleki sorumluluk ve disiplin sorumluluğu başlıkları altında incelemek mümkündür.³⁰⁶

³⁰³ WEB_49. Başak Baysal, “Sorumluluk (Hukuk)”, TÜBİTAK Bilim ve Toplum Başkanlığı Popüler Bilim Yayınları web sitesi, https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/sorumluluk_hukuk (01.08.2024).

³⁰⁴ B. Gündoğdu, *age.*, s. 3.’den Mehmet Ayan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Konya 1998, s. 67.

³⁰⁵ Hüseyin Eroğlu, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları”, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2016, s. 14-15.

³⁰⁶ H. Eroğlu, *age.*, s. 16-42.

Hukuki sorumluluk kavramının türlerini; “derecesine göre sorumluluk”, “sınırına göre sorumluluk”, “kaynağına göre sorumluluk” ve “dayanışmaya göre sorumluluk” şeklinde ayırma tabi tutmak mümkündür. Yine bu bağlamda, derecesine göre sorumluluk kendi içinde; “birinci derecede sorumluluk”, “ikinci derecede sorumluluk” olarak; sınırına göre sorumluluk kendi içinde; “şahıs ile sorumluluk” ve “mal varlığı ile sorumluluk” olarak; kaynağına göre sorumluluk kendi içinde; “sözleşmeden doğan sorumluluk”, “haksız fiilden doğan sorumluluk” ve “kanundan doğan sorumluluk” olarak; dayanışmaya göre sorumluluk kendi içinde; “adi sorumluluk” ve “müteselsil sorumluluk” olarak ayrılmaktadır.³⁰⁷

Derecesine göre sorumluluk türlerinden birinci derecede sorumluluk kavramı, bir kişinin borçtan dolayı doğrudan doğruya ve ilk sırada sorumlu tutulmasıdır. Diğer bir deyişle herhangi bir borç için ilk önce sorumlu kişiye gidilebiliyorsa, bu durumda birinci derecede sorumluluk söz konusu olmaktadır. İkinci derecede sorumluluk kavramı, bir kişinin herhangi bir borç için asıl borçluya başvurulduktan sonra, başvurunun sonuçsuz kalması durumunda sorumlu tutulması halidir. Bu durumda herhangi bir borç için ilk olarak asıl borçluya başvurulur, eğer sonuçsuz kalırsa sorumluya başvurulur. Sınırına göre sorumluluk türlerinden şahıs ile sorumluluk türünde borçlu borcundan dolayı kendisi ile sorumludur. Diğer bir deyişle, alacaklı borçludan alacağını alamazsa borçlunun kendisini alabilir ve onun üzerinde satmak, öldürmek, kullanmak vb. her türlü tasarrufta bulunabilir. Fakat günümüzde şahıs ile sorumluluk türüne rastlanmamaktadır. Sınırına göre sorumluluk türlerinden malvarlığı ile sorumluluk kavramına göre, borçlu borcundan dolayı mal varlığı ile sorumludur. Bu kavram da kendi içinde sınırlı sorumluluk ve sınırsız sorumluluk olarak ikiye ayrılmaktadır. Sınırlı sorumluluk kavramına göre, borçlu mal varlığının bir kısmı ile sorumlu tutulmaktadır. Sınırsız sorumluluk kavramına göre ise, borçlunun borcuna karşılık tüm mal varlığı ile sorumlu tutulması söz konusudur.³⁰⁸ Kaynağına göre sorumluluk türlerinden sözleşmeden doğan sorumluluk kavramı, taraflar arasında yapılan sözleşmede yazılı olan edimlerin yine söz konusu taraflarca yerine getirilmemesi sonucunda ortaya

³⁰⁷ Gülşah Ceylan, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar 2011, s. 42-45.

³⁰⁸ B. Gündoğdu, *age.*, s. 4-5.

çıkan sorumluluk şekli olmakla birlikte taraflar yüklendiği edimi - borcu yerine getirmemesi sebebiyle doğan zararı tazmin etmekle yükümlüdür. Bu tür sorumluluğun doğabilmesi için sözleşmenin varlığı şarttır. Haksız fiilden doğan sorumluluğu açıklamadan önce haksız fiil kavramına değinmekte fayda bulunmaktadır. Hukuk kurallarına uyulmaması sonucunda ve hukuka aykırı fiil ya da fiillerle bir zarar neden olmak “haksız fiil” olarak tanımlanmaktadır. Haksız fiilden doğan sorumlulukta taraflar arasında daha önceden düzenlenmiş hukuki bir ilişki bulunmamakla birlikte, haksız fiil sonucunda bir zarar meydana gelmişse, zarar neden olanların, zarar görenlerin zararını tazmin etme mecburiyeti ve hukuki sorumluluğu bulunmaktadır. Bu bağlamda zarar verenlerin zararı tazminat mecburiyeti haksız fiilden kaynaklanmaktadır. Haksız fiilin varlığından söz edebilmek için de hukuka aykırı bir fiil olmalı, fail kusurlu olmalı, eylem sonunda manevi veya maddi bir zarar doğmalı ve ortaya çıkan zararla hukuka aykırı fiil arasında illiyet bağı (neden - sonuç ilişkisi) olmalıdır. Kanundan doğan sorumluluk ise hukuka aykırı eylemleri ile zarar yol açanlar ile zarar görenler arasında herhangi bir sözleşme ya da haksız fiil bulunmamaktadır. Sadece kanundan dolayı doğan bir sorumluluk şeklidir. Kanundan doğan sorumluluğa örnek olarak noterlerin, taşıt alım – satım işlemlerinde gerekli harçların tam ve doğru ödenmesinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olması gösterilebilir.³⁰⁹ Dayanışmaya göre sorumluluk türlerinden adi sorumluluk kavramına göre, meydana gelen bir zararın giderilmesinden sadece bir kişinin tek başına sorumlu olması söz konusudur. Müteselsil sorumluluk kavramında ise, birden çok kimsenin aynı zarardan dolayı aynı biçimde sorumlu tutulması ve zarar görenin giderim için dilediği sorumlu ya da sorumlulara başvurabilmesi durumu söz konusudur. Müteselsil sorumlulukta sorumlulardan her biri zararı gidermekte ayrı ayrı yükümlüdürler. Bir borç ilişkisinde birden fazla borçlunun olması durumunda borçlulardan her biri borcun tamamından alacaklıya karşı sorumlu ise ancak alacaklı alacağını borçlulardan herhangi birinden veya tümünden alabiliyorsa ya da birden fazla alacaklının olması durumunda, alacaklılar birbirlerinden bağımsız olarak borcun ifasını isteyebiliyorsa fakat borçlu borcundan, alacaklılardan birine,

³⁰⁹ H. Eroğlu, *age.*, s. 19-20.

bir kısmına veya tamamına yaptığı tek ödemeye kurtuluyorsa burada müteselsil borç ilişkisinin varlığından söz edilebilmektedir.³¹⁰

Toplumsal ilişkilerin gelişmesi sonucunda devlet örgütlenmesi oluşmuş ve bireylerin birbirlerine ceza vermesi ilkesi ortadan kalkmıştır. Devlet örgütlenmesinin bir sonucu olarak da, insanlar arasındaki menfaat ilişkilerini düzene koymak ve böylece toplumsal düzeni sağlamak devletin bir görevi olmuş ve yine toplumda düzeni sağlamak adına kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklarda yaptırımın devletin belirlemesi bir gereklilik haline gelmiştir.³¹¹ Bu bağlamda da hukuki – cezai sorumluluk ayrımı önem kazanmaktadır. Cezai sorumlulukta, devletin bir toplumda yaşayan kişiler arasındaki menfaat çatışmalarını gidermek ve sonuç olarak toplumsal düzeni sağlamak amacıyla koymuş olduğu normlara, o toplumda yaşayan kişilerin tabi olması kastedilmektedir.³¹² Cezai sorumluluk hukuki sonuçları geniş kapsamlı olabilecek karmaşık bir kavramı ifade etmektedir. Ceza sorumluluğu bireylerin, suç unsuru teşkil eden bir fiil işlediğinin anlaşılması halinde, bu bireyleri eylemlerinden veya ihmallerinden dolayı sorumlu tutan hukuki bir kavramdır. Bu bağlamda cezai sorumluluk, bir sözleşmenin ihlaline veya haksız fiile dayanan hukuki sorumluluktan farklı olmakla birlikte, bir kişinin bir eyleminden dolayı cezai açıdan sorumlu sayılabilmesi için kasıtlı veya ihmalkâr bir şekilde hareket etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, cezai açıdan sorumluluk olabilmesi için hem bir fiilin hem de iradenin bulunması gerekmektedir.³¹³ Ayrıca, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) madde 20’de ceza sorumluluğunun şahsi olduğu ve kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı açıkça belirtilmiştir.³¹⁴ Cezai sorumlulukta cezalar, suçun türüne ve ciddiyetine bağlı olarak para cezasından hapis cezasına kadar değişebilmekte ve bu açıdan cezai sorumluluğun hukuki sonuçları ağır ve geniş kapsamlı olabilmektedir.

³¹⁰ B. Gündoğdu, *age.*, s. 6-7.

³¹¹ Oytun Canyaş, “Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2006, s. 37’den Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükmeler*, İstanbul 1998, s. 474.; Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku*, Ankara 1998, s. 5.

³¹² O. Canyaş, *age.*, s. 37-38’den Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku*, Ankara 1998, s. 5-6.

³¹³ WEB_50. Yavuz Akbulak, “Ceza Sorumluluğu”, Legal Blog web sitesi, [https://legal.com.tr/blog/ekonomi/ceza-sorumlulugu/#:~:text=Ceza%20sorumlulu%C4%9Fu%20\(Criminal%20liability\)%2C,tort\)%20dayanan%20hukuki%20sorumluluktan%20farkl%C4%B1d%C4%B1r.\(01.08.2024\)](https://legal.com.tr/blog/ekonomi/ceza-sorumlulugu/#:~:text=Ceza%20sorumlulu%C4%9Fu%20(Criminal%20liability)%2C,tort)%20dayanan%20hukuki%20sorumluluktan%20farkl%C4%B1d%C4%B1r.(01.08.2024)).

³¹⁴ WEB_51. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 tarihli 25611 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/10/20041012.htm> (01.08.2024).

Cezai sorumluluğa göre bir kişi eğer bir suçtan dolayı hüküm giymişse hapis cezasının yanı sıra ehliyetinin iptal edilmesi ya da işini kaybetme gibi mesleki sonuçlarla da karşılaşabilmektedir. Aynı zamanda cezai sorumlulukta kişiler işledikleri suçtan dolayı yasa dışı yollardan elde ettikleri mülk ve varlıkları da kaybedebilmektedirler. Bir suçtan dolayı mahkûmiyet ile cezalandırılan kişi, kalıcı bir sabıka kaydının oluşmasına sebep olabilmekte ve sonuç olarak gelecekte elde edebileceği istihdam fırsatlarından ve belirli devlet yardımlarından da yararlanma hakkını kaybedebilmektedir.³¹⁵

Mali müşavir, mühendis, avukat, mimar vb. serbest meslek sahiplerinin mesleklerini icra ederken yetersiz ve/veya hatalı işlemleri sonucunda üçüncü şahıslara verebilecekleri zararlardan dolayı meydana gelebilecek sorumlulukları mesleki sorumluluk olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda mesleki sorumluluk kavramını, meslek mensuplarının görevlerini icra ederken mesleklerinin gerektirdiği özeni göstererek, hizmet verdikleri kişiler başta olmak üzere kamu ve diğer üçüncü şahısların da menfaatlerini göz önünde bulundurarak ve verdikleri hizmetin manevi ve vicdani yönlerini de dikkate almak suretiyle mesleklerini yasal çerçevede icra edebilmeleri bilinci olarak da tanımlamak mümkündür. Disiplin sorumluluğu ise, meslek disiplin yönetmeliği, haksız rekabet yönetmeliği ve meslek mensubunun bağlı olduğu meslek kuruluşları ile meslek odalarının aldıkları kararlar doğrultusunda mesleğin icra edilebilmesi olarak tanımlanabilmektedir.³¹⁶

Sorumluluk kavramı vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde vergi sorumluluğu kurumundaki amacın, idarenin gerçek ve tüzel kişilerden olan alacaklarını daha kolay ve daha az masrafla toplayabilmesi olduğunu söylemek mümkündür. Bu bağlamda vergi kanunları, başta vergi alacağını güvence altına alabilmek ve vergi idaresi üzerindeki iş yükünü azaltmak gibi amaçlarla bazı vergilerde verginin ödenmesi için gerçek mükellefi değil, bir başka mükellef ya da kişiyi sorumlu tutmuştur.³¹⁷ Diğer bir deyişle vergi hukuku açısından bir kişinin sorumluluğu, vergi mükellefi olarak kendi borcundan doğan sorumluluğunu değil başkalarının vergi ödev ve borçlarından sorumlu olmasını ifade etmektedir. Nitekim VUK madde 8’de “*mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi*

³¹⁵ WEB_50. Y. Akbulak, *agm.* Legal Blog web sitesi.

³¹⁶ H. Eroğlu, *age.*, s. 41-42.

³¹⁷ B. Gündoğdu, *age.*, s. 8.

borcu terettüb eden gerçek ve tüzel kişidir şeklinde, vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu madde kapsamında vergi sorumlusunun sahip olduğu sorumluluğun kaynağının özel bir nedeni belirtilmemiş olmakla birlikte, sorumluluk hallerinin neler olduğu ve kapsamı VUK, GVK, KVK, KDV Kanunu, Veraset İntikal Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve diğer kanunlar içinde farklı açılardan ele alınmıştır. Söz konusu kanunlarda yer alan düzenlemelerden dolayı da vergi hukukundaki sorumluluk kavramının kaynağının ilgili kanunlardan kaynaklanan sorumluluk olduğunu ifade etmek mümkündür.³¹⁸ Bu bağlamda vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki temel farklılık, vergi mükellefinde, vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında doğması, yani mükellefin verginin asıl borçlusu olması ve verginin de onun mal varlığından ödenmesidir. Vergi sorumlusu ise asıl vergi mükellefi yerine; vergi kesme, ödeme, defter tutma, fiş – fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme, vergi ödeme veya yasaların öngördüğü diğer bazı yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlü olan kişidir.³¹⁹ Vergi hukuku anlamında sorumlu, mükellefle ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi veya şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan 3. kişidir. Vergi kanunlarındaki tüm sorumluluk halleri farklı özellikler taşımakla birlikte benzer yönleri birleştirildiğinde vergi sorumlusu 3 başlık altında değerlendirilebilmektedir. Buna göre vergi sorumlusu; 1) başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanlar, 2) başkasının vergisini kendi mal varlığından ödemek zorunda olan fer’i vergi sorumluları, 3) başkasının şekli ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olan vergi sorumluları olarak üçe ayrılabilir.³²⁰

Vergi kesmekle yükümlü olanlar açısından sorumluluk kavramı, diğer bir deyişle başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanlar 213 Sayılı VUK madde 11’de düzenlenmiştir. VUK madde 11’de “*yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden*

³¹⁸ Doğan Şenyüz, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyai ve Cezasından Sorumluluğu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmalar Dergisi*, 22/3, 2016, s. 2560.

³¹⁹ N. Bilici, *age.*, s. 62.

³²⁰ B. Çitil, *agm.*, s. 347-348.

*dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmaz” denmektedir.*³²¹ Verginin bu şekilde tahsil edilmesi yöntemi, kaynakta kesinti ya da stopaj yoluyla verginin alınması şeklinde de isimlendirilmektedir. Vergi kesintisi, gelir daha mükellefin eline geçmeden yapıldığı için kolay ve emin bir tahsil yöntemidir.³²²

Başkasının vergisini kendi mal varlığından ödemekten sorumlu olan fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumluları, asıl mükellefle birlikte ya da onun yerine geçerek ortaya çıkan vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda kalan kişileri ifade etmektedir. Vergi hukukunda fer’i vergi borçlusu durumunda olan vergi sorumlusu kavramına yer verilmesinin amacı, vergi alacağını güvence altına almaktır. Çünkü böyle bir durumda vergi idaresi, asıl vergi mükellefinden vergiyi tahsil edememe riskine karşı söz konusu verginin ödenmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmaktadır. Bu nitelikteki sorumluluk türüne örnek olarak; VUK’un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK’un 12. maddesine göre mirasçıların sorumluluğu, KVK’nın 34. maddesine göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK’nın 39. maddesine göre işi devralanların sorumluluğu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (AATUHK) 57. maddesine göre kefillerin sorumluluğu gösterilebilmektedir.³²³

Başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu, işlemlerini yürüttüğü mükellef adına herhangi bir işlem yapılması veya söz konusu mükellefin şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında, vergi kanunlarında ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişileri ifade etmektedir. Bu bağlamda, asıl mükellefin şekli vergi ödevlerinin doğru ve zamanında yapılması sorumluluğunu üstlenmiş olmasından dolayı bu tür vergi sorumluları “vergi ödevlisi” niteliği taşımaktadır. Vergi hukukunda vergi ödevlisi durumunda olan vergi sorumluları kavramına yer verilmesinin amacı, mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır.³²⁴ Bu tür vergisel sorumluluğu olan kişiler; kendisine bilgi ve belge verme ödevi yüklenenler ile 3568 Sayılı SMMM ve YMM

³²¹ WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

³²² N. Bilici, *age.*, s. 63.

³²³ A. Gerçek, *agm.*, s. 161.

³²⁴ A. Gerçek, *agm.*, s. 161-162.

Kanunu'na göre yetki almış SM, SMMM ve YMM'ler olarak iki grupta toplanabilmektedir.³²⁵ Bu bağlamda daha sonraki bölümlerde de detaylı olarak açıklanacak olan VUK'nun mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlığı'na; “vergi beyannamelerinin, 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu'na göre yetki almış SM, SMMM ve YMM'lerce imzalanması mecburiyeti getirme” ve “yükümlüler için lehe sonuçlar doğuran vergi mekanizmalarından yararlanılmasının YMM'ler tarafından düzenlenecek tasdik raporu ibrazına bağlama” hususunda yetki verilmektedir. Anılan maddenin 2. Fıkrasında ise beyannameleri imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensuplarının söz konusu beyanname veya tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı niteliğinde olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır. Aynı zamanda 3568 Sayılı meslek yasasında da YMM'ler için yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere bir vergisel sorumluluk öngörülmektedir. Bu düzenleme ile YMM'ler, tasdikinin doğru olmaması sonucunda ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükelleflerle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmakta ve üstlenmiş oldukları ödevleri yerine getirmemelerinin sonucu olarak doğacak yaptırım vergi borcu ile ilişkilendirilerek saptanmaktadır.³²⁶

Sorumluluk müessesesine vergi hukukunda yer verilmesinin temel amacı herhangi bir vergi borcundan dolayı birden fazla kişinin sorumlu tutulmasını sağlamaktır. Bu bağlamda da aynı vergi borcundan dolayı birden fazla kişinin sorumlu tutulmasına müşterek veya ortaklaşa sorumluluk denmektedir. Vergi idaresi müşterek sorumluluk sayesinde vergi alacağını birden fazla kişiden isteme hakkına sahip olmaktadır. Böyle bir durumda vergi idaresi tahsil etmesi gereken alacağını, belirli bir sıra izleyerek müşterek sorumlu tutulan kişilerden talep edebilmektedir. Diğer bir deyişle, herhangi bir vergi borcu oluşması halinde vergi idaresi alacağını önce mükellefin kendisinden talep etmekte, eğer tahsilatı gerçekleştirilemezse vergi sorumlusuna başvurmaktadır.³²⁷ Müteselsil (zincirleme)

³²⁵ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 46/1, 1997, s. 189.

³²⁶ M. Akkaya, *agm.*, s. 190.

³²⁷ A. Gerçek, *agm.*, s. 178.

sorumluluk da herhangi bir vergi borcu ile ilgili olarak aynı anda birden fazla kişinin aynı şekilde sorumlu tutulması anlamına gelmekte ve yine vergi idaresi, tahsil etmesi gereken alacağının bir kısmını ya da tamamını borçluların herhangi birinden isteme hakkına sahiptir.³²⁸

Tüm bu açıklamalar dikkate alındığında sorumluluk kavramının, kanundan kaynaklandığını ve aynı zamanda verginin kaynakta kesilmesinden, kanuni temsilden veya başkalarının vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden dolayı ortaya çıkabileceğini söylemek mümkündür. Bu bağlamda da ortaya çıkan vergi sorumluluğu adı ya da müteselsil olabilmektedir. Sonuç olarak vergi sorumluluğu kavramı, vergiyi doğuran olayın veya ceza kesilmesini gerektiren durumların şahsında meydana geldiği ve vergi hukukunda mükellef olarak adlandırılan kişinin vergisinin ödenmesi veya biçimsel ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda, yine mükellefle iktisadi ve hukuki bağ içerisinde bulunan bir başka kişinin sorumlu tutulması şeklinde tanımlanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi sorumlusu kavramı ile vergi idaresi, asıl vergi mükellefinin vergisinin ve/veya cezasının ödenmesini bir başka kişiden talep edebilmektedir.³²⁹

2.3.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

Sorumluluk ve sorumlu kavramları, sorumluluğun çeşitleri ve vergi hukuku açısından sorumluluk kavramı ile vergi hukukunda müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları genel hatlarıyla incelendikten sonra, SMMM'lerin hukuki sorumluluklarını, cezai sorumluluklarını, mesleki sorumluluklarını ve disiplin sorumluluklarını açıklamakta fayda bulunmaktadır. Bu bağlamda, 3568 Sayılı meslek kanununda SMMM'lerin hukuki ve cezai sorumluluğuna ilişkin özel düzenlemelere yer verilmemekle beraber, sadece SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında ve genel mesleki standartlar başlığı altında meslek mensuplarının sorumluluğu kavramı genel hatlarıyla açıklanmıştır.

³²⁸ N. Bilici, *age.*, s. 68.

³²⁹ D. Şenyüz, *agm.*, s.2561.

SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamındaki madde 8'e göre; *“meslek mensupları sosyal sorumluluk kavramına istinaden mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşırlar, aynı zamanda meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar ve son olarak meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar ve mesleğin gelişmesi ile sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.”*³³⁰

SMMM'lerin hukuki sorumluluğunu; “sözleşmeden doğan sorumluluklar”, “kanundan doğan sorumluluklar” ve “özen borcundan doğan sorumluluklar” olarak 3 ana başlık altında incelemek mümkündür. Aynı zamanda SMMM'lerin kanundan doğan hukuki sorumlulukları; 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu'ndan doğan sorumluluklar, 213 Sayılı VUK'dan doğan sorumluluklar, 6102 Sayılı TTK'dan doğan sorumluluklar ve 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'dan doğan sorumluluklar alt başlıkları ile incelenebilmektedir. SMMM'lerin cezai sorumlulukları ise; SMMM'nin idari nitelikli vergi suç ve cezalarından sorumlulukları ve SMMM'nin adli nitelikteki vergi suç ve cezalarından sorumlulukları ana başlıkları altında incelenebilmektedir.³³¹

SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamındaki madde 24'e göre; *“SMMM'lerin “defter tutmak konusunda”, süreklilik arz eden müşavirlik hizmetlerinde”, “inceleme tahlil ve denetim yapılması ile bunlarla ilgili rapor ve benzerlerinin düzenlenmesi” gibi çalışma konularında sözleşme yapma zorunluluğu bulunmaktadır.”*³³² Yapılan sözleşme ile beraber SMMM'ler ile mükellefler arasında hukuki bir bağ kurulmakta ve bu sözleşmelerin yapılmasının sonucunda, SMMM'lerin mükelleflere karşı görev ve sorumlulukları ile mükelleflerin meslek mensubu olan SMMM'lere karşı sözleşmeden ve yasal mevzuattan doğan görev ve sorumluluk

³³⁰ WEB_37. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarihli, 20391 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

³³¹ H. Eroğlu, *age.*, s. 43-88.

³³² WEB_37. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarihli, 20391 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

alanları belirlenmektedir. SMMM’ler ile mükellefler arasında yapılan sözleşmelerin niteliği hakkında çok çeşitli yaklaşımlar ve görüşler olmasına rağmen Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun kararı³³³ tartışmalara son noktayı koymuştur. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu gereğince, mükellefleri ile hizmet sözleşmeleri yapmalarına rağmen yapılan bu sözleşmelerin esas itibariyle “vekâlet sözleşmesi” olduğu yönünde bir karar verilmiştir.³³⁴

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu’nda SMMM’lerin yapacakları işler açıkça belirtilmiş ancak sorumluluklarına detaylıca değinilmemiştir. Ancak yine de anılan kanunun 45. maddesi ile 47. maddelerinde SMMM’lerin sorumlulukları ile ilgili bazı açıklamalara yer verilmiştir. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu’nun 45. maddesine göre, *“Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; SMMM veya YMM ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğan cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.”*, Kanunun 47. maddesine göre de, *“Meslek mensupları görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre TCK’nın kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.”*³³⁵

213 Sayılı VUK’un mükerrer 227. maddesi SMMM’lerin vergisel sorumlulukları ile ilgili çok önemli bir maddedir. 213 Sayılı VUK’un mükerrer 227. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:³³⁶

“Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanun’a 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,

³³³ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_52. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, Karar No: 2015/1260, “Muhasebe Ücretinin Tabi Olduğu Zamanasımı Kararı”, Karamercan Hukuk web sitesi, <https://karamercanhukuk.com/yargitay-karari/muhasebe-ureti-zamanasimi-bk-125-126> (01.08.2024)

³³⁴ H. Eroğlu, *age.*, s. 54

³³⁵ WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Gazete web sitesi.

³³⁶ WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

2. *Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca 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 itibariyle ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya,*

Bu uygulamalar ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine 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 çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibrazı şarttır. Şu kadar ki, tasdik raporunun zamanında tasdik edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verilir. Tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz edilmemesi halinde mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.”

Yukarıda detaylı bir şekilde açıklanan 213 Sayılı VUK'un mükerrer 227. Maddesinin gerekçesinde düzenlemenin amacının, vergi denetimlerinde SM, SMMM ve YMM'lerden yararlanmak olduğu belirtilmiştir.³³⁷ Yapılan bu düzenlemenin amacı daha

³³⁷ B. Gündoğdu, *age.*, s. 16.

detaylı irdelendiğinde söz konusu düzenlemenin, vergi idaresi yararına bir “ön denetim” olma özelliğinin olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü hem mükellefler hem de vergi beyannamelerini imzalayan meslek mensupları söz konusu vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin doğruluğundan birlikte sorumlu tutulmaktadır. Yapılan ön denetim sayesinde vergi idaresi elemanlarının vergi beyannamelerini ve eklerinde yer alan bilgileri denetlemeleri esnasında daha az zaman ve kaynak harcanabilecektir. Beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmasından, meslek mensupları müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları için de, bu düzenleme bir “uygunluk denetimi” niteliği taşımaktadır. Sonuç olarak da yapılan bu düzenleme ile vergi beyannamelerinin imzalanması amacıyla uygunluk denetimi iş dünyasına girmiş bulunmaktadır.³³⁸ Uygunluk denetiminde amaç, kişilerin veya ekonomik birimlerin hukuk kurallarına ve yasalara uygun davranıp davranmadığını belirlemektir. Örneğin, bir işletmenin düzenleyip vergi dairesine teslim ettiği muhtasar beyanname ya da katma değer vergisi beyannamesinin yasal mevzuat hükümlerine ne kadar uygun olduğunun tespit edilmesi uygunluk denetimi aracılığı ile sağlanmaktadır.³³⁹ Vergi beyannamelerinin imzalanması konusunda yapılan uygunluk denetimi “sınırlı uygunluk denetimi” olarak değerlendirilebilmektedir. 213 Sayılı VUK’un mükerrer 227. maddesinde yer alan sınırlı uygunluk denetiminde amaç, vergi beyannamelerindeki bilgilerin defter kayıtlarına ve bu defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu araştırmaktır. Ancak bu araştırma kapsamında maddi inceleme söz konusu değildir, diğer bir deyişle maliyetlerin oluşumu ile ilgili ve üçüncü kişilerle yapılacak mutabakatlar zorunlu değildir. Bu bağlamda da söz konusu denetim kapsamında belgelerin yanılıcı olup olmadığının araştırılması zorunlu olmamakta, diğer bir deyişle karşıt inceleme uygunluk denetimi kapsamına alınmamaktadır. Sonuç olarak, vergi beyannamelerinin imzalanması konusunda yapılan uygunluk denetimi bir ön denetim faaliyeti olup, sınırlı uygunluk denetimi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁴⁰

³³⁸ Masum Türker, Recep Pekdemir, Yakup Selvi ve Fatih Yılmaz, “Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)”, *TÜRMOB Yayınları*, Sayı: 198, 2003, s. 34.

³³⁹ Masum Türker vd., *age.*, s. 8.

³⁴⁰ Masum Türker, “Vergi Kayıplarını Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığı’na Bir Öneri”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2003, s. 149.

18.10.2001 tarihli ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK’un Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı”nda kararın amacı, kapsamı, mesleki çalışma yöntemi, Sınırlı Uygunluk Denetimi’nin (SUD) detaylı tanımı, SUD süreci, SUD faaliyeti çalışma dosyası ve çalışma kağıtları, vergi beyannameleri imzalanan müşterilerin defter kayıtlarının dayanağı olan belgeler, vergi beyannameleri imzalanan müşterilerin defter kayıtları, vergi beyannamesine esas finansal tablolarda ticari kardan vergi matrahına geçiş, faaliyetin terk edilmesi veya işin bırakılması, vergi beyannamelerinin imzalanmasında sorumluluk ve SUD yöntemleri madde 1 ile madde 17 arasında tüm yönleriyle açıklanmıştır.³⁴¹ 2.2.1. no’lu SMMM’lerin Vergi Mükellefi Adına Yerine Getirdikleri Ödevlerin Kapsamı başlıklı bölümde; VUK’un mükerrer 227. maddesine göre muhasebe meslek mensuplarının mesleki çalışma yöntemi, SUD faaliyetinin tanımı, SUD süreci detaylı bir şekilde açıklandığı için, çalışmanın bu bölümünde ilgili mecburi meslek kararının 16. maddesinde yer alan “Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Sorumluluk” kavramına değinilecektir.

SM ve SMMM’lerin VUK’un mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı madde 16’da, vergi beyannamelerinin imzalanmasında sorumluluk kavramı şu şekilde açıklanmıştır:³⁴²

“İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyayının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlıdır:

- a) *Bu mesleki kararın 12. maddesindeki³⁴³ koşullara uyulmaması,*
- b) *Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,*

³⁴¹ WEB_39. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Veri Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 tarihli, 24557 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

³⁴² WEB_39. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesinde Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 tarihli, 24557 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

³⁴³ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_39. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 tarihli, 24557 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

- c) *Defter kayıtlarının VUK'un 227 ve 228. madde hükümlerine uygun olmaması,*
- d) *Değerlemelerin VUK'un değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,*
- e) *Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,*
- f) *VUK'un 135. maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi.”*

Meslek mensuplarının müteselsil sorumluluğu kavramı 6102 Sayılı TTK'nın Teselsül Karinesi başlıklı 7. Maddesinde ve Teselsül ve Başvuru başlıklı 557. maddesinde de genel hatlarıyla açıklanmıştır. 6102 Sayılı TTK'nın 7. maddesine göre “*iki ve daha fazla kişi, içlerinden yalnız biri veya hepsi için ticari niteliği haiz bir iş dolayısıyla, diğer bir kimseye karşı birlikte borç altına girerse, kanunda veya sözleşmede aksi öngörülmemişse müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak kefil ve kefillere, taahhüt veya ödemenin yapılmadığı veya yerine getirilmediği ihbar edilmeden temerrüt faizi yürütülemez.*” 557. maddeye göre ise, “(1) *Birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur. (2) Davacı birden çok sorumlu kişiyi zararın tamamı için birlikte dava edebilir ve hâkimin aynı davada her bir davalının tazminat borcunu belirlemesini isteyebilir. (3) Birden çok sorumlu arasındaki başvuru, durumun bütün gerekleri dikkate alınarak hâkim tarafından belirlenir.*”³⁴⁴

Meslek mensuplarının kanundan doğan sorumlulukları ile ilgili son olarak “5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un” 11/3. maddesinde geçen ifadeyi de belirtmekte fayda bulunmaktadır. 5549 Sayılı Kanun'un 11/3. maddesine göre, “*Yükümlülük denetimiyle görevlendirilen denetim elemanları, bu kanun kapsamında*

³⁴⁴ WEB_46. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarihli, 27846 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

kamu kurum ve kuruluşları da dâhil gerçek ve tüzel kişilerden ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşlardan her türlü bilgi, belge ve kanuni defterleri istemeye ve bunlar nezdinde her türlü evrak ve kayıtları incelemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya yetkili olup, ayrıca diğer kanunların kendilerine verdiği yetkileri de kullanır."³⁴⁵ 5549 Sayılı Kanun'un 11/3. maddesinden de anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarının bir diğer önemli sorumluluğu ise; yükümlülük denetimiyle görevlendirilen denetim elemanlarının talebi üzerine mükelleflere ait her türlü bilgi, belge ve kanuni defterleri temin etmek, sunmak ve yine denetim elemanları tarafından istenilen her türlü yazılı ve sözlü bilgileri vermek şeklinde ifade edilebilir.

Son olarak, muhasebe meslek mensuplarının hukuki sorumluluklarından biri olan "özen borcundan doğan sorumlulukları" kapsamında, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 471. maddesi önem taşımaktadır. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu madde 471'e göre, "*Yüklenici üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır. Yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alandaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken mesleki ve teknik kurallara uygun davranışı esas alınır.*"³⁴⁶ Muhasebe meslek mensupları da mesleklerini icra ederken en üst düzeyde mesleki özeni, hassasiyeti göstermek zorundadırlar. Bu bağlamda, mükelleflere sundukları muhasebe ve mali danışmanlık gibi hizmetlerde en üst düzeyde verimlilik sağlayabilmektedirler. Bu açıdan değerlendirildiğinde, SMMM'ler özen borcundan dolayı hizmet verdikleri mükelleflerine karşı ve muhasebe bilgisine taraf olan diğer bilgi kullanıcılarına karşı hukuken sorumludurlar.³⁴⁷

SMMM'lerin cezai sorumlulukları konusunda, 3568 sayılı meslek kanunu da dâhil olmak üzere direkt başvurulacak özel yasal düzenlemeleri içeren herhangi bir kaynak bulunmamaktadır. SMMM'lerin cezai sorumlulukları ile ilgili hususlara en kapsamlı olarak

³⁴⁵ WEB_53. 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, 18.10.2006 tarihli, 26323 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061018-1.htm> (01.08.2024)

³⁴⁶ WEB_54. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarihli, 27836 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> (01.08.2024).

³⁴⁷ H. Eroğlu, *age.*, s. 63.

213 Sayılı VUK'un 344., 351., 352., 353., 355. ve 359. maddeleri aracılığı ile ulaşılabilmektedir. SMMM'lerin cezai sorumlulukları ile ilgili olarak, suç sayılan bazı fiillerin yaptırımlarının yalnızca parasal olması ve vergi idaresi tarafından yerine getirilebilmesi durumunda bu tür suçlar, SMMM'lerin idari nitelikli suç ve cezalarından doğan sorumlulukları şeklinde tanımlanabilirken, 213 Sayılı VUK'un 359. maddesinin a, b, c, ç, d fıkralarında sayılan fiillere iştirak, yardım, teşvik vb. yollarla karışan muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları bu durumların somut olarak ortaya konulabilmesi şartıyla, SMMM'lerin adli nitelikli (hürriyeti bağlayıcı) vergi suç ve cezalarından doğan sorumlulukları olarak tanımlanabilmektedir.³⁴⁸ Bu bağlamda, SMMM'lerin idari nitelikli vergi suç ve cezalarından doğan sorumlulukları 213 Sayılı VUK'un 344., 351., 352., 353., 355. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre; 344. madde, "vergi ziyai cezası", 351. madde, "usulsüzlüğün tarifi", 352. madde, "usulsüzlük dereceleri ve cezaları", 353. ve 355. maddeleri, "özel usulsüzlükler ve cezaları" ile ilgili hususları kapsamaktadır.³⁴⁹ 213 Sayılı VUK'un 341. maddesinde vergi ziyai'nin tanımı yapılmıştır. Buna göre, "vergi ziyai, 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." Yine 213 Sayılı VUK'un 351. maddesinde usulsüzlüğün tarifi yapılmıştır. Buna göre, "*usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*"³⁵⁰ SMMM'lerin adli nitelikli (hürriyeti bağlayıcı) vergi suç ve cezalarından doğan sorumlulukları, 213 Sayılı VUK'un 359. maddesinin a, b, c, ç ve d fıkralarında sayılan kaçakçılık suçlarına iştirak, yardım, teşvik vb. yollarla karışması ve ilgili meslek mensuplarının bu durumlarının somut olarak belirlenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır."³⁵¹

Mesleki sorumluluk kavramını ise; muhasebe meslek mensuplarının mesleki görevlerini icra ederken, mesleğin gerektirdiği özeni göstererek ve mevzuat değişikliklerini takip ederek, mükelleflerin muhasebe ile ilgili işlemlerini bu değişiklikler paralelinde

³⁴⁸ H. Eroğlu, *age.*, s. 66-68.

³⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde: 344, 351, 352, 353 ve 355, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

³⁵⁰ WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

³⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde: 359, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

yürütmeleri ve sonuç olarak mesleğin gerektirdiği en üst seviyedeki bilgi ve tecrübelerini kullanarak muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan tüm kişi, kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarına cevap verebilmeleri olarak tanımlamak mümkündür. Aynı zamanda, muhasebe meslek mensupları disiplin sorumlulukları çerçevesinde mesleki faaliyetlerini yerine getirirken, 3568 sayılı meslek yasası ve disiplin yönetmeliği başta olmak üzere haksız rekabet yönetmeliği ile meslek etiği kurallarına da uymakla yükümlüdürler. Bu bağlamda meslek mensupları; 3568 sayılı meslek kanunu hükümlerine, disiplin yönetmeliği hükümlerine, haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği hükümlerine ve etik kurallarına uyulmaması sonucunda, disiplin sorumluluğu kavramının bir sonucu olan disiplin cezaları ile de karşılaşabilmektedir.³⁵²

2.3.1.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumlulukları ile İlgili Özellikli Durumlar

Genel olarak sorumluluk kavramı ve SMMM'lerin sorumluluklarıyla ilgili tüm bu detaylı açıklamalardan sonra, SMMM'lerin sorumluluğuna gidilebilmesinin şartlarına, SMMM'lerin sorumluluğunun tespitine, sorumluluğun başlangıç zamanına, sorumluluğun hangi aşamada takip edileceği konusuna ve SMMM'lerin sorumluluğunun sınırlarına değinmekte fayda bulunmaktadır.

SMMM'lerin sorumluluğuna gidilebilmesinin 3 önemli şartı bulunmaktadır. Bu şartlardan ilki, beyannamelerin mali sorumluluğuna gidilecek meslek mensubu tarafından imzalanmış olmasıdır. İkinci koşul ise, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına

³⁵² H. Eroğlu, *age.*, s. 87-88.

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_33. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_55. SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 31.10.2000 tarihli, 24216 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/10/20001031.htm#9> (01.08.2024).

SMMM ve YMM Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_47. SMMM ve YMM Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

SM, SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_56. SM, SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 19.10.2007 tarihli, 26675 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> (01.08.2024).

bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasıdır. Üçüncü ve son koşul ise, sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya bir vergi ziyainın çıkmasıdır.³⁵³

Bu bağlamda, 29.06.1997 tarihli ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4” kapsamında yer alan 4. bölümde “beyannameleri imzalayacak meslek mensupları ve sorumlulukları” açıklanmıştır.³⁵⁴ Buna göre, “*meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyainın varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyaina sebebiyet veren meslek mensubu, ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır. Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra,*

³⁵³ WEB_57. Abdulkadir Ertürk, “Meslek Mensuplarının Mali Sorumluluğu, Mali Sorumluluğuna Gidilen Meslek Mensuplarının Disiplin ve Cezai Hükümler Yönünden Sorumluluğu”, Özdoğrular SMMM Ltd. Şti. web sitesi, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/20318/> (01.08.2024).

³⁵⁴ WEB_58. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4, 29.06.1997 tarihli, 23034 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23034.pdf> (01.08.2024).

beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kar/Zararının doğruluğundan da sorumludurlar. Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.”

29.06.1997 tarihli ve 23034 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak, yürürlüğe giren “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4” kapsamında 5. bölümde SMMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tespitinin nasıl meydana geldiği açıklanmıştır. Buna göre sorumluluğun tespiti 2 aşamada gerçekleşmektedir.³⁵⁵

“VUK’un 135. maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır. Meslek mensubunun bu tebliğle belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu raporların ayrıca Bakanlığımıza gönderilmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca vergi inceleme elemanlarınca, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının Vergi Usul Kanunu’nun 346 ve 347. maddelerinde belirtilen sorumluluklarının olup olmadığı da tespit edilecektir.

³⁵⁵ WEB_58. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4, 29.06.1997 tarihli, 23034 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir.”

SMMM’lerin sorumluluğunun başlangıç zamanı ve sorumlunun hangi aşamada takip edileceği konuları da önemle üzerinde durulması gereken diğer hususlardır.

Bu bağlamda, sorumluluk, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar ve borcun ödenmesi ile de sorumluluk sona erer. Mali müşavirlerin sorumluluğuna gidilebilmesi için de borcun tahakkuk etmesi ve borcun vadesi olan tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde mükellefçe ödenmemesi gerekmektedir. Müşterek ve müteselsil sorumluluğun doğası gereği borçlulardan biri için doğan hukuki bir durum, diğer borçlular için de doğmaktadır. Örneğin, borçlulardan biri için zamanaşımının kesilmesi veya borçlulardan birinin ibra edilmesi halinde bu durum diğer borçlu için de hüküm ifade etmektedir. Bu sebepten dolayı, asıl borçlu için tahakkuk tarihinden itibaren bir ay sonrası, borcun vadesi ise, bu tarih sorumlu için de borcun vadesini oluşturmaktadır.³⁵⁶

SMMM meslek mensuplarının sorumluluğunun sınırları; ziyaa uğratılan vergi aslından sorumluluk, vergi ziyayı cezasından sorumluluk, gecikme faizinden sorumluluk, gecikme zammından sorumluluk ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezalarından sorumluluk kavramları ile açıklanabilmektedir. Buna göre, vergi inceleme elemanları tarafından elde edilen somut tespitler neticesinde, SMMM meslek mensubunun sorumluluğu söz konusu ise ziyaa uğratılan vergi aslından mükellefin kendisi ile beraber meslek mensubu da müşterek ve müteselsil olarak sorumlu olacaktır. Aynı zamanda, meslek mensubu SMMM yasal defterlere yaptığı kayıtlar ile tutarları bilmeden de olsa yanlış aktararak, yanlış kaydederek veya yanlış tek düzen hesapları seçerek vergi ziyasına yol açıyorsa, ziyaa uğratılan vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulacaktır. Ayrıca ödeme emri düzenlenmesi durumunda,

³⁵⁶ B. Çitil, *agm.*, s. 353-355.

vergi sorumlusu asıl borçluya ait vergi, ceza ve gecikme faizinden sorumlu olup, gecikme zammından sorumlu olmayacaktır. Böylece gecikme zammının ödeme emrinde de konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.³⁵⁷ Aynı zamanda 213 Sayılı VUK'un mükerrer 355. maddesine göre, meslek mensubunun sorumluluğunda olan ve söz konusu meslek mensubu tarafından verilmesi gereken her türlü vergi beyannameleri ile meslek mensubunun elektronik ortamda vermesi gereken vergi beyanları dışında kalan ve 3568 sayılı meslek yasasına göre de düzenlenen sözleşmeler kapsamında olmayan, vergi mükellefi tarafından verilmesi ve takip edilmesi gereken diğer bildirimlerin, yasa da belirlenmiş sürelerde verilmemesi veya geç verilmesi nedeniyle vergi mükellefi adına düzenlenecek özel usulsüzlük cezalarının, meslek mensubu mali müşavirden talep edilmesi ve hukuken takibi mümkün bulunmamaktadır.³⁵⁸ Bu bağlamda, meslek mensubu işlemlerini yürüttüğü mükellefinin vergi aslı (vergi ziyayı), vergi aslına ilişkin gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasından sorumlu tutulmakta, diğer bir deyişle meslek mensubunun sorumluluğu kapsamına sadece vergi ziyayı, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası girmekte olup, genel usulsüzlük (VUK m. 352) ve/veya özel usulsüzlük (VUK m. 353) cezaları meslek mensubunun sorumluluğunun kapsamı dışında tutulmaktadır. Böyle bir durumda meslek mensubunun gereken mesleki özeni yerine getirmemesinden dolayı vergi ziyayı değil de genel usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezası çıkması halinde söz konusu cezalardan dolayı meslek mensubunun sorumluluğuna gidilmeyecek ve bu cezaları önce mükellef kendisi ödeyecek ve sonra ödediği tutarlar nedeniyle maruz kaldığı zarar için özel hukuk hükümlerine göre şartları dahilinde meslek mensubuna başvurabilecektir.³⁵⁹ Yine bu bağlamda, 3568 sayılı meslek kanunu gereği düzenlenmiş sözleşme kapsamında olan ve meslek mensubunun sorumluluğu dahilindeki işlerle ilgili olarak meslek mensubunun usule aykırı işlemler yapması durumunda, meslek mevzuatı hükümleri ve 213 Sayılı VUK mükerrer 227. maddeye bağlı olarak çıkarılan tebliğ hükümleri gereği özel usulsüzlük cezaları için de söz konusu meslek mensubunun sorumluluğuna gidilebilmesi mümkündür.³⁶⁰

³⁵⁷ H. Eroğlu, *age.*, s. 100-102.

³⁵⁸ H. Eroğlu, *age.*, s. 103.

³⁵⁹ D. Şenyüz, *agm.*, 2564-2565.

³⁶⁰ H. Eroğlu, *age.*, s. 103.

2.3.2. SMMM'lerin Vergi Mükellefi Adına Vermiş Olduğu Hizmetler Çerçevesindeki Sorumlulukları Kapsamında Yaşadıkları Sorunlar

Ülke ekonomilerinin temel unsurlarından biri olan işletmelerin etkin ve verimli çalışabilmeleri, aynı zamanda gelişebilmeleri için, iyi işleyen bir hesap ve denetim sistemine sahip olmaları gerekmektedir. Söz konusu işletmelerde de bu görevi yerine getiren kişiler muhasebe meslek mensuplarıdır.³⁶¹ Muhasebe meslek mensuplarının imzalamış oldukları yasal beyannamelerde ve düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin, belgelere dayanan ve mevzuata uygun bir şekilde kayıtlara alınmış muhasebe verilerinden oluşması gerekmektedir. Bu durumda uygunluk denetimi kavramını ortaya çıkış ve söz konusu denetim sonucunda meslek mensupları, mesleki yükümlüklerin olması gerektiği gibi uygulanmaması sonucu ortaya çıkabilecek vergi kaybı ve vergi ziyana bağlı cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının işletmeye olduğu kadar; muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan ortaklara, şirket yöneticilerine, çalışanlara, müşterilere ve tedarikçilere, yatırımcılara, kamu kurum ve kuruluşlarına, bağlı buldukları odalara ve herhangi bir sorun sonucunda yargıya taşınan konularla ilgili yargı organlarına karşı da sorumlulukları bulunmaktadır.³⁶² Bu açıdan değerlendirildiğinde muhasebe mesleği, toplumun iktisadi ve mali yapısının verimli ve etkin bir şekilde işleminde önemli bir görevi üstlenmiş olduğundan, işletmeler, devlet ve hatta tüm toplum için çok önemli bir meslek konumuna gelmiştir. Yine bu bağlamda da muhasebe mesleği; nitelikli bilgiyi, uzun ve özverili bir deneyimi, sorumluluğu ve sır saklamayı gerektirmektedir. Sonuç olarak da mesleği icra ederken yapılacak hatalar veya ilgisizlik yapılan tüm işlemlerin hatalı olmasına sebep olmakta ve maddi zararlara yol açabilmektedir.³⁶³ Bu bağlamda, muhasebe meslek mensupları üstlendikleri sorumluluklar konusunda önemli sorunlar yaşamaktadırlar. Nitekim, özellikle SMMM meslek mensupları aracılığı ile yapılan akademik

³⁶¹ Oya Yıldırım, Fatma Tektüfekçi ve Yusuf Cahit Çukacı, “Modern Toplum Hastalığı: Stres ve Muhasebe Meslek Elemanı Üzerindeki Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/2, 2004, s. 10.

³⁶² T. Üstüntaş Aratoğlu, *age.*, s. 59.

³⁶³ O. Yıldırım, F. Tektüfekçi ve Y. C. Çukacı, *age.*, s. 10.

çalışmaların/araştırmaların sonuçları, meslek mensuplarının sahip oldukları sorumluluklar konusunda ciddi sorunlar yaşadıklarını destekler niteliktedir.

Tablo 15. SMMM Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Sorumluluklarla İlgili Yaşadıkları Sorunlara İlişkin Yapılan Çalışmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Uzay ve Güngör Tanç (2004)	*Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları en önemli sorunlardan birinin, meslekte sorumluluğun yetkilerinden çok daha fazla olması durumu olduğu tespit edilmiştir.
Kalaycı ve Tekşen (2006)	*Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının TÜRMOB'dan beklentilerinin başında sorumluluklarının biraz azaltılması için ilgili kurumlarla istişare edilmesi gelmektedir. Bu bağlamda araştırmada, katılımcılara yöneltilen "muhasebecilerin sorumluluklarının biraz azaltılması için ilgili kurumlarla istişare edilmelidir." önermesine "katılıyorum" diyen meslek mensupları, sorumluluklarının çok olduğunu, hatta yoğun iş akışında çalıştıkları için yeri geldikçe hata yapma olasılıklarının arttığını ve bu hataların cezai müeyyidelerinin çok olduğunu belirtmişlerdir.
Yayla (2007)	*Araştırma sonucuna göre, mali müşavirlerin belirtmiş oldukları sorunlardan birisi de beyanname verilme ve yükümlülükleri ile ödeme sürelerinin esnek hale getirilmesi gerekliliği olmuştur. Bu bağlamda denilebilir ki, muhasebe

	meslek mensupları, beyanname verilme ve yükümlülüklerin ödeme süresinin esnetilmesi gerektiğini düşünmektedirler.
Bilen (2008)	*Araştırmada, katılımcılardan meslekleriyle ilgili yaşadıkları sorunları belirlemek amacıyla yaşadıkları en önemli üç problemi yazmaları istenmiştir. Katılımcılardan gelen cevaplar doğrultusunda, meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken yaşadıkları en önemli sorunlardan birinin "bazı önemsiz hataların cezalarının büyük olması" olduğu belirlenmiştir. Bu da meslek mensuplarının sorumluluklarının fazla olduğunu ve bu sorumluluklarını zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirmemenin sonucunda cezai müeyyideler ile karşılaşacaklarını göstermektedir.
Ardahan (2010)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları, mükelleflerle olan yasalardan doğan sorumluluklarının azaltılması için bazı yasal düzenlemelerin yapılmasının gerekliliğini vurgulamışlardır.
Yıldırım ve Güney (2012)	*Araştırma sonucuna göre, VUK'un 227. maddesi ile meslek mensubuna yüklenen sorumluluğun, kendilerine verilen yetkiden daha fazla olması mali müşavirler için büyük bir sorun teşkil etmektedir.

Tugay ve Tekşen (2014)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının, "muhasebecilerin sorumluluklarının biraz azaltılması için ilgili kurumlarla istişare edilmesi" yönünde TÜRMOB'dan talepleri bulunmaktadır.
Dızman ve Güney (2015)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebecilerin sorumluluğunun sınırlandırılması konusunda toplamda % 90 oranında olumlu cevap alınmıştır. Diğer bir deyişle, meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu sorumluluklarının sınırlandırılmasını istemektedirler.
Kaya (2015)	*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensupları en çok, VUK madde 227'ye göre meslek mensuplarının imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve belgelere uygun olmaması durumunda vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte sorumlu tutulmayı sorun olarak belirtmişlerdir.
Atabay (2016)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları arasında işkoliklik boyutlarından "iş mükemmeliyetçiliği" boyutunun en yüksek skora sahip olduğu belirlenmiştir. Bu duruma sebep olarak meslek mensuplarının, vergi beyannamesi düzenlemesi ve SGK'ya yapılacak bildirimler çerçevesinde karşılaşılabilecekleri cezai yaptırımlar ve sorumlulukları olduğu söylenebilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının

	<p>sorumluluklarının çok fazla olması ve bu sorumlulukları zamanında ve doğru olarak yerine getirmemelerinin neticesinde cezai yaptırımlarla karşılaşacak olmaları, söz konusu meslek mensuplarının işkoliklik düzeyini dolayısıyla da iş stresini arttırmaktadır.</p>
Katkat Özçelik (2018)	<p>*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları, devletin muhasebecilere angarya işler yüklediğini belirtmişlerdir. Bu bağlamda denilebilir ki, meslek mensupları devletin de kendilerine başka işler yükleyerek sorumluluk vermesini bir sorun olarak görmektedirler.</p>
Kızıl, Aslan ve Kızay (2019)	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları sorumluluklarının fazla olmasına rağmen, kazançlarının düşük olmasını bir sorun olarak görmektedirler.</p>
Çeltikli (2019)	<p>*Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensupları birçok beyannamenin sıklıkla verilmesinin hizmet kalitesini düşürdüğünü ve beyannamelerin sağlıklı olmasını engellediğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda yanlış beyanda bulunmanın cezası çok yüksektir ve meslek mensupları bu sebepten dolayı maddi sorumluluklarının çok ağır olduğunu ifade etmişlerdir.</p>
Bişgin, Ünlüer ve Üyümez (2020)	<p>*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları yasada tanımlanmamış olmasına rağmen rutin işler dışında birçok iş yaptıklarını ve bu durumdan memnun olmadıklarını ifade</p>

	etmişlerdir. Ayrıca yasal olarak düzenledikleri bazı belgeleri devlet çatısı altında bulunan farklı kurumlara ayrı ayrı iletmek zorunda olduklarını ve bu sorumluluklarından dolayı da iş yüklerinin arttığını belirtmişlerdir.
Çelik ve Şendurur (2020)	*Araştırma sonucunda, katılımcı meslek mensupları yaptıkları hataların karşılığında yaptırım neyse kabul etmekte ancak, mükelleflerden kaynaklanan hataların sorumluluğunu almak istemediklerini belirtmişlerdir.
Akpınar ve Küçüköksel (2020)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensupları, mali mevzuat harici çıkarılan yasalardan da sorumlu olduklarını ve bunun da ek iş yükü yarattığını belirtmişlerdir.
Yanık, Toptan ve Yıldız (2023)	*Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensupları sorumluluklarının sınırlandırılması gerektiğini düşünmektedirler. Bu bağlamda da Maliye Bakanlığı'ndan beklentileri söz konusudur.
Gümüş ve Karaca (2024)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının meslek kuruluşlarından, sorumluluklarının yeniden belirlenmesi şeklinde bir beklentileri bulunmaktadır.

Aynı zamanda şunu da belirtmek de fayda vardır ki, meslek mensupları faaliyetlerini icra ederken farklı beklentilere (farklı bilgi kullanıcılarının farklı beklentilerine) uygun finansal bilgi üretmek zorundadırlar. Bu bağlamda da meslek

mensuplarının aynı işletmenin farklı bilgi kullanıcıları için finansal tablolarını ve finansal bilgilerini hazırlamaları, diğer bir deyişle bu konuda farklı kullanıcılara karşı farklı sorumluluklar üstlenmeleri, zaman ve kaynak israfına yol açmaktadır. Bu da meslek mensuplarının mesleki gelişimleri için yeterli zaman ayıramaması riskini arttırmaktadır.³⁶⁴

SMMM'lerin sorumluluğu konusunda son olarak denilebilir ki, 3568 sayılı meslek yasası hükümlerine göre faaliyetlerini sürdürmekte olan muhasebe meslek mensuplarına, çeşitli kanunlarla yüklenen ve mükellefin vergi ve cezalarından müştereken ve müteselsilen sorumluluğunun olması hususu oldukça tartışmalı bir konudur. Bu bağlamda sorumluluğun kapsamı Kanun'da çerçevesi çizilerek açıkça ifade edilmemekte ve söz konusu sorumluluğun kapsamının çeşitli yönetmelik, genel tebliğ, yönerge hükümleriyle açıklanması hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Aynı zamanda, sorumluluğun söz konusu olduğu durumlarda ve mali müşavirlerin sorumlu olduklarına ilişkin rapor yazılan durumlarda, talep edilen tutarlara ilişkin olarak uzlaşma, cezalarda indirim, vergi ve cezalara karşı dava açma gibi haklara sahip olunmaması konuyu çözümlenmesi gereken çok önemli bir noktaya da taşımaktadır. Sonuç olarak bu konu ile ilgili, sorumluluk mali müşavirle mükellef arasında olmalı, SMMM'lerin sorumluluğu ancak mükellefin bilgi ve belgelerinin beyannamelere doğru aktarımındaki hatalarda ve/veya kusurlarda söz konusu olmalı ve sorumluluğun söz konusu olduğu durumlar kanunla açıkça belirlenmelidir.³⁶⁵

2.4. SMMM'lerin Vermiş Olduğu Hizmetler Sırasında Sahip Olduğu Hak ve Yetkiler

3568 sayılı meslek yasasının yürürlüğe girmesiyle beraber, ruhsat sahibi SMMM ve YMM'lere vergi yükümlüleri ile devlet arasında köprü kurma görevi yüklenmiştir. Bununla birlikte ruhsat sahibi meslek mensuplarının ifa ettikleri görevleri bir kamu hizmeti olarak değerlendirilmiş ve kendilerine kamu sorumluluğu yüklenilmiş olmasına rağmen aynı derecede yetki verilmemiştir. SMMM ve YMM meslek mensupları bir taraftan devlet ile ilişkileri düzenlerken, diğer taraftan da vergi yükümlüleri ile vergi idaresi, ortaklar,

³⁶⁴ WEB_16. R. Nalbantoğlu, *agm.*, s. 4-5.

³⁶⁵ WEB_59. Cenker Göker, "Meslek Mensuplarının Sorumluluğuna Hukuki Bakış", Konya SMMM Odası web sitesi, <https://ksmmmo.org.tr/Duyuru/8009/20-ANADOLU-ODALARI-EgiTiM-SEMiNERi-SUNUMLARI> (01.08.2024).

çalışanlar, yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler ve işletmeden çıkar bekleyen diğer ilgililer arasında bir bağ kurmakta ve dengeyi sağlamaktadırlar.³⁶⁶ Bu bağlamda yerine getirdikleri görevleri ve sahip oldukları sorumlulukları sebebiyle bir bakıma kamu hizmeti veren ve kamu sorumluluğu üstlenen SMMM'lerin vermiş oldukları hizmetler sırasında sahip oldukları hak ve yetkiler konusu önem kazanmaktadır.

2.4.1. SMMM'lerin Vermiş Oldukları Hizmetler Sırasında Sahip Oldukları Hak ve Yetkilerin Kapsamı

Hak kavramı, hukuk ile ilgili en temel kavramlardan biri olup, hukuk düzeni tarafından bir kişiye tanınan, hukuken korunan ve hakkın sahibi olan bu kişiye söz konusu korumadan yararlanma yetkisi veren bir çıkarı ifade etmektedir.³⁶⁷ Bir başka tanıma göre ise hak, kişilerin hukuk düzeni tarafından korunmaya değer bulunan menfaatlerini ifade etmektedir. Bu bağlamda, hukuk düzeni tarafından korunmaya değer bulunması, kişisel bir menfaate hak olma niteliği kazandırmaktadır.³⁶⁸ Haklar içinde doğdukları hukuk alanından hareketle, kişilerin toplumla olan ilişkilerini düzenleyen kurallardan doğan, yani kamu hukukundan kaynaklanan kamu hakları ve kişiler arası ilişkileri düzenleyen ve özel hukuk kurallarından doğan özel haklar olmak üzere iki temel sınıfa ayrılabilir.³⁶⁹

Yetki kavramı ise Türk Dil Kurumu sözlüğünde, “bir görevi, bir işi yasaların verdiği imkanlara göre, belli şartlarla yürütmeyi sağlayan hak; salahiyet, mezuniyet” şeklinde tanımlanmıştır.³⁷⁰ Ayrıca yetki kavramı idare hukuku yönünden değerlendirildiğinde; kişileri, eşitlik kuralını, temel hak ve hürriyetleri, kamusal para ve malları doğrudan ilgilendiren ve önemli bir kamu kudreti aracı olan idari işlemin, idari teşkilat içindeki herkes tarafından değil, sadece hukuk kurallarıyla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar

³⁶⁶ WEB_16. R. Nalbantoğlu, *agm.*, s. 2.

³⁶⁷ WEB_60. Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, “Genel Hukuk Bilgisi Ders Notu”, T.C. Adalet Bakanlığı web sitesi, <https://edb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/266202015423110-GENELHUKUK.pdf> (11.10.2024).

³⁶⁸ WEB_61. Hukuk Başlangıcı Dersleri, “Hukuk ile İlgili Temel Kavramlar”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adalet MYO Yayını, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/49450/mod_resource/content/1/HBYS%20hukuk%20ba%C5%9Flang%C4%B1c%C4%B1%208.pdf (11.10.2024).

³⁶⁹ WEB_60. Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, “Genel Hukuk Bilgisi Ders Notu”, T.C. Adalet Bakanlığı web sitesi.

³⁷⁰ WEB_2. Türk Dil Kurumu Sözlükleri web sitesi.

tarafından kullanılabilmesi yeteneğini ifade etmektedir.³⁷¹ Bu tanımlardan ulaşılan sonuçlara göre, yetki kişiye değil, göreve bağlıdır, yani kamu hizmetini ifa eden kişiye değil, makama verilmektedir. Aynı zamanda kamu görevlileri için yetki bir hak değil, yükümlülüktür.³⁷²

Bu çalışmanın 2.3.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Hukuki Niteliği başlıklı bölümünde de bahsedildiği üzere ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun kararına istinaden, SMMM meslek mensupları ile mükellefleri arasında 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu gereğince hizmet sözleşmeleri yapılmasına rağmen, yapılan bu sözleşmelerin esas itibarıyla “vekâlet sözleşmesi” olduğu yönünde karara varılmıştır. Bu bağlamda, SMMM meslek mensuplarının mükellefleri ile yaptıkları vekâlet sözleşmelerinin detayına ve vekâlet sözleşmesi gereğince SMMM meslek mensuplarının edindiği haklar hakkında ayrıntılı bilgiye 6098 Sayılı TBK'nın 502. maddesi ile 514. maddesi arasında yer alan 13 madde aracılığı ile ulaşmak mümkündür. 6098 Sayılı TBK'nın 502. maddesine göre, “*vekâlet sözleşmesi, vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemi yapmayı üstlendiği sözleşmedir. Vekâlete ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, bu Kanun'da düzenlenmemiş olan iş görme sözleşmelerine de uygulanır. Sözleşme veya teamül varsa vekil, ücrete hak kazanır.*” *Vekâlet verenin ücret ödeme borcu dışındaki borçları (vekilin hakları) konusu 6098 Sayılı TBK'nın 510. maddesinde düzenlenmiştir. Madde 510'a göre, “vekâlet veren, vekâletin gereği gibi ifası için vekilin yaptığı giderleri ve verdiği avansları faizi ile birlikte ödemek ve yüklendiği borçlardan onu kurtarmakla yükümlüdür. Vekil, vekâletin ifası sebebiyle uğradığı zararın giderilmesini vekâlet verenden isteyebilir. Ancak vekâlet veren, kusuru bulunmadığını ispat ederek bu sorumluluktan kurtulabilir.*”³⁷³

Bu bağlamda, vekâlet verenin ücret ödeme borcu dışındaki vekile karşı olan borçlarını (vekilin haklarını) “vekil tarafından yapılan giderleri ve avansları ödeme borcu;

³⁷¹ S. Burak Açıdoğru, “İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7/1-2, 1999, s. 2'den Yıldızhan Yayla, *İdare Hukuku*, İstanbul 1985, s. 87; Lütfi Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul 1982, s. 401; Şeref Gözübüyük ve Tekin Akıllıoğlu, *Yönetim Hukuku*, Ankara 1992, s. 330.

³⁷² S. B. Açıdoğru, *agm.*, s. 2.

³⁷³ WEB_54. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarihli, 27836 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

vekili vekâlet vereni hesabına giriştiği borçtan kurtarma borcu; vekile avans verme ve karşılık sağlama borcu³⁷⁴ ve vekilin vekâlet ifa sebebiyle uğradığı zararı ödeme borcu oluşturmaktadır.³⁷⁵

TBK'nın vekâlet sözleşmesine istinaden tanıdığı genel haklar bu şekilde ifade edilirken, SMMM meslek mensuplarının farklı hukuki kaynaklar aracılığı ile edindiği diğer bazı haklar ise şu şekilde sıralanabilmektedir.³⁷⁶

- Ücret isteme hakkı
- Ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme hakkı
- Vergi dairesinde mükellefi temsil etme hakkı
- Vergi idaresinden mükellefi ile ilgili bilgi talep etme hakkı
- Haksız rekabetin önlenmesini talep etme hakkı
- Mesleki unvanların haksız kullanımının önlenmesini isteme hakkı.

Adı geçen bu SMMM hakları kaynağını; 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu'nun Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamında, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinden, Anayasa'nın Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkını konu alan 74. maddesinden ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu'ndan almaktadır. Ayrıca TÜRMOB'un SMMM meslek mensuplarının kullanımına sunduğu ve web sitesinde yayımlanmış olduğu, mükelleflerle SMMM meslek mensupları arasında imzalanan sözleşme

³⁷⁴ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_62. 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu, 07.04.1969 tarihli, 13168 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13168.pdf> (14.10.2024).

³⁷⁵ Vehbi Umut Erkan, "6098 Sayılı Türk Boçlar Kanunu'na Göre Vekalet Sözleşmesinde Vekalet Vereninin Ücret Ödeme Borcu Dışındaki Diğer Borçları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62/2, 2013, s.444.

³⁷⁶ WEB_63. Ersan Öz, "Herkes Haklı. Peki Mali Müşavirlerin Hakları Neler?", Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Ticaret A.Ş. web sitesi, <https://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/ersan/007/> (13.08.2024)

örneği ile 118 ve 137 VUK sirkülerine istinaden SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları diğer farklı hakları da mevcuttur.

Çalışmanın SMMM meslek mensuplarının hakları ile ilgili bu kısmında, SMMM'lerin 3568 Sayılı meslek yasasının ilgili yönetmelikleri kapsamında yer alan çeşitli haklarından, Anayasa'nın "Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkını" konu alan 74. maddesi ile 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu'nda açıklanan diğer haklarından ve aynı zamanda ilgili kanunlarda ve yönetmeliklerde geçmese de sahip oldukları temsil hakkından detaylıca bahsedilecektir.

02.01.1990 tarihli ve 20390 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesine göre, *"meslek mensubu ücreti, SM'ler, SMMM'ler ve YMM'lerce yapılan hizmetler karşılığı alınan meblağları ifade etmektedir. Meslek mensubu ücretleri, meslek mensupları ile mükellefler arasında serbestçe kararlaştırılabilmekte ve meslek mensubu, tarifedeki belgeleri düzenlemek ve işleri yapmakla ücretin tümünü hak etmektedir."*³⁷⁷ Bu bağlamda yine aynı yönetmeliğin 11. maddesine³⁷⁸ istinaden asgari ücret tarifesine uymak şartıyla, SMMM meslek mensuplarının mükellefler ile yaptıkları sözleşmede meslek mensubu ücretini serbestçe kararlaştırma hakları mevcuttur. Böylece SMMM meslek mensupları sözleşmede geçen her türlü belge ve işleri yapmaları sonucunda da kararlaştırılan ücreti almaya hak kazanmaktadırlar. Aynı yönetmeliğin 13. maddesine göre *"SMMM meslek mensuplarına yabancı firmalarla yaptıkları sözleşmelerde, sözleşmenin yabancı dilde ve yabancı paralı olarak yapılabilmesi olanağı/hakkı da tanınmıştır. 14. maddeye göre ise, SMMM meslek mensuplarının ücret sözleşmelerini münferit veya süresi en az bir yıllık olmak şartıyla süreli olarak da yapma hakları mevcuttur. Yine aynı maddeye göre SMMM meslek mensuplarını ücret sözleşmelerine, ücrete mahsuben avans verileceğine, mükellef adına yapılacak giderlerin sonradan mükelleften tahsil edileceğine vesair hususlara dair özel*

³⁷⁷ WEB_64. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarihli ve 20390 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf> (25.10.2024).

³⁷⁸ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_64. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarihli ve 20390 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

hükümler koyabilme hakları da söz konusudur. Ücret sözleşmelerinde, ücretin paylaşılması hususunu konu alan madde 18'e göre, meslek mensuplarının, işyeri merkezi dışındaki işler ve işlemleri, anlaştığı o yerdeki diğer meslek mensuplarına yaptırma hakkı mevcut olup yine böyle bir durumda ek bir ödeme talep edememektedirler. Son olarak aynı yönetmeliğin 20. maddesine istinaden sözleşmede aksine hüküm yoksa, kararlaştırılan ücret, yalnızca sözleşmede belirtilmiş iş ya da işlerin karşılığı olup, meslek mensubu bu işlerle ilgili olarak sonradan ortaya çıkacak işler ya da işlemlerle ilgili ayrıca ücret talep edebilmektedir. Aynı zamanda meslek mensubu, işi yaparken ödemesi gereken mükellefe ait bütün vergi, resim, harç ve giderleri tekrar mükelleften isteme hakkına sahiptir. Söz konusu giderler, talebi halinde meslek mensubuna derhal ödenir ve yine bu giderler için meslek mensubunun avans talep etme hakkı da mevcuttur. Ayrıca meslek mensubu işle ilgili seyahat giderlerini de mükelleften talep edebilmektedir.”³⁷⁹

Her ne kadar 3568 Sayılı meslek kanununda, ilgili yönetmeliklerde ve mükelleflerle yapılan sözleşmelerde açıklanmasa da, SMMM meslek mensuplarının vergi idaresinde mükellefi temsil etme hakkı da söz konusudur. Bu bağlamda ülkemizde mükellefler, SMMM ve YMM'leri kendilerine yol gösteren, gerektiğinde kendilerini vergi idaresi önünde savunan ve yükümlülükleri konusunda doğru şekilde yönlendiren danışmanlar olarak görseler de, SMMM ve YMM'lerin doğrudan bir yasal temsilci olarak mükellefleri temsil etmesi söz konusu değildir. Mükelleflerle meslek mensupları arasında yapılan sözleşmeler, söz konusu meslek mensuplarını kanuni temsilci ya da bir vekil gibi doğrudan yasal temsilci konumuna getirmemektedir. Bununla birlikte meslek mensuplarının yardımcı olmak amacıyla vergi incelemeleri, uzlaşma görüşmeleri, vergi davaları ve idare ile yürütülen çeşitli işlemlerde mükellefleriyle birlikte idare ile muhatap olarak izahatta bulunmaları söz konusu olabilmektedir. Böylece vergi danışmanları mükelleflerin doğal temsilciliğini üstlenmektedirler. Dolayısıyla mükellef ile idare arasındaki müzakerelerde SMMM ve YMM'ler, mükelleflerin haklarını gözeten ve onların durumunu idareye mesleki bir dille izah eden sözcülerdir. Mükelleflerin temsilci kullanma hakkının sadece yasal vekâletname sahibi kişiler için geçerli olmasının ötesinde, SMMM ve YMM'ler ile

³⁷⁹ WEB_64. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarihli ve 20390 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

mükellefler arasında imzalanan yasal sözleşmeyle, mükellefe hizmet veren SMMM ve YMM'ler bakımından da bu ilkenin geçerli olduğu kabul edilmelidir.³⁸⁰ Bu bağlamda meslek mensuplarının vergi incelemelerine meslek mensubu olarak veya temsilci olarak katılma, tarhiyat öncesi veya sonrasındaki uzlaşma görüşmelerinde meslek mensubu olarak veya temsilci olarak katılma ve vergi davalarıyla ilgili duruşmalara katılma ve açıklama yapma hakları mevcuttur.³⁸¹

SMMM meslek mensuplarının vergi idaresinden kendi mükellefleri ve diğer vergi mükellefleri hakkında bilgi talep etme hakları da mevcuttur. Bu bağlamda 09.11.1982 tarihli ve mükerrer 17863 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2709 Sayılı T.C. Anayasası'nın "Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma" hakkını konu alan 74. Maddesi ile 24.10.2003 tarihli ve 25269 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4982 Sayılı "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu" önem kazanmaktadır. 2709 Sayılı T.C. Anayasası'nın Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkını konu alan 74. Maddesine göre "*vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye'de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM'ye yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Aynı zamanda, herkes bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.*"³⁸² Ayrıca, 24.10.2003 tarihli ve 25269 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4982 Sayılı "Bilgi Edinme Kanunu" madde 4'e göre, "*herkes bilgi edinme hakkına sahiptir.*" Madde 5'e göre, "*kurum ve kuruluşlar, bu kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.*" Başvuru usulü hususunu konu alan madde 6'ya göre, "*bilgi edinme başvurusu, başvuru sahibinin adı ve soyadı, imzası, oturma yeri veya iş adresi, başvuru sahibi tüzel kişi ise tüzel kişinin unvanı ve adresi ile yetkili kişinin imzasını ve yetki*

³⁸⁰ WEB_65. M. Yavuz Öner, "Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü, KPMG web sitesi, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-yavuz-oner.pdf> (24.10.2024).

³⁸¹ WEB_66. Azmi Demirci, "Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Hakları ve Ödevleri", Çorlu SMMM Odası web sitesi, https://www.corlusmmmodasi.org.tr/fileadmin/user_upload/Haberler/12.05.2017/04.05.2017vergi-odemeleri.pdf (24.10.2024).

³⁸² WEB_67. 2709 Sayılı T.C. Anayasası, 09.11.1982 tarihli, Mükerrer 17863 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17863_1.pdf (15.10.2024).

belgesini içeren dilekçe ile istenen bilgi ve belgenin bulunduğu kurum ve kuruluşu yapılıdır. Bu başvuru, kişinin kimliğinin ve imzasının veya yazının kimden neşet ettiğinin tespitine yarayacak başka bilgilerin yasal olarak belirlenebilir olması kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir.” “Dilekçede istenen bilgi ve belgeler açıkça belirtilir.”³⁸³ Sonuç olarak, ilgili Anayasa maddesinden ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu’ndan da anlaşılacağı üzere, SMMM meslek mensuplarının bilgi edinme hakkı sınırları kapsamında, diğer vergi mükellefleri hakkında bilgi alabilmek adına ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına yazılı olarak başvurma hakları da mevcuttur.

SMMM meslek mensuplarının “haksız rekabetin önlenmesini talep etme hakkı ve mesleki unvanların haksız kullanımın önlenmesini isteme hakkı” ile ilgili olarak 21.11.2007 tarihli ve 26707 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği’ne” başvurmak ve bu yönetmeliğin ilgili maddelerini incelemek mümkündür.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği’nin amacını konu alan madde 1’e göre, bu yönetmeliğin amacı; “3568 sayılı kanuna göre ruhsat almış, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin kendi aralarında ve müşteri ile olan ilişkilerinde haksız rekabetin önlenmesi, bu suretle dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanması ve meslek mensuplarının iş elde etmek için reklam sayılabilecek eylem ve işlemlerinin kapsam, sınır ve esaslarının belirlenmesidir.” Bu bağlamda madde 10’a göre, “haksız rekabet nedeniyle, müşterileri, güvenilirliği, mesleki itibarı, mesleki faaliyetleri veya diğer iktisadi menfaatleri zarar gören ve zarar görme tehlikesi olan meslek mensubu, ilgili odalara şikayette bulunabilir ve/veya 6102 Sayılı TTK’da düzenlenen dava haklarını kullanabilir.”³⁸⁴

³⁸³ WEB_68. 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu, 24.10.2003 tarihli, 25269 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/10/20031024.htm> (14.10.2024).

³⁸⁴ WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

SMMM ve YMM Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasası Yönetmeliği'nin "Reklam Kuralları başlıklı ikinci kısmında yer alan madde 13, 18, 19, 20 ve 22 kapsamında ise meslek mensuplarının reklam yapma ilke ve esaslarına, sirküler kitapçık ve tanıtım broşürlerinin basımı konusundaki haklarına, kitap ve makale yayınlarında mesleki ve akademik unvanlarını kullanabilme haklarına, personel istihdamıyla ilgili duyuru verebilme haklarına ve son olarak internet uygulamaları konusundaki haklarına yer verilmiştir.

Reklam yapma ilke ve esaslarını konu alan madde 13'e göre,

- (1) *Meslek mensubu, nesnel ve mesleğine ilişkin olduğu sürece işi ve şahsı hakkında açıklama yapabilir.*
- (2) *Bir meslek mensubu bilimsel, düşünsel tartışmalar, seminerler ve eğitim programları organize edebilir. Ancak bu faaliyetleri basın ve yayın yoluyla üçüncü kişilere duyuramaz.*
- (3) *Toplumun ilgilendiği konularda meslek mensubunun yaptığı yayınlara ve demeçlere haber programlarında yer verilmesi veya bunlar hakkında meslek mensubunca veya diğer kişilerce yazı ve haber yazılması reklam sayılmaz.*
- (4) *Meslek mensubu, bürosunun tanıtımı için broşür bastırabilir. Meslek mensubu veya mesleki şirketin yayınladığı, sirküler, bülten ve işe alma broşürlerinin mesleki ilişkilerin sürdürüldüğü kimselere gönderilmesi reklam sayılmaz.*
- (5) *Meslek mensubunun mesleki faaliyet ve meslek alanı dışında yerel, ulusal veya uluslararası düzeydeki herhangi bir faaliyetinin tanıtılması veya aldığı bir ödülün kamuya duyurulması veya üyesi olduğu bir kurumdaki üyeliğini açıklaması reklam sayılmaz.*

Sirküler, kitapçık ve tanıtım broşürleri basımı hususunu konu alan madde 18'e göre, "meslek mensubu, mesleki bilgi içeren sirküler, kitapçık, tanıtım broşürü ve benzeri dokümanları, mevcut müşterilerine ve diğer meslek mensuplarına posta ve elektronik posta

gibi yöntemlerle dağıtabilir; bu yayınları, müşterisi olmayan kişi ve kurumlara ancak bunların yazılı talepleri halinde verebilir.”

Kitap ve makale yayını hususunu konu alan madde 19’a göre, “*meslek mensupları, mesleki konularda hazırlayacağı kitap, makale ve benzeri bilimsel çalışmalarda mesleki ve akademik unvanlarını kullanabilir ancak, çalıştığı büro, şirket veya kurumun ad veya unvanını kullanamaz. Bağlı bulunulan büro, şirket veya kurumun faaliyetleri hakkında reklam sayılacak açıklama yapılamaz.”*

Personel istihdamıyla ilgili duyuruları konu alan madde 20’ye göre, “*meslek mensupları büroları veya ortağı olduğu şirketlerin veya müşterilerinin mesleki personel ihtiyacı için ilan verebilir. Meslekle ilgili eğitim kurumlarında öğrencileri veya mezunları haberdar etmek amacıyla mesleği ve büro veya şirketini tanıtıcı bilgiler verebilir.”*

İnternet uygulamaları hususundaki hakları konu alan madde 22’ye göre,

- (1) *Meslek mensupları, bağlı oldukları odaya bilgi vererek internet dâhil, teknolojinin ve bilimin olanak tanıdığı her türlü ortamda serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin ilke ve kurallarına, meslek unvanının gerektirdiği saygı ve güvene, Kanun, yönetmelik ve mecburi meslek kararlarına aykırı olmayacak şekilde kendisini ifade etme hakkına sahiptir.*
- (2) *Meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini internet üzerinden sürdürmek, iş sahiplerini bilgilendirmek, mesleki makalelerini ve bilimsel çalışmalarını yayımlamak amacıyla yalnızca meslekiunvani.tr uzantılı internet sitesi kurabilir. İnternet sitesi üzerinden mesleki faaliyetini yürütürken, mesleğin ilke ve kurallarına, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene aykırı olmamak şartı ve gerekli güvenlik tedbirlerini alarak sır saklama yükümlülüğüne uygun davranmak kaydı ile internetin kendine özgü araçlarını ve sadece ilgili kişinin ulaşabileceği, şifre-algoritma ile korunan internet sitesinin geri planında*

*kişiselleştirilmiş sanal ofis benzeri uygulamaları kullanabilir. Bu uygulamalar ilgisinin dışındakilerin kullanımına açılmaz.*³⁸⁵

Çalışmanın meslek mensuplarının hakları ile ilgili bu kısmında ise, TÜRMOB'un hazırladığı ve mükelleflerle SMMM'ler arasında imzalanan sözleşmeye istinaden meslek mensuplarının elde etmiş olduğu diğer bazı hakları üzerinde durulacaktır. Ayrıca bu kısımda son olarak, 118 ve 137 Sayılı VUK sirkülerine istinaden SMMM meslek mensuplarının güncel bazı haklarına da yer verilecektir.

TÜRMOB'un hazırladığı ve meslek mensuplarının kullanımına sunduğu SMMM'lerle mükellefler arasında imzalanan sözleşme örneğinin 3. kısmında, SMMM meslek mensuplarının sözleşme süresi boyunca yapacağı işlerin konusu ve kapsamı belirtilirken, 4. ve 5. kısmında ise, tarafların karşılıklı sorumlulukları ile yükümlükleri diğer bir deyişle, bir tarafın sorumluluk ve yükümlülük sahibi olmasıyla karşı tarafın elde ettiği bazı haklara ve ek olarak özel hükümlere de yer verilmiştir. Aynı zamanda sözleşmenin 6. ve 8. kısmında SMMM meslek mensuplarının elde edeceği ücretlerle ilgili olarak ortaya çıkabilecek diğer bazı haklardan ve sözleşmenin sona ermesi durumunda doğabilecek haklardan da detaylıca bahsedilmiştir. TÜRMOB'un hazırlamış olduğu sözleşme, aynı zamanda SMMM meslek mensuplarının kişisel verileri işleme hakkını da konu almış ve bu doğrultuda da sözleşmede Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) ile ilgili olarak mükellefin onayını alabilmek adına bazı bilgilendirmelere, mükellefin imzalaması gereken açık rıza metnine ve kişisel verilerin aktarımına ilişkin taahhünameye de yer verilmiştir.³⁸⁶

Tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülüklerini, diğer bir deyişle bir tarafın sahip olduğu sorumluluk ve yükümlülüklerine karşın diğer tarafın elde ettiği hakları konu alan 4. kısımda meslek mensubunun sözleşmede yer alan ve muhasebe ile SGK süreçlerini ilgilendiren işleri, mevzuat ve meslek ahlakı kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde yerine getirirken, aynı zamanda başka meslektaşlarından da yardım alabileceği konusuna değinilmiştir. Diğer bir deyişle, meslek mensubu söz konusu

³⁸⁵ WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli ve 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

³⁸⁶ WEB_69. TÜRMOB – Meslek Mensubu ve İş Sahibi (Mükellef) Sözleşme Örneği, TÜRMOB web sitesi, <https://service1.turmob.org.tr/?ReturnUrl=https://ebirlik.turmob.org.tr/AccountManager> (24.10.2024).

bu işleri kendisi yapabileceği gibi, ek ücret talep etmeme şartıyla, başka meslektaşlarıyla da yerine getirebilme hakkına sahiptir. Yine bu konuda mükellef meslek mensubunun oluru almadan sözleşme kapsamında yer alan işleri başkasına yaptıramamakta, aksine bir durumda ise meslek mensubu sözleşmenin kalan süresine ait ücretin tamamını talep etme hakkına sahip olabilmektedir. Aynı zamanda peşin verilmesi gereken ücret veya avanslar ödenmez ise meslek mensubu işe başlamama hakkına da sahiptir.

Sözleşmeye istinaden mükellef, ticari defterlere, mali tablolara, beyannamelere yansımaları gereken her türlü belge ve bilgileri meslek mensubuna VUK ve TTK hükümlerine uygun olarak zamanında, tam ve doğru olarak yansıtmakla yükümlüdür. Mükellef, bütün kasa ve banka hareketleri, işletme ile ilgili düzenlenen çek ve senet hareketlerini (keşide, tanzim, ciro, aval verme ve alma vb.) ve tüm mali verilerini zamanında, tam ve doğru olarak meslek mensubuna iletmekle mükelleftir. Mükellef ayrıca işletmenin, şube açılışı, kapanışı, geçici faaliyetsizlik, grup şirketi, bağlı ortaklık ve dolaylı veya dolaysız iştiraklerle ilgili ilişkileri meslek mensubuna zamanında, tam ve doğru olarak bildirmekle sorumludur. Aynı zamanda, mükellef işletme ile ilgili belgelerin mevzuata uygun olarak tedarik ve düzenlenmesi ile işletmede yapılması gereken her türlü yıl sonu sayımı/stok sayımı ve fiili envanter çalışmasını mevcut yasal düzenlemelere uygun olarak yerine getirecek ve sonuçları meslek mensubuna zamanında, doğru ve tam olarak yazılı şekilde intikal ettirecektir. Sözleşmenin tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri kısmını detaylandıran bu açıklamalara, mükellefin bilgi ve belge temin etme konusundaki sorumluluğuna ve yükümlülüğüne dikkat çekilmiş, diğer bir deyişle SMMM meslek mensuplarının işleriyle ilgili olan bilgi ve belgeleri mükelleften talep etme hakkına değinilmiştir.

Sözleşmenin tarafların sorumluluk ve yükümlükleri hususunu konu alan bir diğer maddesine göre ise, *“mükellef meslek mensubunun ilgili mevzuatın gerekleri açısından yapacağı sözlü uyarıları derhal dikkate almak zorundadır. Mükellefin bu uyarıları dikkate almaması halinde, meslek mensubu bu uyarıyı yazılı olarak yapacak, yazılı uyarının yapılması ile birlikte meslek mensubunun konuya ilişkin sorumluluğu sona erecektir.”* Sözleşmenin bu maddesinden de anlaşılacağı üzere, SMMM meslek mensubu mevzuatın

gereklerini yerine getirebilmek adına mükellefine sözlü ve yazılı uyarılarda bulunma hakkına sahiptir.

Sözleşmenin bir diğer maddesinde ise, “*mükellef meslek mensubunun kayıtlara esas aldığı belgelerin doğru ve gerçek olmamasından, maddi ve/veya şekli noksanlıklar içermesinden yahut idarece kabul edilmemesinden ve bu sözleşmedeki her türlü yükümlülüklerinden, her derecedeki kusurundan dolayı sorumludur ve mükellef üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi dolayısıyla meslek mensubunun ilgili mevzuat gereği karşılamak durumunda kalacağı her türlü mali yükümlülüğü (vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri ile bunların cezaları ve zam, faiz gibi ferilerini) derhal meslek mensubuna ödemekle yükümlüdür*” denmektedir. Sözleşme maddesinde de anlaşılacağı üzere mükelleflerin sunmuş oldukları bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve gerçekliğinden aynı zamanda maddi ve/veya şekli noksanlıklar içerip içermemesinden bizzat kendileri sorumludurlar. Ayrıca, bu çalışmanın SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefi adına vermiş olduğu hizmetler çerçevesinde sahip olduğu sorumlulukları başlığı altında da detaylıca açıklandığı üzere, meslek mensupları mükelleflerin sunmuş oldukları bilgi ve belgelere istinaden resmi defter kayıtlarını yapmakta ve yapılan bu kayıtlara göre de beyannamelerini hazırlamaktadırlar. Bu bağlamda, SMMM’lerin sorumluluğu yalnızca onlara sunulan bilgi ve belgeleri doğru ve eksiksiz bir şekilde defter kayıtlarına almak ve vergi beyannamelerini de bu kayıtlara göre hazırlamaktan ibaret olup bilgi ve belgeleri hakkında maddi inceleme yapmaları söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, meslek mensupları açısından kayıtlara aldıkları bilgi ve belgeler hakkında dolayısıyla maliyetlerin oluşumu ile ilgili üçüncü kişilerle mutabakat yapmak zorunlu değildir. Ancak ilgili kanun maddesinde ve mecburi meslek kararında bu şekilde ifade edilmesine rağmen ve yine yapılan sözleşme kapsamında da mükelleflerin sunmuş oldukları bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve gerçekliğinden bizzat kendilerinin sorumlu oldukları belirtilmesine rağmen, uygulamada mükellefler sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığında, mükellefin defter kayıtlarını tutan ve vergi beyannamelerini imzalayan SMMM meslek mensupları da müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilmektedir. Bu durumda SMMM meslek mensupları bu tür sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmamak ve sonucunda da müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmamak adına

mükelleflerinden gelen bilgi ve belgelerin doğruluğunu tespit etmek ve dolayısıyla bir tür karşıt inceleme yapmak istemektedirler. Ancak aynı zamanda şüphelendikleri bilgi ve belgelerin doğruluğunu/gerçekliğini tespit edebilecekleri diğer bir deyişle karşıt inceleme yapabilecekleri herhangi bir vergi idaresi sistemine erişim imkânları/yetkileri de bulunmamaktadır. Dolayısıyla hem karşıt inceleme yetkilerinin olmaması, diğer bir deyişle belgelerin doğruluğunu ve gerçekliğini tespit edememeleri, hem de bu konu hakkında mükellefle beraber müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları, SMMM meslek mensuplarının yetki konusunda yaşadıkları ciddi bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

TÜRMOB'un hazırlamış olduğu ve SMMM meslek mensuplarıyla mükellefler arasında imzalanan sözleşmenin tarafların karşılıklı sorumluluklar ve yükümlülükleri hususunu konu alan 4. kısmında ayrıca, *“kamu kurumları tarafından, mükellef aleyhine hukuki, idari veya cezai takibat yapılması halinde, mükellef durumu derhal meslek mensubuna bildirmekle özellikle ilgili mevzuat uyarınca meslek mensubunun müteselsilen sorumlu tutulduğu hallerde, meslek mensubunu zarara uğraticı veya hukuksal haklarını kullanmasını engelleyici her türlü davranıştan kaçınmakla yükümlüdür.”* denmektedir. Yine 4. kısımda yer alan diğer bir maddede *“taraflar arasındaki bu sözleşme sona ermiş olsa dahi meslek mensubunun müteselsilen sorumlu tutulduğu hallerde, mükellef meslek mensubunun hukuksal haklarını kullanması için gerekli her türlü bilgi ve belgeyi vermekle ve/veya kullanmasına izin vermekle yükümlüdür.”* denmektedir. 4. kısımda yer alan bu sözleşme maddelerinden de anlaşılacağı üzere, meslek mensubu sözleşme süresince ve sözleşme sona erse dahi kendisinin müşterek ve müteselsil sorumlu tutulduğu tüm durumlarda bilgilendirilme hakkına ve gerekli belgeleri edinme hakkına sahiptir.

Aynı zamanda söz konusu sözleşmenin 4. kısmında, *“meslek mensubunun, mükellefin kusuru veya bu sözleşmeye aykırı davranışları dolayısıyla müteselsilen sorumlu tutulduğu durumlarda, kendisini savunmak üzere bir avukat ile anlaşması halinde, avukatlık ücreti mükellef tarafından karşılanacaktır.”* denmektedir. Ayrıca buna bağlı diğer bir sözleşme maddesinde *“meslek mensubunun bu sözleşme dolayısıyla ve/veya müteselsil sorumlu sıfatı ile kamu kurumlarına yapacağı veya yapmak zorunda kalacağı her türlü ödeme, herhangi bir ihtar veya ilama gerek olmaksızın ilk bildirimden itibaren 7 gün içerisinde mükellef tarafından meslek mensubuna ödenecektir.”* denmektedir. Söz konusu

bu sözleşme maddelerinden de anlaşılacağı üzere, meslek mensubunun, mükellefin işlerinden dolayı uğradığı herhangi bir maddi zararı, yine mükelleften talep etme hakkı mevcuttur.

Sözleşmenin özel hükümler başlığı altındaki bir maddesinde ise, *“bu sözleşmede geçen işlerin konusu ve kapsamı dışında mükellefin talep edeceği diğer her türlü hizmet, rapor, denetim sistemleri vs. ek ücrete tabidir.”* denmektedir. Yine bu sözleşme maddesiyle, meslek mensubunun ücretsiz iş görmeme hakkına sahip olduğu tekrar belirtilmiştir.

Söz konusu sözleşmenin “ücretin tutarı ve ödeme şekli” başlıklı 6. kısmında, *“iş için yapılacak bütün giderler mükellefçe karşılanacaktır.”* denmektedir. Bu bağlamda meslek mensubunun mükellefin herhangi bir işi için ekstra bir giderle karşılaşması durumunda ödenen/ödenecek olan bu gideri mükelleften talep etme hakkı mevcuttur.

Aynı zamanda sözleşmenin 6. kısmında yer alan bir diğer maddesinde, *“ücretin üst üste iki kez sözleşmede belirtildiği şekilde meslek mensubuna ödenmemesi durumunda, meslek mensubu işi bırakma ve almadığı ücreti tahsil amacıyla icra takibi başlatma hakkına da sahiptir.”* denmektedir. Sözleşme maddesinde de açıkça belirtildiği üzere, ücretin alınamaması durumunda meslek mensubu işi bırakma ve icra takibi başlatma hakkına sahiptir.

Yine aynı sözleşme maddesine istinaden bir diğer maddede ise, *“sözleşme ile kararlaştırılan ücretin üst üste iki kez ödenmemesi meslek mensubu açısından haklı fesih nedenidir. Sözleşmenin meslek mensubu tarafından haklı feshi halinde, sözleşme süresinin sonuna kadar ki bedelin tamamı mükellefçe hiçbir ihtara gerek kalmaksızın meslek mensubuna ödenecektir. Ödemenin zamanında yapılmaması halinde, aylık ücrete yasal faiz uygulanacaktır.”* denmektedir. Buna göre meslek mensubu, ücreti tahsil edememekten dolayı haklı olarak sözleşmeyi feshettiğinde sözleşme süresinin sonuna kadar ki bedelin tamamını hak etmekte ve ayrıca geciken her ödeme için de yasal faiz isteme hakkına sahip olmaktadır.

Sözleşmenin sona ermesini konu alan 8. kısımda yer alan bazı maddeler aracılığı ile yine meslek mensupları bazı haklar elde edebilmektedir. 8. kısmın bir maddesinde, *“ taraflar haklı nedenlerle ve tek taraflı olarak sözleşmeyi her zaman feshedebilirler.”* denmektedir. Dolayısıyla, SMMM meslek mensubu haklı bir sebep göstererek sözleşmeyi her an feshetme hakkına sahiptir.

Yine 8. kısmın bir diğer maddesinde *“ sözleşmenin mükellef tarafından haklı sebep olmaksızın veya meslek mensubu tarafından haklı sebeplerle feshi halinde, kalan süre bedelinin tamamı mükellefçe meslek mensubuna ödenecektir.”* denmektedir. Böylece mükellefin haklı sebep olmaksızın sözleşmeyi feshi halinde ya da meslek mensubunun kendisinin haklı sebeplerle sözleşmeyi feshi halinde söz konusu meslek mensubu, sözleşmede geçen ve kalan süreye karşılık gelen bedelin tamamını hak etmektedir.

TÜRMOB’un hazırlamış ve meslek mensuplarının kullanımına sunmuş olduğu mükelleflerle imzalanan bu sözleşme örneğinde, meslek mensuplarının mükelleflerin bazı kişisel verilerini neden işleme hakkına sahip olmaları gerektiği detaylıca açıklanmıştır. Aynı zamanda bu konu ile ilgili olarak sözleşme kapsamında meslek mensuplarının mükelleflerin kişisel verilerini kullanabilmeleri için gerekli olan açık rıza metnine ve kişisel verilerin aktarımına ilişkin taahhünameye de yer verilmiştir. Dolayısıyla mükellefin açık rıza metnini ve taahhünameyi imzalaması sonucunda, meslek mensubunun söz konusu mükellefle ilgili kişisel verileri işleme hakkı doğmaktadır.

Mali müşavirler uzun süre mücbir sebep hakkı istemiştir. Bu konuda, VUK’da yer alan “Mücbir Sebepler” başlıklı 13. Maddesinde “Mali Müşavir” ibaresi bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nca 15.10.2019 tarihli ve 118 nolu VUK sirküleri ile VUK’un “Mühlet Verme” başlıklı 17. Maddesinin verdiği yetkiye istinaden düzenleme yapılmıştır.³⁸⁷ Buna göre, *“meslek mensubunun kendisinin veya yakınının vefat etmesi ve vefat tarihi itibarıyla beyanname/bildirim verilme süresinin bitimine 7 gün veya daha az süre kalmış olması durumunda, yakını veya kendisi vefat eden meslek mensubu tarafından beyanname/bildirimleri verilen mükelleflerin mezkûr beyanname/bildirim verilme süreleri*

³⁸⁷ WEB_63. Ersañ ÖZ, “Herkes Haklı. Peki Mali Müşavirlerin Hakları Neler?”, Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Ticaret A.Ş. web sitesi.

ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 7. güne uzatılmıştır. Beyanname/bildirim verme ve ödeme sürelerinin uzatılması, vergi dairelerince yukarıda belirtilen şartların oluştuğunun anlaşılması durumunda re'sen yapılabileceği gibi ilgililerin yazılı başvurusuna istinaden de yapılabilir. Vergi dairesince re'sen uzatma yapılmadığı durumlarda, bu sürelerin dolmasından önce veya sonra beyanname/bildirimleri veren meslek mensubunun kendisinin veya yakınının vefat ettiğinin ve vefat tarihinin ispat ve tevsik edilmesi şarttır. Bu sirküler uygulamasında; eşi ve çocuğu ile kendisinin veya eşinin ana, baba ve kardeşi meslek mensubunun yakını kabul edilir.”³⁸⁸

Aynı zamanda 30.11.2021 tarihli ve 137 no’lu VUK Sirküleri ile “vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalığı bulunan veya doğum yapan meslek mensuplarının mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması” konusunda hak tanınmıştır. Buna göre meslek mensubunun mücbir sebep dönemi (ağır hastalığın başladığı ve bittiği tarihler arasında) içerisinde verilmesi gereken kendi mükellefiyetine ilişkin beyanname/bildirimlerin verilme ve bu beyanname/bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15. günün sonuna uzatılmıştır. Öte yandan, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihte beyanname/bildirim verme süresinin son gününe; 15 günden az süre kalması halinde beyanname/bildirim verme ile ödeme süresinin son günü olarak mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15. günün, 15 günden fazla kalması halinde ise beyanname/bildirim verme ile ödeme süresi olarak kanuni sürelerin dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte, söz konusu ağır hastalık halinin ortaya çıktığı tarihte beyanname/bildirim verilme süresinin bitimine 15 gün veya daha az süre kalmış olması durumunda, anılan ağır hastalığın vukuu bulunduğu tarih itibariyle geçerli olan “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensubunca verilen mükelleflerin mezkûr beyanname/bildirim verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden

³⁸⁸ WEB_70. Vergi Usul Kanunu Sirküleri/118, 15.10.2019 tarihli, VUK-118/2019-8 Sayılı Sirküler, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-VUK-118-MucbirSebep.pdf> (25.10.2024).

itibaren 15. güne uzatılmıştır. 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 74. maddesinde, kadın işçilerin doğumundan önce sekiz ve doğumdan sonra sekiz hafta olmak üzere toplam on altı haftalık süre için çalıştırılmamalarının esas olduğu, ancak sağlık durumu uygun olduğu takdirde, doktorun onayı ile kadın işçinin isterse doğumdan önceki üç haftaya kadar işyerinde çalışabileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükümler kapsamında, doğum yapacak meslek mensubu ile bu meslek mensubu arasında yapılmış ve çalışılmayacak üç haftanın başladığı tarih ile doğum tarihi itibarıyla geçerli olan "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensubunca verilen mükelleflerin;

- a) Doğumun, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilen çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile planlanan doğum tarihi arasında gerçekleşmesi durumunda, çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile doğum tarihini izleyen 15. gün arasında,
 - b) Doğumun, planlanan doğum tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmesi durumunda, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilen çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile doğum tarihini izleyen 15. gün arasında,
 - c) Doğumun, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilecek çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarihten önceki bir tarihte, erken doğum olarak, gerçekleşmesi durumunda, doğum tarihi ile doğum tarihini izleyen 15. gün arasında,
- mücbir sebep halinde olduğu kabul edilecektir.

Bu kapsamda, mücbir sebep dönemi içerisinde verilmesi gereken beyanname/bildirimlerin verilme ve bu beyanname/bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15. günün sonuna uzatılmıştır. Öte yandan, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihte beyanname/bildirim verme ve tasdik raporu ibraz etme süresinin son gününe; 15 günden az süre kalması halinde beyanname/bildirim verme ve ödeme ile tasdik raporu ibraz etme süresinin son günü olarak mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15. günün, 15 günden fazla süre kalması halinde ise beyanname/bildirim

*verme ve ödeme ile tasdik raporu ibraz etme süresi olarak kanuni sürelerin dikkate alınması gerekmektedir.*³⁸⁹

Çalışmanın bu kısmında yer alan yetkiler konusunu detaylandırmak için her ne kadar ilgili kanunlar ve yönetmelikler kapsamında derin bir literatür araştırması/incelemesi yapılsa da sadece sınırlı sayıdaki bazı SMMM yetkilerine ulaşılmıştır. Bu konuda detayına ulaşılabilen bazı SMMM yetkileri ise, KDV iade raporu düzenleme yetkisi, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu'na (TÜBİTAK) hazırlanan mali raporlarda proje harcamaları değerlendirme raporu düzenleme yetkisi, asgari işçilik raporu düzenleme yetkisi ve şirketlerin kredi talep ve başvuruları olması durumunda, söz konusu şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmadıkları hususunda tevsik edici belge sunabilme yetkisi olarak sıralanabilmektedir.

TBMM tarafından 29.03.2018 tarihinde kabul edilen 7104 sayılı kanun ile KDV konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin yanı sıra SMMM meslek mensuplarına belirli şartlar dâhilinde KDV iade raporu düzenleme yetkisi de verilmiştir. Konuya ilişkin düzenleme, 06.04.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7104 sayılı kanunun 23. Maddesinde yapılmış olup, bu düzenleme sonucunda 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu 8. maddeden sonra gelmek üzere 8/A maddesi eklenmiştir.³⁹⁰

06.04.2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 7104 sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un” 23. Maddesine göre, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 8. Maddesinden sonra gelmek üzere aşağıdaki 8/A maddesi eklenmiştir.³⁹¹

³⁸⁹ WEB_71. Vergi Usul Kanunu Sirküleri/137, 30.11.2021 tarihli, VUK-137/2021-5 Sayılı Sirküler, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-vuk-137.pdf> (25.10.2024).

³⁹⁰ WEB_72. Abdullah Çavuş, “SMMM’lerin KDV İade Raporu Düzenleme Yetkisi Hikaye Oldu”, Abdullah Çavuş web sitesi, <https://abdullahcavus.com.tr/smmm-lerin-kdv-iade-raporu-duzenleme-yetkisi-hikaye-oldu-abdullah-cavus-bagimsiz-denetciler-dernege-baskani/> (13.08.2024).

³⁹¹ WEB_73. 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”,06.04.2018 tarihli, 30383 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/04/20180406-6.htm> (13.08.2024).

“Serbest muhasebeci mali müşavirlere rapor düzenlettirme yetkisi ve sorumluluk

Madde 8/A – Maliye Bakanlığı, bu kanun kapsamında yetki almış serbest muhasebeci mali müşavirlere, beyannamelerini imzaladıkları dönem ve mükelleflerle sınırlı olmak kaydıyla, 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılacak iadeye dayanak teşkil edecek rapor düzenlettirmeye, bu kapsamda rapor düzenleyecek serbest muhasebeci mali müşavirlerde aranacak nitelik ve şartlar ile rapor düzenlenebilecek iade türlerini ve azami iade tutarlarını tespiti, rapor düzenleme yetkisini, belirleyeceği usul ve esaslara göre yapılan eğitimlere katılma ve başarılı olma şartını bağlamaya ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Serbest muhasebeci mali müşavirler, iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından sorumludurlar. Düzenledikleri raporun doğru olmaması halinde, rapor kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.”

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu 8. maddeden sonra gelmek üzere 8/A maddesi eklenerek, SMMM'lere de beyannamelerini imzaladıkları dönem ve mükelleflerle sınırlı olmak kaydıyla KDV iade raporu düzenleme yetkisi verilmiştir. Ancak verilen bu rapor düzenleme yetkisi ile ilgili olarak bazı sorunlar da ortaya çıkmakta ve sorunların çözümü konusunda da yeni yetkilerin tanımlanması hususu gündeme gelebilmektedir. Şöyle ki, kendi mükellefleriyle ilgili KDV iade raporu düzenleyebilen SMMM meslek mensupları iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından sorumludurlar ve düzenlenen bu raporların doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ancak, daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, SMMM meslek mensupları söz konusu iade raporlarının hazırlayabilme yetkisine sahip olsalar dahi, mükelleflerinin sunmuş olduğu tedarikçi/satıcı faturalarının/belgelerinin doğruluğunu veya gerçekliğini araştırabilmek ya da teyit edebilmek için herhangi bir karşıt inceleme hakkına veya yetkisine sahip değillerdir. Yine bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının faturaların/belgelerin doğruluğunu veya gerçekliğini araştırabilmek adına, direkt olarak GİB'in sistemlerine erişebilme ve sorgulama yapabilme yetkileri de bulunmamaktadır. Sonuç olarak hem

sorgulama/inceleme yetkilerinin olmaması hem de aynı zamanda ortaya çıkabilecek muhtemel vergi ziyalarından ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları, SMMM meslek mensupları açısından çözüm getirilmesi gereken önemli bir sorundur.

18.07.2020 tarihli ve 31189 sayılı Resmi Gazetede³⁹² yayımlanan yönetmelik değişikliği ile daha önce 16.01.2007 tarihli ve 26405 sayılı resmi gazetede yayımlanan Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına ilişkin Yönetmelikte bir takım değişiklikler yapılmıştır. 31189 sayılı resmi gazetede yapılan değişikliklere göre SMMM'ler de TÜBİTAK'a hazırlanan mali raporlarda proje harcamaları değerlendirme raporu düzenleme yetkisine sahip olmuşlardır. YMM'lerin ise bu yetkileri aynen devam etmekte ve isteyen kuruluş SMMM ile isteyen kuruluş YMM ile iş yaparak rapor düzenlettirebilecektir. Bu düzenleme ile önemli olan husus, kuruluşa ait mali raporun SMMM ya da YMM tarafından, mevzuata göre değerlendirilmesi sonucunda, TÜBİTAK tarafından belirlenen biçime uygun olarak "mali müşavirlik proje harcamaları değerlendirme raporunun" hazırlanmasıdır. Raporda herhangi bir yanlışlık olması durumunda, şimdiye kadar ki tatbikatta olduğu gibi mali müşavirin ya da mali müşavirin yanıtıcı bilgi vermesinden dolayı kuruluşa yapılan haksız ve fazla ödemenin TÜBİTAK tarafından anlaşılması halinde, söz konusu desteğin geri alınması sürecinde SMMM veya YMM ilgili kuruluşla birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır.³⁹³

İhaleli işler ve özel bina inşaatı işyerleri işverenlerine, sosyal güvenlik kurumuna prim borçlarının bulunmadığını gösteren ilişiksizlik belgesinin verilmesinde, 3568 sayılı meslek yasasına göre yetki almış SMMM'ler ve YMM'ler tarafından hazırlanan ve kuruma bildirilen işçilik tutarlarının uygunluğu, yine söz konusu kurumun denetim yetkisi saklı kalmak şartıyla esas alınabilir. Bu bağlamda, kurum tarafından usul ve esasları belirlenmiş hesaplama yöntemlerine uygun olarak SMMM'ler ve YMM'ler tarafından düzenlenen

³⁹² WEB_74. Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 18.07.2020 tarihli, 31189 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/07/20200718-4.htm> (13.08.2024).

³⁹³ WEB_75. Cevdet Akçakoca, "SMMM'lere Yeni Rapor Düzenleme Yetkisi TÜBİTAK ARGE TEYDEB", Belge Bağımsız Denetim ve SMMM web sitesi, <http://www.belgedenetim.com/2020/07/28/smmm-lere-yeni-rapor-duzenleme-yetkisi-tubitak-arge-teydeb/> (13.08.2024).

rapor neticesinde, işyeri ve işverenlerin kuruma yeterli işçilik bildirmediği anlaşıldığında, tespit edilen fark işçilik tutarı üzerinden hesaplanacak prim, gecikme cezası ve gecikme zammı tutarlarını idari para cezaları ile birlikte ödemeleri şartıyla ilişiksizlik belgesi verilebilmektedir. Aynı zamanda kurum tarafından belirlenen usul ve esaslara uymayarak, kurum zararına sebebiyet verdiği anlaşılan SMMM ve YMM'lerin düzenledikleri raporlar dikkate alınmaz ve bunların daha sonra düzenleyecekleri raporlar kurumca işleme konulmaz. Bununla birlikte gerçeğe aykırı rapor düzenlediği tespit edilen SMMM ve YMM'ler kurumun uğramış olduğu zarardan dolayı işverenle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.³⁹⁴

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, 24.06.2022 tarihli ve 10250 sayılı kararı³⁹⁵ ile karar tarihinden sonra uygulanmak üzere kredi kullandırılmasının usul ve esasları hakkında bir düzenlemede bulunmuştur. İlgili karara göre, aksi yönde bir kurul kararı alınıncaya kadar, “şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmadığı konusunda bankalarca tereddüt edilmesi halinde, bu durumun tespiti için şirketler YMM'lerden veya bağımsız denetçilerden belge alabilecekleri gibi, SMMM'lerden de bu durumlarını tevsik edici belge alabileceklerdir.”³⁹⁶

SMMM meslek mensuplarının görevleri, sorumlulukları ile hak ve yetkileri özellikle 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu bağlamında incelendiğinde, söz konusu meslek yasasının daha çok mesleğin konusunu, mesleğin genel ve özel şartlarını ve örgüt içi çalışmaların sınırlarını belirlediği görülmektedir. Ama özünde muhasebe meslek mensuplarına (özellikle SMMM'lere) hak ve yetkiler anlamında bir şey katmamaktadır. Gerek 3568 sayılı meslek kanunu, gerekse 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Yasası ya da VUK mükerrer 227. madde incelendiğinde meslek mensuplarına her anlamda görev ve

³⁹⁴ WEB_76. İbrahim Işıklı, “Sosyal Güvenlikte Mali Müşavirlerin Denetim ve Teftiş Yetkisi, Dünya Gazetesi web sitesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/sosyal-guvenlikte-mali-musavirlerin-denetim-ve-teftis-yetkisi/9601> (13.08.2024).

³⁹⁵ WEB_77. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Kredi Kullandırılmalarına İlişkin 24.06.2022 tarihli ve 10250 Sayılı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kararı Hakkında Açıklama, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) web sitesi, <https://www.bddk.org.tr/Duyuru/Detay/951> (13.08.2024).

³⁹⁶ WEB_78. Berker Bostancı, “Şirketlerin Kredi Talep Başvurularında YMM ve SMMM'lerin Yetkisi”, Hürses web sitesi, <https://www.hurses.com.tr/sirketlerin-kredi-talep-basvurularinda-ymm-ve-smmmlerin-yetkisi> (13.08.2024).

sorumluluk yüklendiği ama aynı oranda yetki verilmediği görülmektedir.³⁹⁷ Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının yüklenmiş oldukları görev ve sorumlulukların yanı sıra, kamu hukuku açısından korunması ve mesleğin özelliğine uygun olarak gerekli hak ve yetkilerin verilmesi önemli bir konudur. Diğer bir deyişle, meslek mensupları üstlenmiş oldukları sorumluluklara bağlı olarak gerekli yetkilerle de donatılmalıdır.³⁹⁸

2.4.2. SMMM'lerin Vermiş Oldukları Hizmetler Sırasında Sahip Oldukları Hak ve Yetkileri Kapsamında Yaşadıkları Sorunlar

SMMM mesleği açısından yetki ve sorumluluk dengesinin gözetilmediği, diğer bir deyişle meslek mensuplarına görev ve sorumluluklarıyla doğru orantılı mali haklar ve yetkilerin tanınmadığı konusu eleştirilmektedir. Nitekim yapılan akademik çalışmalar/araştırmalarda buna ilişkin bulgular mevcut olup, yapılan saha araştırmaları da konu hakkındaki eleştirileri destekler niteliktedir.³⁹⁹

Tablo 16. SMMM Meslek Mensuplarının Hak ve Yetkiler Konusunda Yaşadıkları Sorunlara İlişkin Araştırmalar ve Sonuçları

Yapılan Araştırma/Çalışma	Ulaşılan Sonuç
Uzay ve Güngör Tanç (2004)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı sorunlardan biri de sorumluluğun yetkiden fazla olması durumudur. Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları, muhasebecilik mesleğini yasal standartlara uygun olarak yapan muhasebecilerin hak ve yetkilerini

³⁹⁷ A. D. Güçlü, *age.*, s.26.

³⁹⁸ Ferhat Sayım ve Özlem Usman, "Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/12, 2016, s. 109'dan Veysi Seviğ, "Muhasebecilik Meleğinde Görev Sorumluluk ve Yetki", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 6, 1991.

³⁹⁹ E. Hepaksaz, *agm.*, s. 243.

	koruyan hukuki bir sistemin ülkemizde mutlaka kurulması gerektiğini düşünmektedirler.
Bilen (2008)	*Araştırma sonucunda, SMMM meslek mensupları kendilerine sunulan yetkilerin azlığını önemli bir sorun olarak beyan etmişlerdir.
Ardahan (2010)	*Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları, mesleki problemlerin çözümünde meslek odalarının yeterince yanlarında olmadığına ve kendilerini yeterince temsil edemediğine inandıklarını ifade etmişlerdir. Aynı zamanda meslek mensupları, meslek yasasının da kendi haklarını yeterince korumadığına ve bunun için de yeterli olmadığına inanmaktadırlar.
Biyay (2012)	*Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının % 85,4'ü bağlı oldukları odaların haklarını yeterince savunmadığını düşünürken, % 89,7'si TÜRMOB'un da haklarını yeterince savunmadığını düşünmektedirler.
Gökgöz ve Zeytin (2012)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensupları, mükelleflere ve kamu otoritesine karşı kendi haklarının daha fazla ön planda olacağı bir meslek hukukunun oluşturulması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, meslek mensuplarına göre, TÜRMOB tarafından muhasebecinin hakkını savunan muhasebe hukukunun oluşturulması gerekmektedir.

Gündüz ve Özen (2016)	*Araştırma sonucunda, TÜRMOB tarafından meslek mensuplarının haklarını savunan muhasebe hukukunun oluşturulmadığına ilişkin soruya, büyük bir çoğunluk katıldığını ifade etmiştir. Dolayısıyla katılımcılar TÜRMOB'un meslek mensuplarının haklarını savunan bir muhasebe hukukunu oluşturamadığı yönünde hemfikirdir.
Gülçin (2018)	*Araştırma sonucuna göre, SMMM meslek mensupları bağlı buldukları odaların haklarını yeterince savunmamasını, mesleki örgütlenme yapısı ile ilgili önemli bir sorun olarak ifade etmişlerdir.
Bişgin, Ünlüer ve Üyümez (2020)	*Araştırma sonucunda meslek mensupları, 3568 Sayılı meslek yasasında muhasebe meslek mensuplarına verilen sorumlulukların fazla, yetkilerin ise sınırlı olduğunu belirtmişlerdir.
Yanık, Toptan ve Yıldız (2023)	*Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının en önemli sorunlarından biri, sorumluluğun yetkiden fazla olması durumudur.
Kaya ve Batı (2024)	*Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının düzenleme yapma yetkisi olan kurumlardan beklentilerinin olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu meslek mensupları, haklarını koruyucu ve tahsilatlarını kolaylaştırıcı düzenlemelerin yapılmasını ve mevzuata ilişkin değişikliklerin meslek odalarıyla koordineli bir şekilde çalışılarak yapılmasını talep etmektedirler.

Yukarıda da belirtilmiş olan hak ve yetkiler anlamındaki sorunların giderilmesi veya azaltılmasında, meslek mensuplarının aslında bir kamu görevi yaptıklarını ama aynı zamanda kamu görevlisi (memur) olmadıklarını kabul etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının sunmuş oldukları hizmetlerin ekonomik gelişmeye uyum sağlaması için, bu hizmetlerin devletin ve özel sektörün çıkarlarını dengeleyecek bir şekilde koruyucu bir anlayışla düzenlenmesi, muhasebe bilgisine taraf olan tüm kişi, kurum ve kuruluşların yararına olacaktır.⁴⁰⁰ Yapılacak bu düzenlemeler bağlamında, kamu mali yönetimindeki hak, yetki ve sorumluluk dengesinde olduğu gibi, özel sektör muhasebesinde ve muhasebe mesleğinin icrasında da bu dengenin sağlanması gerekmektedir. Muhasebe mesleğinde meydana gelen pozitif gelişmeler, direkt olarak kamusal faydaya dönüştüğü için de bu düzenlemelerin yapılması aşamasında devlet ile meslek odalarının iş birliği yapması önem taşımaktadır. Aynı zamanda hak, yetki ve sorumluluk dengesi kurulurken, meslek mensuplarına çok yetki verip buna istinaden ağır sorumluluklar yüklenmesinden ziyade objektif ve rasyonel bir yetkilendirme ile ölçülü bir sorumluluk dengesinin kurulması gerekmektedir.⁴⁰¹ Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken, bir bakıma kamusal bir hizmet ifa ettikleri düşünüldüğünde, yasalar tarafından hak, yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmesi ve güvence altına alınması önem taşımaktadır. Çünkü hak, yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmemesi ve güvence altına alınmaması sonucunda mali müşavirlerin hak kaybına uğraması olasılığı ortaya çıkmakta ve bu durumda nihai zarar yine kamuoyuna mal olmaktadır.⁴⁰²

⁴⁰⁰ WEB_16. Rifat Nalbantoğlu, *agm.*, s. 2.

⁴⁰¹ E. Hepaksaz, *agm.*, s. 244-248.

⁴⁰² WEB_63. Ersan Öz, *agm.*, s. 1.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ GÖREV VE SORUMLULUKLARI İLE HAK VE YETKİLERİ KONUSU ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: DENİZLİ İLİ ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı

Devletin maliye politikasının en önemli araçlarından biri olan ve kamu harcamalarının finansmanında kullanılan vergilerin toplanmasında devlet ile vergi mükellefleri arasında köprü vazifesi gören SMMM meslek mensupları, söz konusu vergi gelirlerinin etkin ve verimli bir şekilde toplanmasında doğrudan/dolaylı olarak görev alan meslek gruplarından birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarına birçok önemli görev ve sorumluluk yüklenmiş ve bu görev ve sorumluluklara bağlı olarak da bazı hak ve yetkiler tanınmıştır. SMMM'lerin yerine getirmiş oldukları görev ve sorumlulukları ile sahip oldukları hak ve yetkiler konusunda farklı sebeplerden kaynaklı yaşamış oldukları mesleki sorunları ve bu sorunların çözümüne yardımcı olabileceğini düşündükleri beklentileri/çözüm önerileri de söz konusudur. Bu çalışmada ilk olarak katılımcılara, iyi bir SMMM'in sahip olması gereken özellikler ve SMMM denilince akıllarına gelen ilk 5 sözcük sorularak, kendi zihinlerinde mesleği nasıl algıladıkları ve bu bağlamda da bu mesleği icra edenlerin nasıl olması gerektiği konusunda fikirleri alınmaya çalışılmış ve araştırmanın asıl konusu olan sorulara ve hususlara geçmeden önce aslında kendi mesleklerinin ve meslektaşlarının nasıl olması gerektiği hakkındaki düşüncelerini belirlemek amaçlanmıştır. Araştırmanın daha sonraki kısmında ise, katılımcı SMMM meslek mensuplarının kendilerinin ifade etmiş olduğu ve dolayısıyla bilincinde oldukları görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkilerinin neler olduğu hakkında bilgi edinmek ve genel bir çerçeve oluşturmak amaçlanmıştır. Araştırmanın bir sonraki aşamasında ise, SMMM meslek mensuplarının ifade etmiş oldukları görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri bağlamında; vergi yasalarından, kamu kurum ve kuruluşlarından (GİB, defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri, dijital vergi dairesi, SGK vb.), meslek örgütlerinden (Denizli SMMM Odası, TÜRMÖB) ve mükelleflerden kaynaklanan sorunlarının neler olduğunu tespit etme amacını taşıyan sorulara yer verilmiş, aynı zamanda

belirtmek istedikleri diğer temel sorunlar hakkında da bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın daha sonraki aşaması ile, SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları mesleki sorunların çözümüne istinaden; kanun koyucudan, mükelleflerden, kamu kurum ve kuruluşlarından ve meslek örgütünden beklentilerinin neler olduğunu tespit etmek ve aynı zamanda hangi hak ve yetkilerin kendilerine verilmesi/tanınması durumunda görev ve sorumluluklarını daha iyi yerine getirebileceklerini belirlemek amaçlanmıştır. Çalışmanın bu aşaması ayrıca, Türkiye'deki kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılması konusunda SMMM meslek mensuplarının düşünceleri ve çözüm önerilerini tespit etme amacı taşımaktadır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Bilimsel araştırmalar; bireylerin mantık kurallarına göre yaptığı akıl yürütme ve göstereceği tutarlı davranış biçimleriyle ilgili olan bilimsel düşünce yönteminin ışığı altında, olay ve olgulara dönük olarak yürütmeleri gereken sistematik bir faaliyet biçiminde tanımlanmaktadır.⁴⁰³ Nitel araştırma yöntemi de, insanların “yaşamlarını-dünyalarını” içeriden dışarıya yönelik olarak anlamaya çalışmak ve yine bu bilimsel çalışmaların katılımcılarının gözünden nasıl betimlendiklerini belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Bu şekilde yapılan nitel araştırmalarda toplumsal gerçekliğin ve toplumsal süreçlerin daha iyi anlaşılabilmesi, aynı zamanda anlam örgülerine ve yapısal özelliklere de dikkat çekilebileceği varsayılmaktadır. Sonuç olarak da nitel araştırmalar sağlamış oldukları hassas ve keskin betimlemeleriyle gerçekliği yalnızca tanımlamakla kalmaz, aynı zamanda daha çok istisnai olanı, ana akım dışında kalanı veya öngörülme-yeni, beklenmeyeni birer anlayış girdisine ve aynaya dönüştürmektedir.⁴⁰⁴ Bu bağlamda, nitel araştırmaların hassas ve keskin betimlemeleriyle yansıtmış olduğu gerçeklikten yararlanabilmek ve çalışmanın konusu ile ilgili doğru verileri tüm açıklığı ile ortaya koyabilmek adına Denizli ilinde ve Denizli SMMM odasına kayıtlı, bağımsız olarak faaliyet gösteren 20 (yirmi) SMMM ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilerek konu ile ilgili nitel verilere ulaşılmaya çalışılmıştır.

⁴⁰³ Halil Seyidoğlu, *Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı*, İstanbul 2020, s. 2-3.

⁴⁰⁴ Recai Coşkun, “Türkçe Nitel Araştırmalarda Nitelik Sorunu: Nitel Araştırmalar Ne Kadar Bilimsel?”, 6. Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, 26-27 Nisan 2019, s. 1-2'den Uwe Flick, Ernst von Kardorff and Ines Steinke, *A Companion to Qualitative Research*, London 2004, p. 3.

TÜRMOB'un her yıl yayımlanmış olduğu çalışma raporuna göre, 2023 yıl sonu itibariyle Denizli SMMM odasına kayıtlı 44'ü SM ve 711'i SMMM olmak üzere toplam 755 serbest (bağımsız) çalışan meslek mensubu ve 53'ü SM ve 584'ü SMMM olmak üzere toplam 637 hizmet akdi ile (bir işverene bağlı olarak) çalışan meslek mensubu bulunmaktadır. Böylece Denizli ilinde faaliyet gösteren toplam 1.392 SM ve SMMM meslek mensubu bulunmaktadır.⁴⁰⁵ Sınırlı bir sürede ve sınırlı kaynaklarla bu araştırma yürütüldüğü için katılımcılar, tüm Türkiye'deki SMMM meslek mensupları yerine sadece Denizli ilinde faaliyet gösteren SMMM'ler ile sınırlandırılmıştır. Yine bu bağlamda her ne kadar 2023 yıl sonu itibariyle Denizli SMMM odasına kayıtlı ve bağımsız ya da hizmet akdi ile çalışan toplam 1.392 SM ve SMMM meslek mensubu bulunsada, araştırma kapsamına sadece 20 (yirmi) bağımsız çalışan SMMM meslek mensubu alınmıştır. Diğer bir ifadeyle araştırma kapsamına, Denizli ilinde faaliyet gösteren ve bağımsız ya da hizmet akdi ile bir işverene bağlı olarak çalışan toplam 1.392 SM ve SMMM içerisinde, seçilen yalnızca 20 (yirmi) bağımsız çalışan SMMM meslek mensubu dahil edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışma, araştırma kapsamına alınan 20 (yirmi) SMMM ile yüz yüze görüşmeler yapılarak derinlemesine mülakat yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma bir nitel araştırma olup elde edilen mülakat cevapları/veriler, nitel analiz yöntemine göre değerlendirilmiştir. Daha önceki kısımlarda da belirtildiği üzere nitel analiz yönteminin sunmuş olduğu hassas ve keskin betimlemelerle ve gerçekliği daha iyi yansıtması sebebiyle bu yöntem seçilmiştir. Ayrıca nitel araştırma kapsamındaki 20 (yirmi) SMMM'ye kartopu yöntemi kullanılarak ve EK-1'de yer alan yarı yapılandırılmış soru formu aracılığı ile ulaşılmıştır.

Derinlemesine mülakat, görüşme yapılan kişi ile araştırmacı arasındaki sosyal etkileşim ve iletişime bağlı olarak gerçekleşebilen ve aynı zamanda yüz yüze, telefonla, internet ortamında ya da e-posta yoluyla olmak üzere farklı şekillerde uygulanabilen nitel sosyal bir veri toplama tekniğidir. Derinlemesine mülakattaki amaç ise, görüşme yapılan

⁴⁰⁵ WEB_24. 2023 TÜRMOB Faaliyet Raporu, TÜRMOB Faaliyet Raporları İstatistiki Bilgiler web sitesi, s. 11-12.

kişinin deneyimlerini, düşüncelerini ve algılarını belirlemek ve bilinmeyenleri gün yüzüne çıkararak yeni şeyler keşfedebilmektir.⁴⁰⁶ Yarı yapılandırılmış görüşme ise, incelenmek istenen konu hakkında katılımcılardan aynı türden bilgilerin toplanması amacıyla yapılmakta ve görüşme öncesinde, görüşmeciye rehberlik edecek görüşme sorularının ya da konu başlıklarının yer aldığı görüşme formu/soru formu hazırlanmaktadır. Bu görüşmelerde hazırlanan görüşme formu, yanıtlanması istenilen bütün konuları kapsayan bir liste biçiminde olup, görüşmeci görüşme formunda yer alan soruları sorabilmekte ve bununla birlikte daha ayrıntılı bilgi toplamak amacıyla ek sorular da geliştirebilmektedir. Dolayısıyla yarı yapılandırılmış görüşme bu biçimiyle bir sohbet benzemektedir.⁴⁰⁷ Kartopu örnekleme yönteminde bir noktadan başlayarak yeni bilgilere ve kitlelere ulaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, başlangıçta örnekleme seçilen bireylerden toplanan bilgiler veya sağlanan yardımlarla başka bireylere ulaşılmakta ve onlar da örnekleme katılarak veri toplama işlemine devam edilmektedir. Dolayısıyla kartopunun yuvarlanarak büyümesi gibi gittikçe genişleyen bir örnekleme söz konusudur.⁴⁰⁸

Araştırma kapsamında yer alan ve bu çalışmanın EK-1 bölümü ile sunulan yarı yapılandırılmış soru formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcı meslek mensuplarının; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, mezun olunan bölüm ve mesleki deneyimlerini belirlemeye yönelik olarak ve sosyo demografik özelliklerine ilişkin sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde ise; genel olarak SMMM'lerin sahip olması gereken temel özellikleri ile ilgili ve yine SMMM'lerin üstlendikleri görev ve sorumlulukları ile sahip oldukları hak ve yetkiler bağlamında yaşadıkları sorunlara ve çözüm önerilerine ilişkin 12 (on iki) adet soruya yer verilmiştir.

⁴⁰⁶ Fatih Uslu ve Erdi Demir, "Nitel Bir Veri Toplama Tekniği: Derinlemesine Görüşme", *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 40/1, 2023, s. 289.

⁴⁰⁷ Ahmet Doğanay, Murat Ataizi, Ali Şimşek, Jale Balaban Salı ve Yavuz Akbulut, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Eskişehir 2018, s. 145.

⁴⁰⁸ A. Doğanay, M. Ataizi, A. Şimşek, J. Balaban Sarı ve Y. Akbulut, *age.*, s. 122.

3.4. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarına Ait Tanımlayıcı (Demografik) Özellikler

Nitel araştırma kapsamındaki görüşmeler, Denizli ilinde faaliyet gösteren ve bağımsız (bir işverene bağlı olmaksızın) olarak çalışan 20 SMMM ile gerçekleştirilmiştir. Bu açıdan araştırma kapsamında yapılan genellemeler Denizli ilini kapsamaktadır. Araştırma kapsamında yer alan SMMM'ler çalışmanın bu bölümünde "katılımcı" olarak ifade edilecektir.

Katılımcılar sosyo-demografik özelliklerinin belirlenmesi amacıyla görüşme metninin ilk bölümünde yer alan yaş, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim süresi ile ilgili alanları doldurmuşlardır. Yaşları 37 ile 66 arasında değişen katılımcıların eğitim düzeyleri incelendiğinde toplam 20 katılımcıdan 1 tanesinin lise, 16 tanesinin lisans, 3 tanesinin yüksek lisans mezunu olduğunu söylemek mümkündür. Lisans seviyesinde eğitim düzeyine sahip olanlar, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi; işletme, maliye, iktisat bölümlerinden mezun olmuşlardır. Yüksek lisans seviyesinde eğitim düzeyine sahip olanlar, işletme ve maliye alanlarında lisansüstü eğitimlerini tamamlamış kişilerden oluşmaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğunu lisans mezunları oluşturmaktadır. Lisans seviyesinde eğitim düzeyine sahip olanlardan 13 tanesi işletme bölümünden mezunken, 1 tanesi maliye bölümünden, 2 tanesi ise iktisat bölümünden mezun olmuşlardır. Katılımcılardan 1'i liseden mezun olduktan sonra bir süre serbest muhasebeci olarak faaliyet gösteren ve daha sonrasında SMMM ruhsatını alan bir kişidir. Yaşları 37 ile 66 arasında değişen katılımcıların mesleki deneyim süreleri incelendiğinde toplam 20 katılımcıdan 2 tanesinin 11-20 yıl arasında mesleki deneyime sahip olduğu belirlenirken, 18 tanesinin 20 yıldan fazla deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla katılımcıların büyük bir kısmı 20 yıldan fazla mesleki tecrübeye sahipken, küçük bir kısmı 11-20 yıl arasında mesleki tecrübeye sahiptir.

3.5. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarına Göre İyi Bir SMMM'nin Sahip Olması Gereken Temel Özellikler

Araştırmanın bu kısmında, iyi bir SMMM meslek mensubunun sahip olması gereken temel özelliklerin neler olduğu konusunda katılımcı meslek mensuplarının görüşlerini belirlemek ve yine SMMM meslek mensupları tarafından mesleğin nasıl

algılandığını tespit etmek amaçlanmıştır. Bu bağlamda katılımcılara “iyi bir SMMM’nin sahip olması gereken temel özellikler nelerdir?”, “SMMM denildiğinde aklınıza gelen ilk 5 sözcük nedir?” şeklinde 2 soru yöneltilmiştir. Katılımcıların verdikleri cevaplar bir tablo halinde aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir:

Tablo 17. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Mesleği ve Meslek Mensuplarının Temel Özelliklerini Tanımlayan İfadeleri

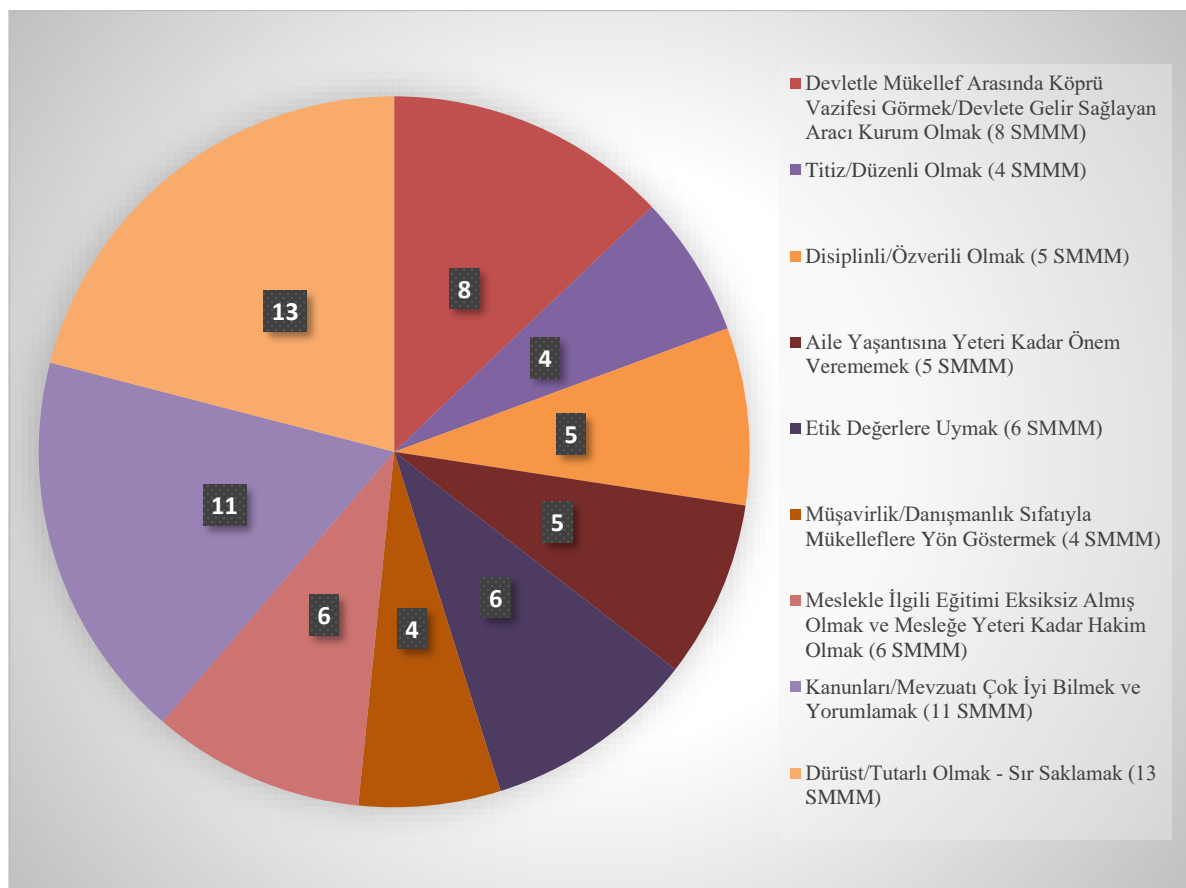
MESLEĞİ VE MESLEK MENSUPLARINI TANIMLAYAN İFADELER	TEKRAR SAYISI
Dürüst/Tutarlı Olmak - Sır Saklamak	13
Kanunları/Mevzuatı Çok İyi Bilmek ve Yorumlamak	11
Devletle Mükellef Arasında Köprü Vazifesi Görmek/Devlete Gelir Sağlayan Aracı Kurum Olmak	8
Etik Değerlere Uymak	6
Meslekle İlgili Eğitimi Eksiksiz Almış Olmak ve Mesleğe Yeteri Kadar Hakim Olmak	6
Disiplinli/Özverili Olmak	5
Aile Yaşantısına Yeteri Kadar Önem Verememek	5
Titiz/Düzenli Olmak	4
Müşavirlik/Danışmanlık Sıfatıyla Mükelleflere Yön Göstermek	4
Çalışkan Olmak ve Mesleği Öğrenme Konusunda İstekli Olmak	3
Zamanı İyi Yönetmek	3

Liderlik Vasfına ve İletişim Becerilerine Sahip Olmak	3
Sabırlı Olmak	2
Psikolojik ve Fizyolojik Açıdan Sağlıklı Olmak	2
Dikkatli ve Sorumluluk Sahibi Olmak	2
3568 Sayılı Yasada Belirtilmiş Olan Görev ve Sorumlulukları Yerine Getirmek	2
Çok Fazla İş Yüküne Sahip Olmak	2
Mükelleflere Karşı Saygılı ve Objektif Olmak	2
Kendini Teknolojik Anlamda Geliştirmek	2
Finansal Tabloları İyi Bilmek ve Yorumlamak	2
Vizyon Sahibi Olmak	1
Prezantabl Olmak (Dış Görünüşe Önem Vermek)	1
Okumayı ve Araştırmayı Sevmek	1
Vermiş Olduğu Hizmetin/Emeğin Karşılığını Maddi Olarak Alamamak	1
Haksız Rekabet Kurallarına Uymak	1
Öngörülü Olmak	1
Mukayese Edebilme Yeteneğine Sahip Olmak	1
Piyasa Şartlarına ve Ticarete Hâkim Olmak	1

Katılımcı meslek mensuplarının iyi bir SMMM'nin sahip olması gereken temel özellikler hakkında ne düşündüklerini ve mesleği nasıl algıladıkları konusundaki fikirlerini özetleyen Tablo 17'ye göre 20 katılımcı meslek mensubundan; 13 tanesi SMMM'lerin

dürüst /tutarlı olması gerektiğini ve sır saklaması gerektiğini, 11 tanesi SMMM'lerin kanunları/mevzuatı çok iyi bilmesi gerektiğini, 8 tanesi SMMM'lerin devletle mükellef arasında köprü vazifesi gördüğünü ve bu bağlamda devlete gelir sağlayan aracı kurum olduğunu, 6 tanesi SMMM'lerin etik değerlere uyması gerektiğini, 6 tanesi SMMM'lerin meslekle ilgili eğitimi eksiksiz alması gerektiğini ve mesleğe yeteri kadar hâkim olması gerektiğini, 5 tanesi SMMM'lerin aile yaşantısına yeteri kadar önem veremediğini, 5 tanesi SMMM'lerin disiplinli/özverili olması gerektiğini, 4 tanesi SMMM'lerin titiz/düzenli olması gerektiğini yine 4 tanesi SMMM'lerin müşavirlik/danışmanlık sıfatıyla mükelleflere yön vermesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Şekil 2. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Mesleği ve Meslek Mensuplarının Temel Özelliklerini Tanımlayan İfadeleri



Tüm bu beyan edilen ifadeler topluca değerlendirildiğinde, SMMM’lerin en çok önem verdikleri meslek mensubu özelliklerinin; dürüstlük, sır saklamak, kanunları/mevzuatı çok iyi bilmek ve yorumlayabilmek, etik değerlere uymak, meslekle ilgili eğitimi eksiksiz almış olmak ve mesleğe yeteri kadar hâkim olabilmek, disiplinli/özverili olmak, titiz/düzenli olmak, müşavirlik/danışmanlık sıfatıyla mükelleflere yön gösterebilmek şeklinde olduğunu söylemek mümkündür. Tablo 17 incelendiğinde, SMMM’lerin önemle üzerinde durdukları diğer meslek mensubu özelliklerinin ise; çalışkan olmak ve mesleği öğrenme konusunda istekli olmak, zamanı iyi yönetebilmek, liderlik vasfına ve iletişim becerilerine sahip olmak olduğu görülmektedir.

3.6. Katılımcı SMMM’ler Tarafından İfade Edilen Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları ile Hak ve Yetkileri (Genel Çerçeve)

SMMM meslek mensupları, 3568 sayılı yasada geçtiği şekilde⁴⁰⁹ ve SMMM ile mükellef arasında yapılan sözleşmeye istinaden yerine getirilmesi gereken görevleri yapmaktadırlar ve aynı zamanda söz konusu 3568 sayılı yasada, ilgili yönetmeliklerde ve mecburi meslek kararları ile VUK’da ve ilgili tebliğlerde belirtilen sorumlulukları üstlenen kişilerdir.

“Kanunda geçtiği şekilde, müşteriyle yapmış olduğumuz sözleşmeye göre görev ve sorumluluklarımız var. Bunlardan bazıları; belgeleri zamanında kaydetmek ve ilgili kurumlara iletmek. Bu bağlamda da sorumluluklarımız çok fazla, bu görevleri yerine getirmediğimizde, eksik ya da yanlış kayıt yaptığımızda ya da devleti yanıltıcı bir şey yaptığımızda bunlardan dolayı ciddi sorumluluk sahibiyiz. Bu sorumlulukların kapsamı yasada geçiyor.” (K7)

“Vergi kanunları ve yasalarda belirtildiği şekilde, yasal süresi içinde verilmesi gereken beyannameleri vermek, mali tabloları güvenilir ve düzgün olarak yansıtmak, tüm şahıslara ve kamu kurumlarına mali tabloları doğru ve dürüst olarak yansıtmak ve aynı zamanda yasal süresi içinde mükellefin diğer ödevlerini yerine getirmek görevlerimiz olarak sayılabilir.” (K9)

SMMM meslek mensuplarının mükelleflerden gerekli bilgi ve belgeleri doğru bir şekilde, zamanında temin etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda meslek mensuplarının bir

⁴⁰⁹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

diğer görevi de gelen belgeleri hata yapmadan gerekli usul ve esaslar dâhilinde muhasebe kayıtlarına almaktır. Kayıtlara alınan belgelerin tekrar kanunda belirtilen usul ve esaslar dâhilinde SMMM'ler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletilmesi/aktarılması gerekmektedir. Gelen belgelerin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletilmesi/aktarılması sırasında SMMM meslek mensuplarının sorumlulukları da söz konusu olmaktadır.

“SMMM'nin ilk önce bütün verileri, doğru olarak toplaması gerekiyor. Tabi burada mükellefle mali müşavirin arasındaki ilişkinin aldatıcı nitelikte olmaması gerekiyor. Ayrıca biz aracı bir kurum olduğumuz için mükelleflerin bize verdiği evrakları maliye tarafına aktarmakla sorumluyuz. Bu sorumluluk çerçevesinde aktarımları olması gerektiği gibi yapmak ve çıkan vergileri doğru bir şekilde iletmek zorundayız.” (K6)

“SMMM'lerin görevlerinden biri gelen belgeleri hata yapmadan özellikle rakam hatası yapmadan kayıtlara geçirmektir. Eğer, gelen belgeleri rakam hatası yaparak kayıtlara geçirirse örneğin, 10 lirayı 100 lira olarak kayıtlara geçirirse, bu tamamen SMMM hatasıdır. Daha sonra herhangi bir vergi incelemesinde müfettiş böyle bir hatayla karşılaşsa bunun sorumluluğunu direkt SMMM'ye yansıtabilmektedir. Çünkü SMMM'nin rakam hatası yapması söz konusu olamaz. Ama SMMM şundan da kaçınamaz; gelen evraktaki/belgedeki bilgileri olduğu gibi kayıtlara geçirmek zorundadır. Eğer kayıtlara geçirmezse bundan tamamen SMMM sorumludur. SMMM'nin sorumlu olmadığı ama aynı zamanda uyarmak zorunda olduğu durumlar da söz konusudur. Diğer bir deyişle gelen evrağı kayıtlara almak durumunda olup, şüpheli gördüğü belgelerde mükellefi uyarması gerekmektedir....Bu noktada SMMM'nin önemli bir sorumluluğı olmasına rağmen, yapılan en büyük hata mükellef kaçmasın diye bir takım şeylere göz yumulmasıdır. Bu hem SMMM'nin belgesini riske sokar hem de devletin vergi kayıp ve kaçaklarına yol açar.” (K2)

SMMM meslek mensuplarının mükellefleri yasalar/mevzuat hakkında bilgilendirmesi gerekmektedir. Bu da SMMM meslek mensuplarının görevleri arasında sayılmaktadır.

“Mükellefleri bilgilendirmek bizim görevlerimiz arasındadır. Çünkü mükellef mevzuatı takip edemez, bu yüzden mükellefi bilgilendirmek gereklidir. Örneğin mükellef lokantada yemek yedi. Hesap 7.000 lirayı geçti, mükellef de

nakit ödemek istedi. Bu durumlar için mükellefi bilgilendirmek gereklidir. Çünkü mevzuata göre 7.000 lira ve üzeri nakit ödeme yapamaz.” (K8)

“Mükellefleri bilgilendirmek önemli bir görev. Mesela biz mükellefleri whats app ya da e-posta aracılığı ile yeni çıkan kanunlar/mevzuat değişiklikleri hakkında bilgilendirmeye çalışıyoruz.” (K11)

SMMM meslek mensuplarının, kanunun gerektirdiklerinin dışında vergi dairesi/SGK gibi kamu kuruluşlarının /memurlarının kendilerinden beklentilerini de/taleplerini de yerine getirmeleri gerekmektedir.

“Kanunun getirdiklerinin dışında vergi dairesinin kanun kapsamı haricinde bizden beklentilerini de yerine getirmemiz gerekiyor. Örneğin mükellefin gelir vergisinden iadesi doğuyor. Tek seferde iade için başvurduk ama geçen gün memurlardan biri aradı ve “toplu olarak başvuru yapamazsınız, borcun kadar her defasında iadeye başvurmalısın” dedi. Tamamen keyfi bir uygulama, yasaların bize getirmiş olduğu yükümlülükler dışında memurların keyfiyetine kalmış uygulamaları da yapmak zorunda kalıyoruz.” (K1)

“Maliye Bakanlığı bizden her şeyi bilmemizi ve her şeyi doğru ve zamanında yapmamızı istiyor ama bunun uygulanabilirliğinin ne olduğunu bilmiyor. Sistem daha karmaşık hale geldi, örneğin her kuruma farklı farklı zamanlarda aynı şeyleri bildiriyoruz. Bunların hepsi ayrı birer sorumluluk bizim için.” (K18)

“Mali müşavirlik mesleğine baktığımızda en çok dertli olduğum konu; görev ve sorumluluklar konusudur. Çünkü bizim görevimiz ve sorumluluğumuz çok fazla. Türkiye’de son 15 yıldaki e-dönüşüm her şeyin elektronik ortama çekilmiş olması, mali müşavirlerin yükünü arttırdı. Ama gerek SGK gerek maliye, gerek TUIK olsun, birçok yere beyanname veriyoruz. Bu kurum ve kuruluşlardaki memurların yükünü azaltırken (memur maliyetleri de azaldı) bunların tamamının sorumluluğu mali müşavirlere yüklendi.” (K19)

SMMM meslek mensupları, kanunda geçen görevler dışında ve mükelleflerle yapılan sözleşmelere istinaden üstlenilen görevler dışında mükelleflerin başka işlerini de yapmak zorunda kalmaktadırlar.

“Yasalar her geçen gün farklı sorumluluklar yüklüyor. Bununla birlikte mükelleflerinde bizden farklı beklentileri/talepleri oluyor. Ama buna karşın kanun koruyucu bizi koruyacak tarzda bir yasal mevzuat getirmiyor. Bu

durumda mükellef bizden yapmamamız gereken bir şey istediğinde ya yapmak zorunda kalıyoruz ya da mesleği bırakmamız gerekiyor.” (K16)

SMMM meslek mensupları muhasebe işlemlerini yürüttüğü firmalar/mükellefleri koruma görevini de üstlenmektedirler.

“Mali müşavirin 3 tane önemli görevi vardır. Birinci görevi, bir firmayı sahibine karşı korumak, (çünkü en büyük zararı sahibi verir.) ikinci görevi devlete karşı korumaktır. Çünkü devletin çıkarmış olduğu vergi yasalarının altında kalmaması lazım, teşviklerden yararlanması lazım, istisna ve muafiyet gerçekten uygulanması lazım. Üçüncü görevi ise firmayı 3. kişilere karşı korumaktır.” (K19)

SMMM meslek mensupları, muhasebe konularındaki kayıt ve işlemlerinden dolayı mükellefle beraber müşterek ve müteselsilen sorumluluk sahibidir. Bu SMMM mensupları açısından önemli ve ağır bir yük oluşturmaktadır.

“Müteselsil sorumluluğumuz var. Mükellefin yapmış olduğu faaliyetlerin sonuçlarının doğru veya yanlış olmasına göre mali müşavirin de sorumluluğu var. Faaliyetleri biz gerçekleştiriyoruz ama sonuçları bizler beyan ediyoruz. Mümkün olduğunca gereken dikkati ve özeni gösterdiğimizi düşünüyoruz. Ama her zaman da doğru olmayabiliyor, insanız sonuçta hata yapabiliyoruz. Müteselsil sorumluluk bizde çok önemli. Bizimle ilgisi olmayan bir konu hakkında sonucu bildirirken bu sonuçtaki hatalardan dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu oluyoruz. Cezalar bir şekilde ödense de oda tarafından disiplin cezalarıyla karşı karşıya kalabiliyoruz.” (K5)

“Müteselsil sorumluluğumuz var, ama ucu açık bir şey; mevzuatta bize ulaşılabilirlik tam sağlanmazken yapılan işlemlerle ilgili sorumluluk tamamen meslek mensuplarına yükleniyor. Bu bizim için büyük bir sıkıntı. Konuyla ilgili faturasını, ödeme belgesini her şeyini alıyorsunuz ama bunun fiilen yapıp yapılmadığı ile ilgili mali müşavirlere sorumluluk yükleniyor. Olabilirliği olan bir şey olduğuna inanmıyorum. Ama onu irdeleyebileceğimiz, sorabileceğimiz ya da netice alabileceğimiz de bir yer yok. Bugün vergi dairesinden bir mükellef hakkında bilgi almak istediğimizde kişisel verileri koruma kanuna göre bilgi paylaşımı yapılamıyor ama sorumluluk bazına gelindiğinde bize sorumlulukları yüklüyorlar, dolayısıyla tezatlık var.” (K9)

“Biz mükellefle vergi dairesi ya da SGK arasında birer aracıyız. Bize verilen evrakı alır işleriz. Bunun uyumlu olup olmadığını, sahte veya

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığını araştırmak zorunda değiliz ya da bilgili olmak zorunda değiliz. Bu konuda bir sorumluluk sahibiyiz.” (K3)

“Belgelerin defterlere işlenmesinden sorumluyuz ama içeriğinden sorumlu değiliz. Bu tür şeyler vergi dairesi ile ikileme düştüğümüzde konu yargıya taşınıyor ve yargı kararına göre hareket ediliyor.” (K8)

“Örneğin karşıt inceleme yetkimiz olmamasına rağmen sorumluluğumuz var. Firmanın tedarikçileriyle ilgili belgelerin güvenilirliği ya da herhangi bir ticari faaliyette herhangi bir taraf olmamamıza rağmen idare mali müşavirlere sorumluluk yüklüyor ve ceza kesiyorlar.” (K13)

SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri arasında dengesizlik/uyumsuzluk söz konusudur. Diğer bir deyişle, SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkileri çok sınırlı kalırken, sorumlulukları ise sınırsızdır. SMMM’ler bu sorumlulukları yerine getirmezlerse cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

“Bizim haklarımız ve yetkilerimiz yok ama sorumluluklarımız var. O sorumlulukları yerine getirmek zorundayız. Bu sorumlulukları yerine getirmezsek de cezai yaptırımlar söz konusu oluyor. Bir dengesizlik var. Sorumluluklarımızın fazla olması ve hak ve yetkinin olmaması arasında sıkışık kalıyoruz. Hak ve yetki yok, sorumluluk çok.” (K6)

“3568 sayılı meslek yasamızın 2. maddesi dışında bize yetki veren bir düzenleme yok. Tamamen cezalandırma ve yapamayacağımız işlerle ilgili maddeler mevcut. Buradan dem vurduğumuzda bir yandan da Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiler hep sorumluluk anlamında kullanılmış, yetki olarak kullanılmamış. Bize verilen yetkiler hep sınırlı olmuş. Yani sorumluluğumuz fazla, yetkimiz az. Dolayısıyla yaptığımız işlerde aslında mevzuatta açık bir şekilde ifade ediliyor. Mali idare bize sorumluluk yüklemeye çalışsa da yargıdan dönüyor. Çünkü bize verilen yetki yok, dolayısıyla sorumluluk da yükleyemezler.” (K15)

“Mükellefim fatura almış, bunun gerçek olup olmadığını bilmiyor muydun diye bana soruyor vergi dairesi. Nereden bileyim ben, bütün işletmeleri dolaşıp böyle bir fatura kestiniz mi diye soramam. Benim kendi yaşamda diyor ki: müşterinin beyan ettiği faturayı kabul edersin diyor. Müşteriye soruyorum bu malı aldın mı diye. Aldım diyor. Ama aç deponu sayacağım mallarını deme gibi bir yetkim yok. Sahte faturada yardım ve yataklık yaptın mı diye soruyor yasa. Tamam beni sorgula ama ben de müşteriyi sorgulayayım, yetki de ver. Şüphelendiğim müşteriyi sorgulayabilmeliyim. Kendi imkânlarımla şu kadar

buldum ya da şüpheli görüyorum deyip bunu kanıtlayabileceğim bir mekanizma olmalı. Bir anda sistemin içinde buluyorsunuz kendinizi, sanki faturayı alan kişi bizmişiz gibi, asıl suçlu bizmişiz gibi. Bizim fatura kesmemiz yasak, ama kesilen bir faturanın hesabını bana soruyor. Kanunlar arasında saçmalık var. Mükellefin her şeyiyle müteselsil sorumluyum....” (K18)

“Mükellefin satmış olduğu emtiaların faturalarının doğruluğundan sorumlu olmamız gerekirken şekil bakımından, içeriğinden de sorumlu tutulmamız doğru değildir. En çok dertli olduğum konu, yetki olmadan sorumluluk olmaz. Ama maalesef mali müşavirlerin yetkileri yoktur. Sorumlulukları vardır. Örneğin X firmasının almış olduğu bir faturadan ya da almış olduğu bir maldan ya da Y firmasının kesmiş olduğu faturaya biz bakarız, fatura şekline uygunsuzsa biz bu faturayı işler kaydını yaparız. Ama bu malın alınıp alınmadığının kontrolünün yetkisi yoktur. Ya da Y firmasının beyannamesini verip vermediğinin biz bilemiyoruz, sorgulayamıyoruz, yetkimiz yok. En nihayetinde Y firması, o faturayı vermediyse, beyannamesini bildirmediyse bundan da sorumluluk sahibiyiz. Yani en büyük sorun bu, yetkilerimiz ve sorumluklarımız eşdeğerde değil, sorumluluk çok fazla ama yetkimiz yok. Hukukun temel kavramlarına baktığınızda yetkisiz sorumluluk olmaz, ama bizim meslekte böyle bir sıkıntımız var....” (K19)

Katılımcı SMMM meslek mensupların çoğuna göre, SMMM’lerin çok fazla hak ve yetkisi bulunmamaktadır.

“Yasanın bize bir hak ve yetki tanıdığını düşünmüyorum. Bir tek beyanname imzalama yetkimiz var. Başka yetkimiz yok. Sorumluluğumuz var ama sorumluluğun getirdiği incelemeleri, sorgulamaları yapamıyoruz. Örnek naylon fatura, naylon fatura olayında yapabileceğimiz ne var? Bir fatura geliyor, onun naylon olup olmadığını nasıl sorgulayabilirim? Müfettişin o anki kanaatine göre hareket ediliyor. Dolayısıyla benim geleceğim de bir insanın iki dudağının arasında. Bu da yanlış bir uygulama. Yani yasalar bize hak ve yetki veriyor gibi görünüyor ama aslında hak ve yetkilerimiz yok.” (K20)

“Çok fazla yetki tanındığı yok, kağıt üzerinde var, fiilen yok. Şunlara yetkilisin diyor ama hiçbir devlet kurumu, mali müşavir bunu söylemiş bunu yapmış diye ya da mali müşavirin imzaladığı beyanname tamam deyip geçmiyor. Bizim sadece sorumluluğumuz var. Mesleki anlamda yetkimiz yok. Diğer mesleklerde karşılaştırıldığında çok fazla yetkimiz yok. En fazla şifreyle girip mükellefin vergi borcunu görebiliyoruz. Zaten görev ve sorumluluklarımız ile sınırlı hak ve yetkilerimiz kanunda yazılı ama bu hak ve yetkileri kullanamıyoruz.” (K4)

Bize çok fazla sorumluluk yüklendiği gibi hak ve yetki sağlanmıyor. Bizler mükelleflerin olduğu kadar kamunun da çalışıyoruz. Bu konuda bizi gözetmiyor kurumumuz. Meslek mensuplarına ama mali, mali olmasa da rahat edebilecekleri bir takım düzenlemeler yapıp sosyal haklar verilmeli.” (K16)

“Mesela bir doktor her yerde muayenehane açabilir belirli şartlar altında. Bunu yapabilen ikinci meslek grubu avukatlık, üçüncü meslek grubu ise mali müşavirlerdir. Bu dünyada da böyledir. Dolayısıyla mali müşavirlik mesleği devletin önem atfettiği ama yetki noktasında cimri davrandığı bir meslek grubudur.” (K15)

“Çok fazla bir yetkimiz olmadığını düşünüyorum. Herhangi bir şekilde avukatın bir idareden bir yazıyı isteyip alabilmesine rağmen biz alamıyoruz. Ama bu olay, yeminlilerde bir adım öndedir. Ancak SMMM’lerin yasalar gereği mükellef evrağını göndermediği zaman zorla göndereceksin, göndermezsen şunu yaparım, bunu yaparım diye bir hükmümüz olmuyor. Ancak boş beyanname veriyoruz, vermezsek sorumluyuz. Evrakın gelse gelmese ya da mükellef ulaşırsa ulaşmasa bunu yapmak zorundayız.” (K3)

Hazine ve Maliye Bakanlığı SMMM meslek mensupları için ücret tarifesi yayımlamaktadır. Örneğin bir SMMM’nin basit usuldeki vergi mükellefinden alacağı asgari ücret, limited şirketten alacağı asgari ücret, anonim şirketten alacağı asgari ücret Bakanlık tarafından belirlenmektedir. Dolayısıyla SMMM meslek mensuplarının haklarından biri de bu ücret tarifesinde yayımlanan asgari ücretleri tahsil edebilmektir. Ama piyasa şartlarında SMMM meslek mensuplarının bu haklarını gerçek anlamda kullanabildiklerini söylemek pek mümkün olmamaktadır.

“SMMM olarak bizim verdiğimiz hizmetlere göre bir asgari ücret tarifemiz var. Bu asgari ücret bizim hakkımız. Yasalara göre de asgari ücret tarifesine uymak zorundayız.” (K12)

“Mesleğimizi icra ederken Maliye Bakanlığı der ki; şu şu sınıf defterlerden şu ücreti alacaksın, diğerlerinden şu ücreti alacaksın der. Basit usulden bu kadar, limited şirketten şu kadar, anonim şirketten şu kadar ücret alacaksın gibi. Aynı zamanda özel işlerde, sermaye artırımı gibi bazı özel işlerde, ticaret siciline olan işlerde, diğer artı ücretleri belirler. Asgari ücret tarifesini yayınlar. Biz bunları alıyoruz diyemiyorum, almaya çalışıyoruz diyorum. Çünkü genellikle alamıyoruz....Zaten Türkiye’de en önemli kanayan yara budur. Neden? Bir SMMM’nin kaldırabileceği bir defter yükü vardır. Örneğin bir SMMM 10 tane şirket defterinin haricinde defter tutmamalı. Ama

ben dâhil birçok meslektaşım daha fazla defter tutuyor ve hakkından gelemiyor. Bunun tek sebebi Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu ücretleri alamamaktan kaynaklanıyor. Ne kadar çok defter tutarsam o kadar çok gelirim olur diyor SMMM. Aslında Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu ücretleri tam alabilirsek 10 tane bilanço defteri, 10 tane işletme defteri tutsak bir SMMM kendi hayatını idame ettirebilir. Ancak normal piyasada bu ücretlerin yarısını bile diyemem yarısından bile az ücretle defterler tutulduğu için SMMM'ler daha çok defter toplamaya çalışıyor. Daha çok defter topladığı zaman da hata yapma olasılığı da fazlalaşiyor.” (K2)

SMMM meslek mensupları fikir ve görüşlerini beyan edebilmektedirler. Böyle bir hakları mevcuttur ama kendilerinin fikir ve görüşlerine saygı duyulmamaktadır.

“Bizler aslında yarı kamu memuruyuz. Fikirlerimize görüşlerimize önem verilmiyor. Bu konuda örnek vermek gerekirse, geçtiğimiz süreçte yaşadığımız enflasyon muhasebesi olayını söyleyebilirim. TÜRMOB diye bir birliğimiz var, belirli bir sistemle oluşturulmuş. Maliye Bakanlığı ile istişare edip konu hakkında çözüm odaklı bir öneri dahi kabul ettiremedi.” (K9)

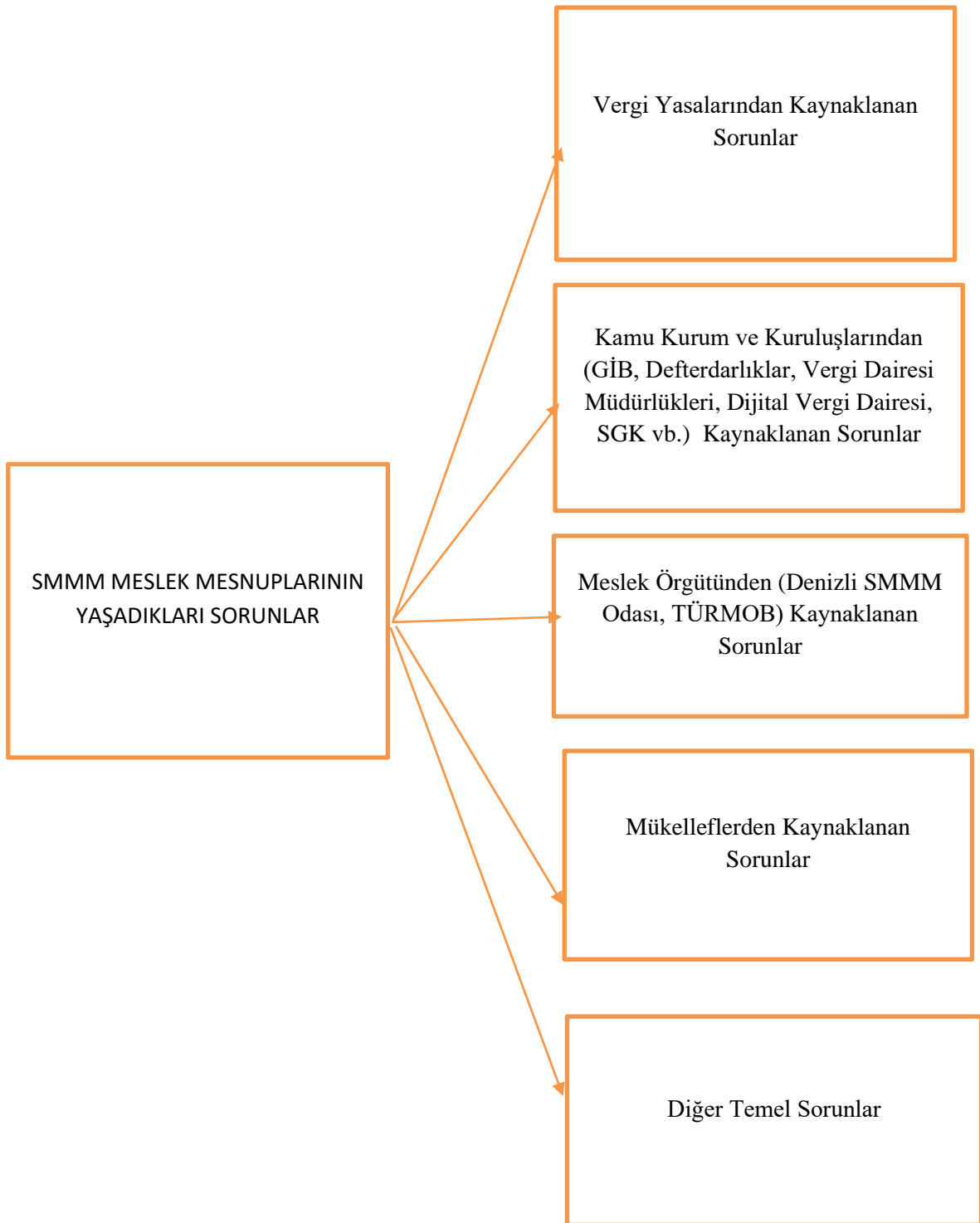
“Bizim fikirlerimize saygı duyulmadığını düşünüyoruz. Enflasyon muhasebesi ile ilgili örnekte olduğu gibi. Enflasyon muhasebesi çıktı dediler. Yıl ortasında bilanço ve gelir tablonuzu enflasyon muhasebesine göre uygulayacaksınız dediler. Ama biz SMMM'ler buna karşı çıktık. İşin tabiatına aykırı, tek düzen hesap planına aykırı dedik. Sonuçta enflasyon muhasebesini dedikleri gibi uyguladık, beyannameleri verdik, onayladık, ancak sonrasında dediler ki, beyannamelerin son gününe 1 gün kala, evet siz haklıydınız, yıl ortasında beyannamelere böyle bir uygulama yapılamaz, biz bundan vazgeçtik dediler. 2023 yıl cirosu 50 milyon üzerinde olanlara uygulayın bu dediğimizi (ki bunlar kurumsal firmalar), altında kalan daha küçük ve orta ölçekli firmalara uygulamaktan vazgeçtik, beyannameleri düzeltin dediler.” (K1)

“Bir tarafta biz varsak bir tarafta mükellef ve devlet var. Bunların hepsinin bir arada olması gerek.” (K4)

3.7. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları ile Hak ve Yetkileri Bağlamında Yaşadıkları Sorunlar

Konuya ilişkin detaylı literatür incelemelerinin sonucunda ve sahada katılımcılara yöneltilen görüşme sorularına istinaden gelen cevaplar doğrultusunda, SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları sorunları birinci temel başlık (tema) olarak ele almak gerekmektedir. Şekil 3’te de gösterildiği üzere yapılan derinlemesine mülakat sonuçlarına göre, sorunlar temel başlığını (temasını); “vergi yasalarından kaynaklanan sorunlar”, Kamu kurum ve kuruluşlarından (GİB, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri, Dijital Vergi Dairesi, SGK vb.) Kaynaklanan Sorunlar”, “Meslek Örgütünden (Denizli SMMM Odası, TÜRMOB) Kaynaklanan Sorunlar”, “Mükelleflerden Kaynaklanan Sorunlar” ve “Diğer Temel Sorunlar” olmak üzere 5 (beş) kategoride incelemek mümkündür. Aynı zamanda katılımcı SMMM meslek mensuplarından gelen cevaplar doğrultusunda alt kategorilere ayrılan sorunlar temel başlığını (temasını), yine ayrılan alt kategorilere bağlı kalarak, çeşitli alt başlıklarda (kodlarda) incelemek, konunun daha iyi anlaşılması açısından faydalı bir yöntem olacaktır. SMMM meslek mensuplarının sorunları detaylı bir şekilde tespit edildikten sonra ikinci temel başlık (tema) olan “beklentiler ve çözüm önerileri” kısmı da ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

Şekil 3. SMMM Meslek Mensuplarının Yaşadıkları Sorunlar Teması



3.7.1. Vergi Yasalarından Kaynaklanan Sorunlar

SMMM'ler mesleklerinin bir gereği olarak değişen vergi yasalarını sürekli takip etmek ve bilgi sahibi olmak zorundadır. Bu bağlamda SMMM'lerin vergi yasalarından kaynaklanan çeşitli sorunları bulunmaktadır. Vergi yasalarından kaynaklanan sorunlar kategorisi altında diğerlerine göre en çok vurgulanan hususlar; “vergi yasalarının çok eski olması, dolayısıyla çeşitli maddelerde çok sık değişikliklere/düzeltilmelere gidilmesi ve yasalarda karışıklığın ortaya çıkması”, “vergi yasalarının uygulanabilirliği konusunda yaşanan sorunlar”, “vergi yasalarından kaynaklı SMMM meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu” ve “vergi yasalarının yeterince açıklayıcı olmaması, yoruma açık olması konuları” olmuştur.

KOD1. Vergi yasalarının çok eski olması, dolayısıyla çeşitli maddelerde çok sık değişikliğe/düzeltilmeye gidilmesi ve sonuç olarak yasalarda karışıklığın ortaya çıkması

Vergi yasalarında tüm dünyada gerekliliği olduğu ölçüde değişikliğe/güncellemeye gidilebilmektedir. Bu değişikliklerin/güncellemelerin en önemli faktörünü hiç şüphesiz değişen ekonomik koşullar oluşturmaktadır. Ancak ülkemizde bu değişikliklerin/güncellemelerin çok sık olması ve dolayısıyla da karışıklığa sebep olması, SMMM meslek mensupları açısından vergi yasalarından kaynaklanan önemli bir sorun olarak ifade edilmektedir. Nitekim yapılan saha araştırmasında meslek mensuplarının vergi yasalarından kaynaklı sorunlar kategorisinde en çok üzerinde durdukları konu, mevzuatın sık değişmesi ve dolayısıyla karışıklığa sebep olması hususu olmuştur.

“Vergi yasamız çok eski, her maddede defalarca düzeltmelere/değişikliklere gidilmiş. Ancak her maddeyi araştırdığımızda internette bilgi karmaşası ile karşı karşıya kalıyoruz. Bir madde de bile aynı yıl içinde defalarca düzeltmeye gidilmiş, anlamakta zorlu çekiyoruz. Bilgiye erişimde sorun yaşıyoruz. Mevzuatın karışık olması ve mevzuattaki güncellemeleri takip edememek bizim için problem. Güncelleme üstüne güncelleme geliyor. İnternette Resmi Gazete’yi yazıyoruz, mesela bent defalarca güncellemeye uğramış. En son güncelini takip etmede, vergi yasalarındaki güncellemeleri, değişiklikleri takip etmede zorlanıyoruz. Yasaların sık değişmesi/karışık olması çok sık karşılaşılan bir sorun. İş hayatının içinde, kargaşanın içinde okuyoruz. Maddelerin hangi tarafı bağladığını kavrayamıyoruz. Aslında bildirimler TÜRMOB tarafından

düzenli ve net yapılıyor. O kadar çok gün içerisinde kanun değişikliği ile ilgili mail geliyor ki hangi madde ne zaman neden değişti takip edemiyoruz.” (K1)

“Vergi yasaları bütün dünyada sık değişen yasalar. Biz de çok daha sık değişiyor. Hiçbir şey yapmadan sadece mevzuatı takip etsen bile tam gününü dolduruyor. Bunun yanında biz süreyle iş yapıyoruz. Süreyle iş yaptığımızdan dolayı her şeyi vaktinde, zamanında yetiştirmek zorundayız. Dolayısıyla, bunun için çok fazla efor sarf etmemiz gerekli mevzuatı takip etmek için.” (K4)

“2023-2024 ilk 6 aylık döneminde enflasyon muhasebesi uyguladık, vergi yasalarında şu problemleri yaşadık. Tebliğler çok geç yayımlandı. Bazı işletmeler var, yüzlerce, binlerce demirbaşı, aracı var, binaları var. Tebliğler geç yayımlandı. Bir uygulama getirilirken onun bir yararı olurken başka bir yere zararı olduğu anlaşıldığında buna istinaden günü birlik tebliğler yayımlandı. Günü birlik tebliğler çıkarılıyor, bunlara adapte olmak sıkıntı yaratıyor. Bir konu için bir yönetmelik çıkarılıyor 2 ay geçmeden değiştiriliyor. Çok sık yönetmelik ve tebliğ yayımlanması, bunların eksik çıkartılması bizim için sorun.” (K16)

“Vergi yasalarından çok müzdaribiz biz. Yaklaşık 40 yıldır bu işi yapıyorum. Bu kadar çok değişmesi kanunların bıkınlık verdi. Takip edemez hale geldik. Önceden yine bir bilgimiz oluyordu, kanun mecliste komisyonlarda görüşülürken fikir sahibi oluyorduk. O yasa çıkana kadar zaten kanunu öğreniyorduk. Şimdi öyle değil, yatıyoruz, kalkıyoruz, kanun değişmiş. Bir kanun maddesinin defalarca düzeltilmesi var, nasıl takip edeceğiz? Bu önemli bir sıkıntı.” (K20)

KOD2. Vergi yasalarının uygulanabilirliği konusunda sorunlar yaşanması ve mevzuat güncellemesiyle , uygulanması arasında zaman farklılıklarının olması

SMMM meslek mensupları açısından değişen/güncellenen vergi yasalarının ne kadar uygulanabilir olduğu ve dolayısıyla mükelleflerin muhasebe işlemlerine nasıl bir etki sağlayacağı konusu önem taşımaktadır. Yapılan saha araştırmasının sonuçlarına göre ise, SMMM meslek mensuplarının vergi yasalarından kaynaklanan problemlerinin başında değişen mevzuatın yeterince uygulanabilir olmaması gelmektedir. Dolayısıyla bir vergi yasası çıkarılırken ne kadar uygulanabilir olduğu ile ilgili ve uygulama aşamasında çıkabilecek sorunların neler olabileceği ile ilgili gerekli ve yeterli araştırmaların/çalışmaların yapılması gerekmektedir.

“Kanunlarla uygulanabilirlikler arasında uçurum var. Mesela KDV beyannamesi için son 7 günümüz. Müşterim X firmasından e-ticaret yapıyor. Yurtdışına X firması ETGB’leri (Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi) vermiyor. Benim müşterimin de KDV iadesi alacağı var. Kapanmayan ETGB’ler var. Diyorum ki X firmasından ETGB’leri alamıyorum, evet diyor, X firması ile çalışan bütün mükellefler bundan dert yapıyor diyor. Yani bu durumda uygulamada ne yapmalıyım. Kendiniz çözeceksiniz diyorlar, kendim nasıl çözebilirim? Sen mali idare olarak X firmasına yurtdışına e-ticaret iznini verirken bunun uygulama ve esaslarını belirtmedin mi? Neye göre yapıyorlar? Ben burada herkesi arıyorum çözüm bulmak için, zamanımdan çalışıyorum. KDV beyannamesini hazırlayacağım, kaç tane ETGB’si kapandıysa “601 Yurtdışı Satışlar” rakamına yazacağım ama yazacağım rakamı bilmiyorum. Bir yandan KDV beyannamesini vermek zorundayım 28’ne kadar, 28’ne kadar vermezsem ceza kesecekler. Ya da ben iade istemeden verdiğim zaman müşteri diyecek biz neden iade alamıyoruz. Mali idarenin çözmesi lazım. X firmasına ya da başka bir firmaya bunun yetkisini veriyorsa bunun altyapısının nasıl olacağını, uygulama esaslarının neler olacağını, öncesi ve sonrası (hem ticari hem mali olarak sonuçlarının neler olabileceği) hakkında bilgi paylaşılmalı ve ben zorluk yaşamamalıyım. Bunun yanında X firmasından gidiyor benim satışlarımı topluyor, benim beyannamemle uyumsuzluk varsa yine bana ceza kesiyor. Şimdi burada ben satış bilgisini alamıyorum, ama satış bilgim tutmadığı için de bana ceza kesebiliyorlar. Karmaşa çok fazla.” (K18)

“Kanunla uygulama esasları birbirini tutmuyor (tutarlı değil). Uygulanabilir kanunlar yok. Bunun en güzel örneği, 2 sene önce demir çeliğe tevkifat getirdiler. Mart ayında 1 Mayıs itibarıyla demir-çelik ürünlerinde 4/10 tevkifat gelecek dediler. Martın sonuna doğru çıktı bu tebliğ, 1 Mayısta uygulanmaya başlanacak dediler. 1 Mayıs geldiğinde, tamam uygulanacak ama faturayı keserken tevkifat kodunun ne olacağını bilmiyorduk. Bu tevkifat kodu 20 Mayıs gibi belli oldu. Benim mükellefim 1 Mayıs’tan 20 Mayıs’a kadar ticaret yaptı. Hangi kodla keseceğimiz belli değildi. Hepimiz birbirimize sorduk tevkifat kodu ne olabilir diye, ona göre bir kod girdik. Yakın bir kod seçtik. Aslında doğru olmayan bir işlem yaptık ama mükellefin de faturayı kesmesi gerek bir yandan. 20 Mayıs’a kadar bu şekilde devam etti. Mesela ben bir inceleme geçirsem, ya da bir müşteri KDV iadesiyle ilgili iade talep etti. Mesela faturada kestiğim kod 616. 20 Mayıs’tan sonra kod 627 oldu. Şimdi benim hangi kodla bildirmem gerek? KDV beyannamesinde hangi kodla satış yaptığımı beyan ediyorum mesela ama faturalarımın yarısı 616, yarısı 627 kodla. Ama aslında hepsi 627 kodla olması gerek. Özün önceliği kavramına göre hepsi 627. Ama şekil şartına baktığımız zaman 616 yazıyor. Şimdi ben usulsüzlük yapmış ve ceza yeme

durumunda olan biriyim. Bir kanun koyuluyor ama uygulamada nasıl yapılacağına dair detaylar belirtilmiyor.”(K18)

“Uygulamaya önce geçilip, sonra mevzuat da güncellenebiliyor. Sigorta tarafında oluyor, memur öncelikle bunu uyguluyor, zaten uygulanan bir şeyi tekrar mevzuat haline getirebiliyorlar. Kafa karışıklığı yaratıyorlar. Tutmayan bir şeyler var. Yani uygulamayla yayımladıkları sirküler arasında zaman farklılıkları var.” (K1)

KOD3. Vergi yasalarından kaynaklı SMMM meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğunun olması

VUK mükerrer madde 227’ye göre “Maliye Bakanlığı vergi beyannamelerini 3568 sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya yetkilidir. Bu fıkra hükmüne göre ise beyannameyi imzalayan meslek mensupları imzaladıkları beyannamelerde 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 tutulmaktadır.” VUK’da yer alan mükerrer madde 227’deki bu ifadeye istinaden SMMM’ler açısından, mükellefin muhasebe işlemlerinden dolayı müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmak bazı durumlarda sorun teşkil etmektedir. Çünkü çalışmanın ikinci bölümündeki “SMMM’lerin vergi mükellefi adına vermiş olduğu hizmetler çerçevesinde sahip olduğu sorumlulukların kapsamı ve hukuki niteliği” başlıklı kısmında da bahsedildiği üzere, vergi beyannamelerinin imzalanması konusunda yapılan uygunluk denetimi “sınırlı uygunluk denetimi” olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir deyişle, SMMM meslek mensupları, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu araştırmak zorunda olup, belgelerin yanıtıcı olup olmadığının araştırılması bu uygunluk denetiminin kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak bu konu çoğu zaman SMMM meslek mensupları ve vergi idaresi arasında bir ikilem oluşturmakta, hatta bazı durumlarda söz konusu mevzu yargıya intikal ettirilmektedir. Sonuç olarak mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olma konusu SMMM meslek mensupları açısından sorun teşkil etmektedir.

“Müteselsil sorumluluk bizim için önemli bir sorun. Sorumluluğun çok fazla olması önemli bir sorun. Sonuçta bizim icracısı olmadığımız bir konu hakkında önüne gelen bir datadan sonuç oluşturduğumuz bir sistemde bizim o datadan sorumlu olmamız biraz garip. Sonuçta dataya iştirak etmiyoruz, iştirak ediyorsak faaliyete o zaten ayrı bir konu. İştirak etmekle etmemek arasındaki ayırım konusunda idarenin de soru işaretleri var bence. Ayrımı yapamıyorlar. Gerçekten icracıya iştirak etmiş mi, etmemiş mi konusunda sorun var. Ayrımını idare de yapamıyor. İcracı olmamamıza rağmen bizi de sorumlu tutuyorlar. Bu da bizim için önemli bir sorun.” (K5)

“Mükellefle beraber müşterek ve müteselsil sorumlu olmayı vergi yasalarının bize sunduğu sorunlardan biri olarak görüyorum. Biz zaten bu mesleğe belirli bir eğitim çerçevesinde geldiğimiz için zaten doğru bir şekilde yapıyoruz. Ama yapılan bir hatanın başka bir meslekte yapılan bir hatanın; bugün bir avukatın bir davaya girmediği zaman, celse kaybettiğinde, 2. celseye gitmediğinde hiçbir sorumluluğu ya da zorlayıcı etkisi yokken, bizim beyannameyi vermememiz durumunda bize kesilen ve mükellefe de kesilen cezalarla kaşı karşıya kalıyoruz.” (K3)

“Müteselsil sorumluluktan kaynaklanan sorunlarımız var. SGK cezaları çok ağır, ücret konusunda düşük ücret aldığımızda da sorumluluk aynı, yüksek ücret aldığımızda da sorumluluk aynı. Mesleki sigorta bile yetersiz kalıyor. Sigorta riske göre hesapladığından en sıkıntılı meslek grubu, kişiyle/mükellefle beraber sorumluluğa ortak oluyoruz ama kara ortak olmuyoruz, ceza aldığında ortak oluyoruz.” (K14)

KOD4. Vergi yasalarının çıkarılması ve uygulanması aşamasında liyakatli kişi ve kurumların görüş ve önerilerinin dikkate alınmaması

Vergi yasalarının kanun koyucu tarafından çok sık değişmesi/güncellenmesiyle beraber çoğu zaman konusunda uzman kişilerin (SMMM’ler, akademisyenler gibi) görüş ve önerilerinin alınmaması ya da bu görüş ve öneriler alınsa dahi yasalaşma ve uygulama aşamasında dikkate alınmaması SMMM meslek mensupları açısından önemli bir sorun olarak görülmektedir. Saha araştırmaları sonucunda SMMM meslek mensuplarının bahsetmiş olduğu ve bu konu hakkında yaşamış oldukları olaylar/durumlar da bu sorunun varlığını kanıtlar niteliktedir.

“Vergi mevzuatlarının sık değişiyor olması ve piyasa şartları gözetilmeden çıkartılması bizim için önemli bir sorun. Uzmanına danışılmadan kanun çıkarılıyor.” (K13)

“Liyakatli kanun koyucular yok. İşi bilmeyenlerle masanın sadece bürokrasi tarafında oturanların ben yaptım oldularla bize yüklenen sorumluluklar var ve bunu en son yaşadığımız olaylardan, işte son defa uzatıyoruz beyannameleri demelerine rağmen 3. kez geçici vergi uzattılar. Dolayısıyla kanun koyucularla sahadakiler arasında yaşanan kopukluklardan kaynaklanan sorunlar yaşıyoruz.” (K6)

KOD5. Kanun Koyucu tarafından yeni çıkarılan yasalarla SMMM meslek mensuplarına çok fazla iş yüklenmesi

Günümüzde yeni çıkarılan birçok vergi yasası sonucunda SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumluluk alanları genişlemiş ve iş yükleri de artmıştır. Dolayısıyla yapılan bu saha araştırmasının sonucunda SMMM meslek mensuplarının önemli bir sorun olarak beyan ettikleri diğer bir konu da vergi yasalarının her geçen gün SMMM meslek mensuplarına daha fazla görev ve sorumluluk yüklemesiyle beraber iş yüklerinin artması olduğu belirlenmiştir.

“Vergi yasaları bütün yükü meslektaşlara yüklüyor. Bütün yükü mali müşavirlere veriyorlar. Maliyedeki memurlar ne yapıyorlar bilmiyorum ama bize çok fazla iş yükleniyor.” (K10)

“Mükellefle yaptığımız sözleşme aşamasındaki sorumluluklarımız dışında her ay neredeyse (son birkaç yıldır) süregelen sözleşmede olmayan, müşteriyle anlaşılmamızın dışında olan yeni bir sorumluluk ve iş yüklenmesi bir sorun bizim için. En yakından enflasyon muhasebesinde yaşadığımız olay. 17 Ağustos'ta bitmesi gereken beyanname 13 Eylül'de bitti. 1 ayımız sadece bu geçici vergi sürecine odaklanmakla geçti. Normalde Eylül ayı iş yükünün en az olduğu aylardan biridir. Vergi yasalarının anlık değişmesi ve bir işlem yapılırken hiç gündemde olmayan işlemlerin bizim sorumluluğumuza yüklenmesi bizim için ciddi bir sorun.” (K12)

KOD6. Vergi Yasalarının birbirleri arasındaki uyumsuzluk sorunu

Kanun koyucu tarafından çıkarılan bazı vergi yasaları arasında farklar/uyumsuzluklar da bulunmaktadır. Bu durum da vergi yasalarının uygulanması

sırasında sorun yaratmaktadır. Bunun en bilinen örneğini ise, 193 Sayılı GVK ile 3065 Sayılı KDV Kanunu arasındaki farklılık/uyumsuzluk oluşturmaktadır.

“Türkiye’de gelir vergisinde tahsil usulü varken, KDV’de tahakkuk usulü var. Yani KDV beyannamesine göre kestiğim faturanın KDV’sini tahsil etmesen bile devlete ödemek zorunda kalıyorsun. Bu durumda mükellef sorguluyor, ben tahsil etmediğim şeyi nasıl ödeyeyim diye. Burada bir tezat var ve çözülmeli.” (K7)

KOD7. Vergi Yasalarının yeteri kadar açıklayıcı olmaması/yorumu açık olması

Çeşitli vergi yasalarında bazı maddeler yeteri kadar açıklayıcı olmamakla birlikte, farklı kişiler tarafından farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Farklı yorumlanan vergi yasalarının uygulanması aşamasında ise sorunlar ortaya çıkmakta ve SMMM meslek mensupları arasında uygulama birliğinin olmasına engel teşkil etmektedir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasındaki katılımcı görüşleri de bunu destekler niteliktedir.

“Vergi yasalarımız açıklayıcı değil. Tevkifat konusunda problem yaşıyoruz, hangi ürün ve hizmetlerde tevkifat yapacağız ikilemde kalıyoruz. Tevkifat konusunda kanunları yorumlamaya çalışıyoruz. Bazen alanında gerçekten uzmanlaşmış kişilerin bile ikilemde kaldığı, yanlış yorumladığı kanunlar oluyor.” (K11)

“En çok zorlandığım konulardan biri bu, yasayı okuyorum, anladığım kadarıyla yasada yorumu dayalı çok fazla madde var. X kişisi farklı yorumluyor, Y kişisi farklı yorumluyor. Bu yüzden uygulama birliği yok.” (K19)

“Bazen bilmediğimiz kanunlar hakkında 189’u (Vergi İletişim Merkezi) arıyoruz, bize bir şey söylüyorlar ona istinaden uygulama yapıyoruz. 3 gün sonra başka biri başka şekilde yorumlayıp bu olaydan ceza kesebiliyorlar. Mesela gidiyoruz, bunu böyle yapın diyorlar, ama yazılı bir beyan vermiyorlar ya da uygulamada bir karşılığı yok. Sadece, sözlü olarak ifade ediyorlar. Bir inceleme geçirdim KDV iadesi ile ilgili. Buradaki memur bu şekilde işlem yapalım dedi, benim KDV iadem onaylandı, işlem bitti, arkasından inceleme geldi bu işlem böyle olmaz diye. Yapan yine devletin memuru, sonuçta KDV iadesini onaylamışım, parayı almışım, 6 ay sonra incelemeye geliyorlar. O zaman silsile bozulmasın, önce oraya ceza kes, benim işlemime onay verene ceza kes.” (K18)

3.7.2. Kamu Kurum ve Kuruluşlarından (GİB, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri, Dijital Vergi Dairesi, SGK vb.) Kaynaklanan Sorunlar

SMMM'ler mesleklerinin bir gereği olarak, GİB, yapılan yeni düzenleme ile ismi "Defterdarlık" olarak değişen vergi dairesi başkanlıkları⁴¹⁰, vergi dairesi müdürlükleri, dijital vergi dairesi ve SGK gibi kurum ve kuruluşlarla birebir işlemlerini yürütmekte, ve aynı zamanda burada çalışan memurlarla iletişim halinde olabilmektedirler. Bu bağlamda da SMMM'lerin adı geçen kamu kurum ve kuruluşlarından kaynaklanan sorunları ortaya çıkabilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarından kaynaklanan sorunlar kategorisi altında en çok değinilen, en çok vurgulanan hususların; vergi daireleri arasındaki uygulama farklılıklarının olması, kamuda çalışan memurlarla yaşanan problemler, dijital kamu kurumlarından/elektronik ortamdan kaynaklanan sorunlar, kamuda çalışan memurların bilgi eksikliği/mevzuatı takip etmemeleri gibi konuların olduğu dikkat çekmektedir.

KOD8. Vergi daireleri arasında farklı uygulamaların olması

Mevzuat tek ve tüm vergi daireleri için aynı yasal düzenlemeler geçerli olmasına rağmen, uygulama aşamasında farklılıkların olması SMMM meslek mensupları tarafından önemli bir sorun olarak ifade edilmektedir. Türkiye'nin değişik illerinde yer alan vergi daireleri arasında uygulama farklılıklarının olmasının yanı sıra, aynı il içinde bulunan vergi dairelerinde bile uygulama aşamasında farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Nitekim, yapılan saha araştırması kapsamında katılımcılar tarafından bu konu örneklerle anlatılmış ve söz konusu hususun ciddi bir sorun teşkil ettiği ifade edilmiştir.

"Vergi daireleri kapsamında farklı uygulamalar olabiliyor. Aynı uygulamayı A vergi dairesi farklı farklı çözerken, B vergi dairesi farklı çözebiliyor. Kamu kurumlarında tutarlılık yok." (K1)

"Yine demir-çelikteki tevkifat oranından örnek vereceğim. Dedi ki demir-çelik ürünlerine tevkifat getireceğiz, ama imalatlı ürünler yok. İmalatın açılımı ne? Yani demiri ikiye bölmek de bir imalat, demirden masa yapmak da imalat. Kapı kolunda imal edilmiş bir ürün, kapı kolunda var da, kapının altına koyacağız"

⁴¹⁰ WEB_79. Ayrıntılı bilgi için bakınız: 161 Kararname Numaralı "Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", 03.07.2024 tarihli, 32591 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/07/20240703-1.htm> (04.12.2024)

takozda var mı?, bilmiyorlar. Bununla ilgili çok farklı özalgeler var. Bursa vergi dairesinin verdiği, İstanbul vergi dairesinin ve Konya vergi dairesinin verdiği özalgeler var. Üçü de birbirinden farklı şeyler söylüyor: biri diyor ki, CNC imalatı ise yapabilirsin, biri yapamazsın, biri şu borudan yaptıysan şöyle olmuştur, bundan yaptıysan böyle olmuştur. 3 vergi dairesi de Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı devlet kurumu, sonuçta bunu Ağrı'daki SMMM'de özalgelerini istese, Akdeniz'deki SMMM'de özalgeleri istese, aynı cevabı alabilmeli. 3 farklı vergi dairesi, 3 farklı cevap veriyor. Üçünü de yargıda kullanabilirim. şimdi ben hangi uygulamayı yapmalıyım? Biri diyor ki, tevkifat uygulamalısın biri diyor ki uygulamamalısın. Bu özalgeleri veren devlet idaresi. Mesela burada 4 tane vergi dairesi var. ... Her bir vergi dairesinden KDV iadesi alıyorum. Her birinde farklı uygulamalar var. ... kabul ettiğini, ... kabul etmiyor. ... kabul ettiğini kabul etmiyor. Biri diyor böyle yapacaksın, diğeri böyle yapacaksın diyor. Ya da memur gidiyor, başka memur geliyor, işlemler/uygulamalar yine değişiyor.” (K18)

KOD9. Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurlarla ilgili sorunlar

SMMM meslek mensupları, mükelleflerin işlemleri dolayısıyla kamu kurum ve kuruluşlarına gittiklerinde buralarda çalışan memurlarla ilgili çeşitli problemler yaşayabilmektedirler. Yaşanan bu problemlerden bazıları ilgili kamu kurum ve kuruluşlarında konunun uzmanı, bu işin eğitimini almış kişilerin görev yapmamasından kaynaklı olup, bazı durumlarda ise yine bu kurum ve kuruluşlarda çalışan memurların işlem yapma konusunda fazla yetkilerinin olmamasından kaynaklanmaktadır. Bazı durumlarda ise sorun, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan, işin asıl muhatap kişisiyle iletişim kuramamaktan kaynaklanmaktadır.

“Mesela maliyede ya da SGK'da çalışan kişilerle ilgili problemler var. Özellikle müfettişlik konusuna geldiğimizde önceden vergi müfettişleri konusunda uzman kişilerdi, şu anda karşımıza kimya mühendisi vergi müfettişi çıkabiliyor. Sektörel inceleme de yapmıyoruz ya da sosyolog mezunu vergi müfettişi çıkabiliyor. Sonuçta kanuna, mevzuata hakim olmadığını çok bariz şekilde görebiliyoruz. Karşımızdaki, masanın öbür tarafındaki insan ne kadar konuya vakıf olursa hepimiz toplum olarak da mali müşavir olarak da rahat ederiz.” (K19)

“Başka bir örnek, kişi sahte fatura düzenlemeye başlamış, 9 ay gibi bir süreç geçmiş, bu süreçte kişinin hakkında rapor düzenlenmeye başlanmış, araştırmaya başlanmış ama o portal kapatılmamış. Kişi hala daha o portal

üzerinden faturaları düzenliyor. Biz de bir beyanda ifadeye çağırıldık, ben vergi müfettişine söyledim bu olayı, neden bakanlık bununla ilgili bir şey yapmıyor, ekranı kapatmıyor? dedim. Yani böyle bir tezi var madem neden fatura kesmesine halen izin verildiğini sordum. Rapor neticelenmediği, somut bir şeyler elde edilmediği için bizim böyle bir yetkimiz yok dedi. İdare bunu bu şekilde söylüyor. Dolayısıyla mali müşavir olarak da biz hiçbir şey yapamıyoruz. İdare zaten kendisi olaya müdahale etmiyor. İşlem başlamış, ifadeler alınmış, süreç geçmiş (tabi bize ticari süreç içerisindeki belge akışı kadar evrak geliyor) vergi incelemesi yapan kişi sistemi kapatmamış. Rutin işleri, ödeme belgelerini, faturaları sunduk, o şekilde ifadesini verdi, alışverişini yaptığını söyledi. Yasadaki mali müşavirlere sorumluluk yüklüyorlar, kendi vergi dairesi memurunun dahi sistemi kapatma yetkisi yok. Rapor tanzim edildikten sonra sistemi kapatabiliriz diyor. Bu süreç 6 ay ya da 1 yıl olabilir. Sorumluluğu mali müşavire direkt yüklüyorlar.” (K9)

“SGK’da net muhatap bulamıyoruz, cezayı kesip gidiyor ama tekrar o kişiyi bulma şansın yok. Merkezden gelen müfettiş tutanağı tutup gidiyor. Tekrar aynı kişiyi bulamazsın, yok.” (K5)

KOD10. Dijital kamu kurumlarından/elektronik ortamdan kaynaklanan sorunlar

İnternet kullanımının yaygınlaşması ile beraber SMMM meslek mensuplarının bizzat kamu kurum ve kuruluşlarında yapmış olduğu çoğu işlem dijital ortama taşınmaya başlamıştır. Dijital/elektronik ortama geçilmesi birçok muhasebe sürecinin tamamlanması açısından kolaylık sağlamanın yanı sıra, bazı sorunların da ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu sorunlardan bazılarının ise, kamu kurumlarında çalışan memurların iş yükünün azalmasıyla, SMMM meslek mensuplarının iş yüklerinin artması, gerekli web sitelerinin olması gerektiği gibi standart bir şekilde oluşturulamaması dolayısıyla web siteleri arasında karmaşanın ortaya çıkması ve web uygulamaları için gerekli internet altyapısının olmaması şeklinde ifade etmek mümkündür. Nitekim saha araştırması kapsamında katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda bu sorunların varlığı hakkında daha detaylı bilgiye ulaşılmıştır.

“Gerek SGK olsun, gerek maliye olsun, bundan 30 sene önce biz vergi dairelerine, SGK’ya giremiyorduk, çok yoğundu. Çünkü vatandaşlar, SMMM’ler bütün işlerini orada hallediyordu. SGK’da da böyle, vergi dairesinde de böyleydi. Ama dijital ortama geçilince bütün yük SMMM’lere bindi. Bugün mesela, Denizli’de vergi dairelerinde ... bir tane mükellef ya da

SMMM göremezsiniz. Vergi dairesinde eskisi kadar memur yok. Veri akışı hep bilgisayardan geliyor ve veri akışını hep SMMM'ler sağlıyor ve SMMM'lerin yükü burada artıyor.” (K2)

“Son yıllara baktığımızda dijitalleşme var, çok fazla dijitalleşme var. Yani teknolojiyi kullanmak insanların yaptığı işleri hafifletiyor, kabul ama biz dijitalleştikçe vergi dairesinde ya da SGK'da memurların yaptığı işlerin tamamı bizim üstümüze yük olarak gelmeye başladı. Bütün işlemleri vergi dairesinin yaptığı bütün işlemleri biz bürolarımızda yapmaya çalışıyoruz. İşte indirilecek KDV listeleri, iadeler gibi şeyleri hepsinin bizim tamamlayıp göndermemiz gerekiyor. Belirli sürelerde göndermemiz gerekiyor. Aşırı bir iş yoğunluğu ve iş yükü getiriyor bu da.” (K4)

“Mesela GİB elektronik anlamda baktığımızda çok fazla ekranlar var ve şu an aktif birkaç tane vergi dairesi ekranı var. Mesela dijital vergi dairesi açıldı. Dijitalden interaktif vergi dairesine, internet vergi dairesine, defter beyana ayrı ayrı geçebiliyoruz. Ama farklı farklı ekranlar var. Mesela bir dilekçe bir ay interaktiften uygulanırken anında dijital vergi dairesine geçebiliyor. Bazıları internet vergi dairesinde, bazıları interaktif vergi dairesinde yapıyor. Toparlanmış, tek düzen internet ekranı yok. Tüzel kişilerde gerçek kişi bildirim formu diye bir durum var. Zaten kurumlar vergisi beyannamesinde ortaklar kısmını dolduruyoruz. Bunun dışında olanları bildirmemiz gerekiyor. Mesela geçenlerde bir firmada hisse devri oldu, bunu bildirmek gerekiyor. Ama bildirim yapacağım ekranı bulamadım. Arkadaşıma danıştım onlar da bilmiyor. Sorunun bende olduğunu düşünüyordum ama sorun bende değil. Tek bir sisteme geçilemiyor. Dağınık bir sistem var.” (K1)

“Şu anki en güncel sorun, sistemin çalışmaması. Yani dijital vergi dairesi olsun, sigorta olsun, şu an, güncel gönderirken bile onay bekliyor, askıda gibi uyarılar alıyoruz. Bazen 2 dakikada bitecek bir işlem bizim için zulme dönüşüyor. Bu süreklilik arz ediyor. Sürekli yaşıyoruz bu problemi. Dijital olarak direkt kurumların yapması gereken bir işlem ama bizleri de, bizim iş yükümüzü de etkiliyor.” (K7)

“Vergi dairesinde de çok dijitalleştiler. Ama bizim de onların da sorunu değil aslında. Türkiye'de genel olarak internet olarak dijital altyapı yok. Bu kadar dijitalleşmeye uygun değil Türkiye'nin altyapısı. Belirli zaman aralıklarında yüklenmelerden dolayı çok sorun yaşıyoruz. En başında beyannameyi gönderirken sorun yaşıyoruz.” (K5)

KOD11. Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların bilgi eksikliği/mevzuatı, yeni çıkan uygulamaları takip etmemesi

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların mevzuatı yeteri kadar takip etmemeleri ve dolayısıyla mevzuat hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları ve bunların sonucu olarak da kendilerine danışan kişileri daha üst kurumlara yönlendirmeleri, SMMM meslek mensupları açısından önemli birer sorun haline gelmektedir. Ayrıca bazı durumlarda ilgili kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların yeni çıkan uygulamalar konusunda da geride kalması/bilgi eksikliğinin olması da SMMM meslek mensuplarının işini zorlaştırmakta ve çözülmesi gereken bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Yapılan saha araştırmasında da gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde, katılımcılar bu sorunu birçok örnekle açıklamaya çalışmışlardır.

“En başta geçtiğimiz yakın zamanda belirli görevlerdeki memur arkadaşların çok yetkin olmadığını görüyorum. Yani buralardaki kişilerin iyi bir eğitimden geçirilerek konuya vakıf olmadıklarını düşünüyorum. O yüzden her kurum ve kuruluş da sorunlarımız mevcut. Örnek vermek gerekirse, mesela bir beyanname verirken bir sıkıntımız oluyor, ilgili vergi dairesine gittiğimizde oradaki memur arkadaşlarla, şefleriyle görüştüğümüzde, bu konuda bilimiz yok diyorlar. Alo 189’u arayarak oradan cevap alıyoruz. O zaman bu kadar vergi dairesinde niye bu kadar eleman çalışıyor? SGK’da da aynı şekilde, yoğunluktan dolayı, geçen özellikle 2023 yılında telefonla hiçbir şekilde ulaşamadığımız zamanlar oldu, taksiye binerek bizzat memurun yanına kadar gidip telefondan ulaşamadığımız için bizzat yanına giderek çözmeye çalıştık. Konuyu yeterince sahiplenmemiş, vakıf olmayan memur arkadaşlarla çalışma konusunda sıkıntılarımız oluyor. Tabi burada genelleme yapmak istemiyorum. Tabi bu işi hakkıyla yapan tecrübeli memurlar da var. Çoğu yerde bu tür bilgisiz, tecrübesiz memurlar karşımıza çıkıyor.” (K3)

“Mevzuatla ilgili kamudaki çalışanların yetersiz olduğuna inanıyorum. Biz mali müşavirler olarak tüm mevzuatı bilmek zorundayız. Maliyeyi ayrı, sgk’yı ayrı, TTK’yı ayrı her şeyini bilmek zorundayız. Ama kamudaki çalışanlardan sadece kendi branşıyla ilgili destek istediğimizde gereken desteği alamıyoruz. Siz mali müşavir değil misiniz? Nasıl bilmiyorsunuz? deyip gönderdiklerini biliyorum. Meslektaş olarak evet hepsini bilmek zorundayız ama kamudaki çalışanlar: gidin kendiniz çözün diyorlar. SGK’daki kişi sadece kendi dosyalarıyla ilgili işi biliyor, onların da mevzuatla ilgili eksiklikleri olduğunu ve yeterliliklerinin olmadığını düşünüyorum. En iyi örnek, SGK teşviğim var,

kanunlardan aradım, buldum, böyle bir teşvik hakkım var. Elemanımı da gönderdim. (fili olarak geleceksin dediler) Bakanlığa mail attım, bakanlıktan mail gelmesini bekliyoruz. Müdürlükteki memur, bakanlığa benim mail atmamı söyledi, (bu süreç hep böyle) oradan, Bakanlıktan cevap bize gelecek, müdürlükteki çalışana bakanlıktan gelen cevabı (yazıyı) göndereceğiz, öyle bir yol haritası çizdik. Öyle olması gerektiğini söylüyor ama sistemin ona izin vermediğini söylüyor. Çözümü için de bizden böyle bir talepte bulundu. Mail atmamızı söyledi, biz de mail attık, cevabını bekliyoruz. Aslında birebir kamudaki çalışanın bunu çözmesi gerekiyor. Çünkü her şeyi sistemden görüyor ama sorumluluğu bize yüklüyor. Memurların dijital ortamlara çok rahat adapte olamamaları sıkıntısı var. Yazılımların eğitimleri tam yapılmadığından bunlarla ilgili problem yaşıyoruz.” (K9)

“Kişisel vergi dairelerine gittiğinizde inanın, %80'nin kanun, mevzuatı bilmemesinden kaynaklanan problemlerle karşılaşılıyor. Yani bu sefer biz onlara kanun öğretmek zorunda kaldığımızdan rencide oluyorlar ve işi yokuşa sürmeye çalışıyorlar.” (K6)

“Kamu kurumları bu işi bilmiyor. Ticaret odası, TUIK, Sanayi odası, vergi dairesi, SGK burada çalışan görevli arkadaşlar gerçek hayatta, ticari hayatta bu işlemlerin nasıl yapıldığını ya da olası itilaflı bir durumda bize nasıl yön gösterecekleri konusunda tamamen bilgisizler. Biz ekranda onu göremiyoruz diyorlar ya da bununla ilgili dilekçe yazın, biz size cevap verelim diyorlar. Dilekçenin cevabı ne zaman gelecek? Bunun da cevabı yok. Ya da bize gelen cevapların %70'i şu şekilde: kanunun şu şu maddeleri gereğince şu ibare şeklinde yazıyor. Oradaki kanun maddesi yazıyor. Bu şekilde uyguluyor diyor. Ben zaten anlayamadığım, yorumlayamadığım, açık bir kapı olduğu için bilgi talep ediyorum. Kanun maddesini yazıp, gönderiyor tekrar.” (K18)

“Bazı şeyleri elektronik ortamda çözebilecekken memurlar geride kalabiliyor. Mesela sigortada e-tebligat çıktı ama e-tebligat yerine elden gelip alınmasını istiyorlar. SGK'daki memurların bilgi eksikliği ya da kendilerini güncellememeleri sorun olabiliyor. Biz takip ederken, onlar takip etmiyor ve angarya iş çıkarıyorlar.” (K1)

KOD12. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) cezai yaptırımlarının ağır olması

SMMM meslek mensupları özellikle SGK tarafında yapılan hatalardan dolayı cezai yaptırımların çok ağır olmasını ve idari para cezalarını ödmeden önce uzlaşma yöntemlerinin olmamasını ciddi bir sorun olarak belirtmişlerdir. Zaten halihazırda ciddi

sorumluluk altında çalışan SMMM meslek mensuplarının bu tür ağır cezai yaptırımlarla karşılaşabilme olasılıkları ve uzlaşma yöntemlerinin olmaması, onları daha stresli bir ortamda çalışmalarına da sebebiyet vermektedir.

“Sıkıntılarımızdan sigorta ile ilgili olanlar, sigortada astığım astık, kestiğim kestik yöntemi var. Sigortada cezanızı ödeyin sonra mahkemeye verin diyor. Ben cezamı ödedikten sonra, her şeyi yaptıktan sonra mahkemeye versem ne olur? vermesem ne olur? Bu 3-5 sene sonra bana gelse ne olur? gelmese ne olur? O para bir kez çıktıktan sonra ne mükellefin gözü görüyor. 3-5 sene sonra o paranın geri gelmesiyle çoğu mükellef parayı sadaka diye veriyor. Bağış olarak verebiliyor. Nasıl olsa cebimden çıktı deyip, o parayı gözleri görmüyor. Sigortada net ve ağır cezalar var. Yani hiçbir mükellefimizin sigortayla davalık olmasını istemiyoruz. Yani bütün problemleri doğru şekilde yönetip, kusursuz yapmaya çalışıyoruz. Vergi dairesi ile bir şekilde bir takım şeyleri sorup çözüme bağlayabiliyoruz, uzlaşma yöntemleri var ama sigortada bunlar yok.”
(K6)

KOD13. Kamu kurum ve kuruluşlarında SMMM meslek mensuplarının gerekli saygınlığı ve itibarı görememeleri

İlgili kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan bazı memurların SMMM meslek mensuplarına karşı tutum ve davranışları da söz konusu meslek mensupları açısından sorun teşkil etmektedir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında bazı katılımcıların ifade ettikleri cümleler bu sorunun varlığını destekler niteliktedir.

“Biz vergi dairesi müdürünün yanına gitsek, müdür bize [sürekli hata yapıyormuşuz gibi davranıyor. Bize karşı gereken saygınlık ve itibar gösterilmiyor.]” (K10)

“Memurlar [bizi hata yapıyormuşuz gibi görüyorlar.]Muhasebeci kesin hata yapmıştır diye düşünüyorlar.” (K18)

3.7.3. Meslek Örgütünden (Denizli SMMM Odası – TÜRMOB) Kaynaklanan Sorunlar

SMMM meslek mensuplarının bağlı buldukları meslek örgütlerini; faaliyetlerini sürdürdükleri il bazında bağlı oldukları meslek odaları ve söz konusu meslek odalarını tek bir çatı altında toplayan TÜRMOB olarak ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda ilgili

meslek kanununda odaların ve TÜRMOB'un görevleri sıralanmıştır. 13.06.1989 tarihli ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu madde 14'e göre, "serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, bu kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplinini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Anılan kanun'un 29. maddesine göre ise birliğin (TÜRMOB) görevleri şunlardır:

- a) *"Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak*
- b) *Meslek mensuplarının menfaatlerini mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak*
- c) *Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek*
- d) *Odalar arasında çıkacak meslek uyuşmazlıklarını kesin olarak çözümlmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek*
- e) *Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak*
- f) *Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olarak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak*
- g) *Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek*
- h) *Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.*"⁴¹¹

Odaların ve TÜRMOB'un üstlenmiş oldukları söz konusu görevler sebebiyle, SMMM meslek mensupları bağlı buldukları odalarla ve gerektiğinde TÜRMOB'la iletişim içinde

⁴¹¹ WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

olabilmektedirler. Bu iletişim durumu içerisinde SMMM meslek mensupları ile odalar ve TÜRMOB arasında sorunlar da ortaya çıkabilmektedir. Meslek örgütlerinden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında en çok değinilen, en çok vurgulanan hususların; meslek odalarının ve TÜRMOB'un üyelerine hizmet verme ve sorunlarıyla ilgilenme konusunda yetersiz kalması, TÜRMOB yönetiminde daha çok YMM'lerin görev alması ve TÜRMOB'un sunmuş olduğu görüş ve önerilerin yasama organı tarafından dikkate alınmaması gibi konular olduğu tespit edilmiştir.

KOD14. Meslek odasının ve TÜRMOB'un eğitimler konusunda yetersiz kalması

3568 sayılı meslek yasasında da belirtildiği üzere odaların ve birliğin (TÜRMOB) görevlerinden biri de SMMM ve YMM mesleklerinin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmesini sağlamak ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili diğer çalışmaları yapmaktır. Bu bağlamda, odalar ve TÜRMOB tarafından farklı zamanlarda, çeşitli eğitimler düzenlenmektedir. Ancak bazı durumlarda düzenlenen bu eğitimler yetersiz kalmakta, bazı durumlarda ise eğitimin planlanması gecikmektedir. Eğitimlerin çok aktif ve verimli geçmemesi de SMMM meslek mensuplarının eğitimlerle ilgili sorun olarak gördüğü bir diğer konudur. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında bazı katılımcıların görüşleri de bu sorunların varlığını destekler niteliktedir.

"... verilen eğitimler zaten yetersiz. O işlem bittikten sonra, eğitimler verilebiliyor. Yani iş işten geçtikten sonra eğitimler veriliyor." (K1)

"... Odaların verdiği eğitimler konusunda da sıkıntılar yaşıyoruz. Mesela enflasyon muhasebesi ile ilgili yeterli eğitimler verilmiyor. Mesela ben eğitimlere gitmiyorum. Çünkü eğitimler o kadar laubali geçiyor ki, adam eline kalemi alacak, tahtada bana örneği ile anlatacak, yüzeysel geçmeyecek konuları. Şimdi, projeksiyon yansıtıp sunum yapıyorlar. Eğitimlere katılan kişilerin %99'u sadece neredeydin dediklerinde, eğitimdeydim demek için, sadece imza atmak için katılıyorlar. Faydalı olmuyor odaların eğitimleri." (K2)

KOD15. Meslek odasında ve TÜRMOB'da mesleki tecrübesi/bilgisi yetersiz üyelerin görev alması

Meslek odalarında ve TÜRMOB'da görev alacak üyelerin belirli bir bilgi birikimine ve tecrübeye sahip kişilerden oluşması önemli bir konudur. Çünkü görev alanların mesleğin

sorunlarını ve meslekte çözülmesi gereken konuları çok iyi bilmesi ve diğer üyeleri temsil edebilecek düzeyde olması gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda gerek meslek odalarına gerekse TÜRMOB’da yeterli tecrübeye ve bilgi birikimine sahip olmayan üyeler görev alabilmekte ve bu durum da temsil edilen diğer SMMM meslek mensupları açısından ciddi sorunlar oluşturabilmektedir. Yapılan saha araştırmasındaki bazı katılımcıların görüşleri de bu sorun üzerine yoğunlaşmaktadır.

“... odada görev almadığı halde, doğrudan bakanlıklarla doğru yazışmaları yapıp, daha iyi iletişime geçip, daha iyi sonuç alabilen meslektaşlarımızı tanıyorum odayla hiçbir bağlantısı olmadığı halde. Onlar görev alamıyorlar odada. Çünkü odalar liyakatsiz insanların eline kalmış. ... etiket peşinde olan insanlar odada görev alıyor. Zaten asıl bu mesleği gerçekten yapanların ve yönetimde yer alabileceklerin bu işler için zamanı yok.” (K1)

“... şahsi görüşüm, yeterli kapasitede insanlar o koltuklarda çalışmıyor. Odaların da, TÜRMOB’un da bizim adımıza bir şeyler yapabileceğine ben inanmıyorum. Birçok oda aidat için var.” (K17)

KOD16. Meslek odasında görev alan bazı üyelerin, söz konusu görevlerini siyasete girmek için bir araç olarak kullanmaları

Bazı durumlarda ise odalarda görev alan bazı meslek mensuplarının bu görevlerini bir siyaset aracı olarak gördükleri ve hatta söz konusu meslek mensuplarının aslında mesleği aktif olarak yapmadıkları ve dolayısıyla SMMM ofisine dahi sahip olmadıkları yönünde bir katılımcının görüş ve söylemleri bu hususun önemli bir sorun olduğu/olabileceği konusunda ipuçları vermektedir. Dolayısıyla odalarda görev alan bazı üyelerin söz konusu görevlerini siyasete girmek için bir araç/basamak olarak görmeleri diğer SMMM meslek mensupları açısından önemli bir problemi oluşturmaktadır.

“...odayı siyasete bir basamak olarak da kullanabiliyorlar. Parti il müdürlüğünde görev alabilmek için odada görev alan insanlar var. Bu insanlar bu mesleği zaten yapmıyorlar. Hatta oda yönetimini araştırın, o kişiler mali müşavirlik ofisine sahip değil, bizzat beyanname imzalamıyorlar. Ruhsatı var, kendine ait ofisi de var ama bizzat bu işi yapmıyorlar. Basamak olarak görüyorlar.” (K1)

KOD17. Meslek odasının ve TÜRMOB'un üyelerine hizmet verme ve sorunlarıyla ilgilenme konusunda yetersiz kalması

3568 sayılı meslek yasasında da belirtildiği üzere odaların ve TÜRMOB'un en önemli görevlerinden biri, meslek mensuplarının sorunlarını dinleyerek gerekli ihtiyaçlarını karşılamaktır. Ancak, yapılan bu saha araştırmasına katılan birden çok katılımcı, odaların meslek mensuplarının sorunlarını çözmede ve gerekli hizmetleri verme konularında yetersiz kaldığını beyan etmişlerdir. Dolayısıyla katılımcıların önemli sayılabilecek bir çoğunluğu, odaların meslek mensuplarının sorunlarını dinlemediği, dinlese dahi dikkate almadığı ve sonuç olarak da yerine getirilmesi gereken bazı hizmetlerin yerine getirilmediği konusunda hemfikirdir.

“Meslek odalarıyla meslektaşların problemleri hiçbir şekilde çözülmüyor. Zaman zaman, problemleri belirtiyoruz odaya. Biz biraz da eski meslek mensubu olduğumuz için biz kendi odalarımızı, birliklerimizi kendi emeklerimizle yaptık, çalışmasını biz kendimiz istiyoruz.” (K4)

“Mali müşavirler odası ve TÜRMOB bizim sorunlarımıza çözüm bulmuyor.” (K8)

“TÜRMOB'dan ve odadan kaynaklı sorunlarımız, odamız bizim için ne yapıyor? Biz anlamıyoruz. Temsil ediyor evet ama bizi ne olarak gördüğünü biz anlamıyoruz.... Bütün meslektaşlarımı aynı şeyleri söylerler. Çünkü bir faydalarının olduğunu göremiyoruz.” (K10)

“Türkiye’de kanaatimce odalar çok fazla üyeleriyle, üyelerinin sorunları ile ilgilenip, sorunları çözebilecek yapıya sahip değiller. Bu hemen hemen tüm odalarda mevcut. Sanayi odaları, ticaret odaları, makine mühendisleri odası gibi her odada bu tür sorunlar mevcut. Kendi meslek mensubu olarak düşünenecek olursak, herhangi bir sorunla çok fazla, örneğin haksız rekabetle ilgili odaya bir müracaatımız olduğunda karşı tarafa yapılabilecek çok fazla bir müeyyide yok. İspat etme durumumuz söz konusu ama kişi senin piyasada yapmış olduğun muhasebe ücretinin yarısında iş yaparken (bunu duyup görüyoruz) kendi mükellefinin o rakamlara o meslektaşına gittiğini duyuyorsun, odaya durumu söylüyoruz ve oda sadece ispat edebilir misin? diye soruyor. Bununla ilgili işlem yapma durumları olmuyor. TÜRMOB’da kendi görevi çerçevesinde kendi genel kurullarını ve diğer sorumluluklarını yerine getirmekte. Gelir İdaresi Başkanlığı ile sorunları çok iyi çözebilen bir kurum olmadığını düşünüyorum.” (K3)

“Gerek SMMM odası, gerek TÜRMOB, gerek ticaret odası, gerek esnaf ve zanaatkarlar odası, bunların görevini tam yaptığına kesinlikle inanmıyorum. 2-3 yılda bir meslektaşlar hatırlanır (genel kurul dönemlerinde) onun haricinde benim meslektaşlarım ne yapıyor? sorunları nelerdir? Ben bugüne kadar hiç görmedim, gerek mali müşavirler odasından gerekse TÜRMOB’da kendi odalarına kayıtlı olan üyelerin hiçbirisinin sorunlarıyla ilgilenmezler, sadece aidat almasını bilirler. Ama kalkıp da ben senden bu aidatı alıyorum ama ben sana bu hizmeti verdim diyebilecek oda başkanı yoktur. Odalar yeterli hizmeti sunamıyor.” (K2)

KOD18. Oda aidatlarının çok fazla olması ve alınan/toplanan diğer tutarların gereksiz olması

3568 sayılı meslek yasasının 16. maddesine göre, odaların gelirleri: *“a) odaya giriş ücreti, b) yıllık üye aidatları, c) yardım ve bağışlar ve d) mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirlerden oluşmaktadır. Aynı yasanın 30. maddesine göre ise, birliğin (TÜRMOB) gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan gelmektedir.”⁴¹²*

Ancak bazı SMMM meslek mensuplarına göre, alınan oda aidatlarının çok fazla olması ve toplanan diğer tutarların da gereksiz olması, meslek örgütlerinden kaynaklanan önemli bir sorunu oluşturmaktadır. Nitekim katılımcılardan bazılarının görüşleri de bu sorunun varlığını destekler niteliktedir.

“... Amaçları aidat toplamak, mali müşavirlik belgesi 50 bin liraya mal oluyor. Neyin parasını alıyorsunuz Allah aşkına, sonuçta A4 kağıdına yazılmış bir belge veriyorsunuz. Ama bunun karşılığında siz bana ne vereceksiniz? 50 bin lirayı alırken şunu dersiniz, aldığımız bedelin karşılığında şu şu hizmetleri veriyorum veya vereceğim dersin o zaman okey.” (K2)

“...Seminer düzenlerler, hep para, bunlar bizim nispi, maktu aidatlarımızla karşılanmalı bu seminer ücretleri.” (K10)

⁴¹² WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete.

KOD19. TÜRMOB'un yönetiminde çoğunlukla YMM'lerin görev alması

TÜRMOB Çalışma Raporu 2023'e göre, 2023 yıl sonu itibariyle Türkiye'de toplam 6.265 "serbest muhasebeci", 118.906 "serbest muhasebeci mali müşavir" ve 5.081 "yeminli mali müşavir" bulunmaktadır.⁴¹³

TÜRMOB web sitesinden alınan verilere göre ise, TÜRMOB Yönetim Kurulu'nda başkan da dahil olmak üzere 5 YMM ve 4 SMMM meslek mensubu, Denetleme Kurulu'nda başkan da dahil olmak üzere 1 YMM ve 2 SMMM meslek mensubu ve son olarak Disiplin Kurulu'nda başkan da dahil olmak üzere 3 YMM ve 2 SMMM meslek mensubu bulunmaktadır.⁴¹⁴

TÜRMOB Çalışma Raporu 2023'den alınan SMMM ve YMM meslek mensubu sayılarıyla ilgili veriler ve yine TÜRMOB web sitesinden edinilen bilgiler birlikte değerlendirildiğinde, Türkiye'de SM ve SMMM sayılarının YMM sayısına oranla çok daha fazla olduğunu görmek ve bununla beraber TÜRMOB'da bulunan Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Disiplin Kurulu üyelerinin, toplam içerisindeki paylarının düşük olmasına rağmen yine de YMM'lerden oluştuğunu görebilmek mümkündür. Verilerle de desteklenen bu durum, katılımcı SMMM meslek mensupları açısından önemli bir sorunu oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle, Türkiye'de SM ve SMMM sayısının, YMM sayısından çok daha fazla olmasına rağmen, TÜRMOB yönetiminin ve çeşitli kurulların üyelerinin, daha çok toplam içerisindeki oransal payı düşük olan YMM'lerden oluşması, katılımcı SMMM meslek mensuplarının önemle üzerinde durdukları bir sorunu oluşturmaktadır. Nitekim, bazı katılımcılardan gelen görüş ve yorumlar da bu sorunun varlığını desteklemektedir.

"... TÜRMOB'un yönetimi genelde YMM'lerden oluşuyor. Bizim genelde en büyük eksikliğimiz bu. Diyelim ki 7 tane üye varsa TÜRMOB'da 5'i YMM, 2'si SMMM. Burada zaten çoğunluk olarak 120 bin meslek mensubu varsa, 20 bin YMM varsa buradaki yönetimde bir ters orantı var. Çok büyük haksızlık. Bu

⁴¹³ WEB_24. 2023 TÜRMOB Faaliyet Raporları İstatistiki Bilgiler web sitesi.

⁴¹⁴ WEB_80. TÜRMOB Yönetim Kurulu, TÜRMOB web sitesi; TÜRMOB Denetim Kurulu, TÜRMOB web sitesi, TÜRMOB Disiplin Kurulu, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmobil.org.tr/kurumsal/TURMOB-Yonetim-Kurulu>; <https://www.turmobil.org.tr/kurumsal/TURMOB-Denetleme-Kurulu>; <https://www.turmobil.org.tr/kurumsal/TURMOB-Disiplin-Kurulu> (25.10.2024).

yüzden de bizi temsil eden TÜRMOB'daki üyelerin azlığı nedeniyle sorunların çok fazla irdelenmediği, bu konu üzerine çok fazla durulmadığını düşünüyorum.” (K3)

“...TÜRMOB olarak benim şikayetim şu, ben 16 sene yöneticilik yaptım. Sorun şu, o zamanlarda genel kurullarda çok söyledik, bir şeyler yapmaya çalıştık. Ama yukarıda YMM'lerle birlikte bir oda olduğumuz için (YMM-SMMM), TÜRMOB yönetiminin 3/5'ü YMM'lere ait ...Burada kişiler masanın bu tarafında bulunup da dert çözmemişler, masanın bu tarafında nasıl çalışılacağını bilmiyorlar. Sorunun neden kaynaklandığını, bizim nelerle uğraştığımızı bilmiyorlar. Ama bizim sorunlarımızı onlar Maliye Bakanlığı'na aktarıyorlar. Sorunlar hep yüzeysel kalıyor. Örneğin benim ayın 28'inde KDV'nin son günü. Benim stajyer olarak çalışan elemanıma ayın 26'sında sınav koymuşlar. Aslında o elemanın iş yetiştirmesi gerek ve bu stajyerlerin hepsi bir büroda ya da bir işyerinde çalışıyorlar. Bir üretim yapıyorlar. Örneğin bir firmada çalışsalar, sınava giriyorum deseler, patron herhalde işten çıkarır. Biz yapmıyoruz öyle şeyler ama iki ayağımızı bir pabuca sokuyorlar. Bunu bilmeyecek kadar yetersiz kişiler bizi yönetiyor.” (K6)

“...TÜRMOB'dan DSMMM odasından kaynaklı sorunlarımız var. Odadaki kişilerin çoğunluğunun mali müşavirlerden değil, yeminli mali müşavirlerden oluşması sorun bizim için. Bizim dertlerimizi anlama noktasında bir sıkıntı yaşıyor. Uygulayıcı olarak, görev ve sorumluluklarımız farklı olduğundan bizi anlamakta zorluk çekiyorlar. Anladığını söylüyorlar ama uygulama konusunda işin böyle olmadığını görüyorlar....” (K7)

KOD20. TÜRMOB'un sunmuş olduğu görüş ve önerilerin yasama organı tarafından dikkate alınmaması

3568 Sayılı SMMM ve YMM meslek kanununun madde 29'a göre, TÜRMOB'un görevlerinden bazıları “odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek” ve “kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermektir.”⁴¹⁵

Dolayısıyla meslek odalarının herhangi bir sorunu olduğunda ve bu sorunun çözümü için yetkili mercilere başvurması gerektiğinde ya da mesleki konularda yine yetkili mercilere görüş ve öneri bildirilmesi gerektiğinde, söz konusu yetkili mercilerle

⁴¹⁵ WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete.

odalar/meslek mensupları arasındaki iletişimi TÜRMOB sağlamaktadır. Ancak, TÜRMOB'un yetkili mercilerle odalar/meslek mensupları arasında görüş/öneri alışverişini sağlarken yaşamış olduğu sorunlar da mevcuttur. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında bazı katılımcılar TÜRMOB'un meslek mensuplarının kendilerine danışarak, yasama organına ilettikleri görüş ve önerileri hakkında sorun yaşadığını beyan etmişlerdir. Katılımcılara göre, bu konudaki en belirgin ve bilinen örnek ise enflasyon muhasebesi ile ilgili yaşanan sorundur.

“... TÜRMOB'un ya da odaların yeteri kadar gücünü ya da yetkisini kullanamayıp, otorite sahibi olamaması, Maliye Bakanlığı ya da hükümet nezdinde odalar ya da TÜRMOB gerekli otoriteyi kullanamıyor. Bizim gibi meslektaşların da odalarda mağduriyet yaşamasına sebep oluyorlar. Son ayda yaşadığımız enflasyon muhasebesinde olduğu gibi... Yetki makamı TÜRMOB, TÜRMOB bunu başta anlatması lazım ya da yapılacaksa belli bir program çerçevesinde yapılmalı.... Odanın ya da TÜRMOB'un sorunları tam olarak iletememesi ve tam olarak yetkisinin, otoritesinin olmaması.... Ama bizden çok fazla kişi olmadığı için (SMMM olarak) çok abes, ilgisiz, alakalı olmayan kanunlar da çıkabiliyor. 5 tane beyanname veriyorsak, bize göre 1-2 tanesi gereksiz ya da teke düşürülebilirler. Ama konu hakkında kanun koyucuların bilgisi yok. Kanun koyucuların bu işlerle ilgisi, bilgisi pek fazla yok. Enflasyon muhasebesi olayında bile 3 kere değişiklik yapıldı. Demek ki kanun koyucuların bu işlerle ilgili hiçbir bilgisi yok. Uygulamada yapma bulma yöntemiyle yapıyoruz, olmadı bozuyoruz, tekrar yapıyoruz, değiştiriyoruz. Bu şekilde devam ediyor süreç.” (K12)

“Son bir iki senedir çok da odanın ve TÜRMOB'un kamu kurumu nezdinde söz hakkı yok. Sözlerini dinletemiyorlar. Odaların gücü zaten yok. Her şehirde bir oda var, ama kamu idaresine böyle böyle deme şansı, yetkisi yok. TÜRMOB'u da dinleyen yok. O yüzden sorun olsa da onlarla çözemiyoruz bu sorunları. TÜRMOB ve odalar dinlenmiyor.” (K5)

“Aslında benim bireysel SMMM olmamla, Denizli SMMM Odasının yaşadığı problem arasında hiçbir fark yok. Kanun var, uygulanmıyor. Ben nasıl cevap alamıyorsam, Denizli SMMM Odası da alamıyor, TÜRMOB'da alamıyor. Enflasyon muhasebesi olayında ben bağırdım, benim bağlı olduğum oda bağırdı, TÜRMOB bağırdı ama kimse dinlemedi. Bu uygulamayı yapanların bizi gerçekten dinlemesi, ne yapılması gerektiğini anlamaları gerekiyordu. Hesap ettiklerinden çok daha fazla zarar ettiler....” (K18)

“Baktığımızda bir tarafı devlet, bir tarafı yine meslek mensubu, çok da bizim istediğimiz şekilde gitmiyor. Odaların yapabildiği de, elinden gelen de bir şey yok. Sonuçta TÜRMOB’un ya da odaların mevzuatı yazmak gibi bir yetkileri yok. Dolayısıyla mutlaka yasama organından çıkması gerekiyor. Ama genel sorun aslında yasama organında çok fazla etkili olamamak. TÜRMOB’un ya da odaların yasama organında sözü geçmiyor. Bir öneride bulunamıyorlar. Vergi kanunlarıyla ya da sosyal sigortalar kanunlarıyla ilgili işlemlerde bizim meslek mensuplarının ya da birliklerimizin ya da odalarımızın görüşleri alınmıyor. Görüşler alınsa da sonradan bu görüşler çok dikkate alınmıyor. Bizim oda ya da birliğimiz aşağı yukarı bizim sıkıntılarımızı dile getiriyor ya da getirmeye çalışıyor mümkün olduğunca. Ancak onların da eli kolu bağlı, sadece öneri olarak söylüyorlar, gerisi yasama organına kalmış.” (K4)

“... Ben size bir anı daha anlatayım. Çok eski Maliye Bakanlarından birisi, bizim TÜRMOB genel kurulunda anlatmıştı. Biz kuyuya bir taş atarız, kulağımızı kuyuya dayarız, kuyunun neresinden ses gelirse, biz orayla ilgili bir kanun hükmünde kararname ile düzeltiriz. Oraya kadar giden yanlış şeyler peki? O sonradan düzelir, gider demişti. Maliye Bakanı bize bunu kendisi açıkladı, biz de ağzımız açık dinledik. Yani sorunlarla çok alakalı değiller, sorun ortaya çıkana kadar, patlak verene kadar hiçbir şey yapmadıklarını kendi ağızlarıyla beyan ettiler.” (K6)

3.7.4. Mükelleflerden Kaynaklanan Sorunlar

Bu çalışmanın “Muhasebe Mesleği” başlıklı ilk bölümü ile “SMMM’lerin Ödev ve Sorumlulukları ile Hak ve Yetkileri” başlıklı ikinci bölümlerinde detaylıca bahsedildiği üzere, SMMM meslek mensupları özellikle 3568 sayılı meslek yasasının yürürlüğe girmesiyle beraber devlet ile vergi yükümlüleri arasında köprü görevini üstlenmeye başlamışlardır. Diğer bir deyişle, özellikle 3568 sayılı meslek yasası ile beraber SMMM meslek mensupları, devletin en önemli kamu finansman aracı olan vergi gelirlerinin mükelleflerden toplanması görevini üstlenen ve bu konuya aracılık eden bir meslek topluluğu haline gelmişlerdir. Devletin mükelleflerden vergisel anlamda talep ettiği ödevleri/görevleri onlar adına gerçekleştiren SMMM meslek mensupları, bu görevleri/ödevleri yerine getirirken mükelleflerden kaynaklı birçok sorunla karşılaşmaktadır. Mükelleflerden kaynaklanan sorunlar farklı başlıklar altında değerlendirilmiş ve bu başlıklardan SMMM meslek mensuplarının en çok değindikleri, en çok vurguladıkları hususların; mükelleflerin vergi yasaları konusundaki eğitim ve bilinç

düzeylerinin düşük olması, meslek mensuplarının görev ve sorumluluk alanları dışındaki, mükelleflerin diğer işlemleriyle de ilgilenmek zorunda kalmaları, mükelleflerle yaşanan tahsilat problemi ve mükelleflerin pazarlık güçlerinin olması gibi durumlar olduğu tespit edilmiştir.

KOD21. SMMM Meslek Mensuplarının uyarılarının mükellefler tarafından dikkate alınmaması ve meslek mensuplarının gereken saygınlığı görememesi

Mükelleflerin yapmış oldukları ve muhasebe süreçlerini ilgilendiren bazı işler konusunda SMMM meslek mensuplarının iş sahibi mükellefleri bilgilendirmesi ve yanlış olan durum ve süreçlerle ilgili de uyarması gerekmektedir. Ancak bazı mükellefler çeşitli sebeplerden dolayı bu uyarıları dikkate almamaktadır. Bu durum ise, mükelleflerin vergi yasalarının bağlayıcılığını bilmemelerinden/umursamamalarından, vergi yasaları konusunda bilgi sahibi olsalar dahi yine de vergi ödemek istememelerinden ve devlet tarafından SMMM meslek mensuplarına karşı saygınlığın kazandırılmamasından kaynaklanmaktadır. SMMM meslek mensuplarının yapmış oldukları uyarıların, mükellefler tarafından dikkate alınmaması ve dolayısıyla mükellefler tarafından gerekli saygınlığı ve itibarı göremediklerini düşünmeleri, söz konusu meslek mensupları tarafından ciddi bir sorun olarak algılanmaktadır. Nitekim yapılan bu saha araştırmasındaki bazı katılımcı görüşleri, bu sorunun varlığı konusunda bilgi vermektedir.

“Mükelleflerden kaynaklanan sorunlar dediğimizde vergi yasalarının bağlayıcılığı çok da umurlarında değil, yaptıkları işin ya da yapmamaları gereken bir işi yaptıklarında sonucun ne olacağı ile ilgili fikirleri yok. Biz SMMM’ler olarak ciddi anlamda da anlatsak, yok canım komşunun muhasebecisi öyle yapmıyor, öyle düşünmüyor şeklinde ifadelerle karşılaşıyoruz. Mesela instagramda atılan bir posta verilen bir önem kadar bizim fikirlerimize önem verilmiyor. Mesela ibana atılan/çıkan tutarlarla ilgili sürekli uyarırım, faturalarını kesin diye uyarırım. Ama instagramda ibanına dikkat edin gibi bir kişinin attığı postlar daha dikkat çekici ve onlar için önemli olabiliyor. Bir instagram postu kadar etkileyemiyoruz mükellefleri. Ruhsatımız var, okumuşuz, takip ediyoruz ama mükellefler bizi kale almıyor. Sonuçlarını da söylüyorum, cezalardan bahsediyorum ama benim dediğimi çok umursamazken, instagramda gördükleri uyarılara/yazılara daha çok itibar ediyorlar.

Mükellefler bizim fikirlerimize saygı duymuyor. Devlet tarafından gerekli itibar sağlanmadığı için, mükellefler de bize çok saygı duymuyorlar.” (K1)

“Mükelleflerden kaynaklı çok sorun var, mesela ... mesleğe saygı duyulmaması.” (K16)

KOD22. Mükelleflerden bilgi aktarımının yeterli ve gereken şekilde olmaması

SMMM meslek mensupları, mükelleflerin kendilerine sunmuş olduğu bilgi ve belgeler aracılığı ile muhasebe kayıtlarını tutmakta ve sonucunda gereken finansal tabloları ve beyannameleri hazırlayabilmektedirler. Diğer bir deyişle, mükelleflerden gelen bilgi ve belgelerle, SMMM meslek mensupları gereken muhasebe işlemlerini gerçekleştirmektedirler. Ancak söz konusu bilgi ve belge aktarımının doğru ve zamanında yapılmaması, hem meslek mensuplarının işlerini aksatmakta yani doğru işlem ve sonuçlar çıkarmalarına engel olmakta hem de zaman zaman devletin vergi gelirlerinin olumsuz yönde etkilenmesine sebep olmaktadır. Dolayısıyla bu durum, SMMM meslek mensupları açısından mükellefleriyle yaşadıkları bir soruna dönüşmektedir. Yapılan bu saha araştırmasının sonuçları da bu sorunun varlığını desteklemektedir.

“...Bilgi aktarımında sorun yaşıyoruz. Mükelleflerden gerekli bilgi akışı sağlanamıyor. Bilgileri eksik aktarıp, sonucunda da bir şey olduğunda bizi suçlu bulabiliyorlar. Kendi önceden verecekleri bilgiyle 5 dakikada çözebileceğimiz bir sorunu daha sonra ortaya çıktığında çözmek günlerimizi alabiliyor. Bilgi aktarımındaki eksiklik çok büyük.”(K1)

KOD23. Mükelleflerin vergi yasaları konusundaki eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması

Mükelleflerin vergi yasaları konusundaki eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması, SMMM meslek mensupları açısından ciddi bir sorun oluşturmaktadır. Çünkü vergi yasaları konusunda eğitimsiz ve bilinçsiz olan mükellefler hem meslek mensuplarının işlerini zorlaştırmakta hem de devletin elde edeceği vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Mükelleflerin vergi yasaları konusundaki bu durumlarından dolayı, meslek mensupları zaman zaman mükelleflerden bilgi ve belge akışı bağlamında sorun yaşamakta, zaman zaman da aslında görev tanımlarında olmayan bazı işlemleri onlar adına yapmak zorunda kalmaktadırlar. Aynı zamanda mükelleflerin vergi yasaları konusunda bilgi sahibi

olmamaları ve dolayısıyla söz konusu yasaların bağlayıcılığını dikkate almamaları tahakkuk edecek/tahakkuk eden vergi gelirlerinin tahsil edilmesine engel olmaktadır. Çünkü vergi yasaları konusunda eğitim ve bilinç düzeyi eksik olan mükellef vergi ödeme konusunda duyarsız kalmaktadır. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, vergi yasalarının bağlayıcılığı konusunda mükelleflerin bilinç düzeylerinin artırılması konusunda ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının ve meslek odalarının da üzerine düşen görevi yapmamaları da bu sorunun bir diğer boyutunu oluşturmaktadır. Yapılan bu saha araştırmasında bazı katılımcıların bahsettikleri, mükelleflerle ilgili yaşanan örnek durumlar bu sorunun varlığını ve çözüm getirilmesi gereken bir konu olduğunu kanıtlamaktadır.

“Mükelleflerin çıkan yasalardan haberi yok... Biz diyoruz, enflasyon muhasebesi gelmiş, mükellef o ne diyor?” (K17)

“... İşini takip eden mükellefin bize artuları oluyor. Onlar bizi zorluyor, işte şu işim yaptın mı ya da şu işim oldu mu gibi. Bir de vurdumduymazlar var, bilinçli olmayanlar. Sorumluluklarını bilmezler, evraklarını zamanında vermezler, hiçbir şeyden haberleri yok. Vergi ödemesi gönderirsiniz, yine muhasebeci para istiyor derler. Parayı ben istemiyorum, para devletin parası. Zaten mükellefe tahakkukuyla birlikte gönderiyoruz, ödeme yapması için. Ama burada şu da var, eski mükellefler bilinçli ama yeni gelen nesil, çocukları ya da onlar adına yapacak diğer kişiler maliye ya da sigorta konularında hiçbir şey bilmiyorlar. Onlar sadece parayı ceplerine koymayı biliyorlar. Baban zamanında şöyle yapardı vs. gibi anlatıyoruz. Benim mükellefimin bir tanesinin oğlu şunu dedi, “babam yiyecek cezayı banane” dedi. Bana bir evrak eksik gönderdi. Babam yiyecek cezayı nasıl olsa dedi. Ben cebime girecek paraya bakarım, cezayı nasıl olsa babam ödeyecek dedi.” (K6)

“Diyoruz ki e-arşiv faturalar kağıt ortamında gelmek zorunda, sisteme düşüyor diyor. Niye benden kağıt olarak istiyorsun diyor. Kağıt olarak almak zorundayım, fiziken saklamak zorundayım. Bunu bir türlü anlatamıyoruz. Dolayısıyla müşterimizle sorun yaşıyoruz.” (K20)

KOD24. Mükelleflerin bazı vergileri gereksiz görmeleri ve tahakkuk eden vergilerini ödeme konusunda isteksiz olmaları

SMMM meslek mensupları ve gerektiğinde diğer meslek odaları her ne kadar ödenmesi gereken vergiler konusunda (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi) tüm mükelleflerini bilgilendirseler de söz konusu mükelleflerin bazılarının bu durumu

önemsememeleri/gereksiz görmeleri dolayısıyla vergi borçlarını ödeme konusunda isteksiz davranmaları SMMM meslek mensupları açısından bir sorun haline gelmektedir. Aynı zamanda vergi mükelleflerinin bazı vergileri gereksiz görmeleri ve dolayısıyla ödeme konusunda isteksiz davranmaları, bu kişilerin yine vergiyi ödememek adına farklı yollar denemelerine sebep olmaktadır. Çünkü mükellefin vergiyi gereksiz görmesi ve ödeme konusundaki isteksizliği bir bakıma vergi kaçakçılığına zemin hazırlamaktadır. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının bahsetmiş oldukları ve detaylı açıklaması bu sorunun varlığını göstermektedir.

“Mükelleflerden kaynaklanan sorunlar, onlar vergi ödemez, biz peşinden koşarız. Çünkü cebe giren para kolay kolay çıkmaz. En büyük sıkıntı KDV konusudur. Aslında mükellefin KDV ile hiçbir alakası yoktur. Malı alırken KDV öder, satarken KDV alır. İkisinin arasındaki farkı devlete yatırır. Çünkü 100 liraya aldı, 120 liraya sattı. 20 liranın %20’si KDV’si olur. Şimdi en büyük problem şuradan kaynaklanıyor, müşteri bu parayı kendisinin diye düşünüyor. İşte o KDV’yi devlete ödemek istemez. Müşteri ile SMMM arasındaki en büyük sıkıntı buradan doğar. Bu durumda mükellef yan yollara sapıyor. Yani bu durumda, o KDV’yi ödememek için başka faturalar bulmaya çalışıyor. SMMM’lerin çok uyanık olup, bunlara meydan vermemesi gerekiyor. Halbuki KDV mükellefin değil, devletindir. Mükellef sadece aracıdır. Kardan almış olduğun KDV’yi gidip devlete yatırmalı mükellef ama yatırmak istemez. Mükellefleri bu konuda bilinçlendiriyorum, KDV konusunda. (işe başladıklarında ya da daha sonra) KDV’nin devlete yatacak olduğunu mükellefe anlatıyorum. Her nedense, mükellef kasasına giren parayı gidip devlete ödemek istemez, vergiyi ödemek konusunda çekimser davranırlar.”
(K2)

KOD25. SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumluluk alanı dışındaki mükellefin diğer işleriyle de ilgilenmek zorunda kalması

Mükelleflerin bilinçsiz olması, gerekli eğitimleri almamış olmaları ve muhasebecileri her işleriyle ilgilenmesi gereken kişiler olarak görmeleri, SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları dışındaki farklı işlerle de ilgilenmek zorunda kalmalarına sebep olmaktadır. Hatta bazı durumlarda meslek mensupları farklı işleri yapmaktan/angarya işleri üstlenmekten dolayı asıl işlerine gereken zamanı ayıramamakta ve fazladan mesai yapmak durumunda kalmaktadırlar. Bu durumda SMMM meslek

mensuplarının psikolojik ve fizyolojik sağlıklarını etkileyebilmekte ve özel yaşamlarına zaman ayırmalarına engel oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bu durum gerek vergi yasalarıyla, gerek kamu kurum ve kuruluşlarının bu konu üzerine yoğunlaşmasıyla, gerekse de diğer meslek kuruluşları vasıtasıyla çözülmesi gereken önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Birden fazla katılımcının bu konudaki görüşleri ve düşünceleri ise sorunun varlığını ve ciddiyetini gözler önüne sermektedir.

“Mükelleflerden kaynaklı çok sorun var.... Olmaması gereken görevlerin onlara yüklenmesi, angarya işlerin onlardan beklenmesi....” (K16)

“...Uygulama için zaten biz varız. Ama biz dijitalleştikçe, teknolojiyi kullanmaya başladıkça maalesef ilerlemek yerine geriledik. Birçok meslek mensubu arkadaşımız şu anda işi gücü bırakıp, müşterisinin fatura kesmesiyle ilgileniyor. Çünkü fatura kesme işinde de dijitalde mükellef kendisi yapamıyor. E-arşiv faturayı mesela sisteme girecek, sistem kullanacak, karşı tarafa gönderecek. Mükellef her işi yapar/yapabilir, yaparken diploma sorunu yok. İlkokul mezunu da işyeri açabiliyor. Mükellefe kursa git, üniversiteyi bitir, e-arşiv fatura kesmesini öğren deme durumumuz yok. Kişi dükkanını/işyerini açıyor, fatura kesmesini beceremiyor. Bizim meslek mensubu arkadaşlarımız mükellefin e-arşiv faturasını düzenliyor. Yani mükellefin kendisinin yapması gereken ama yapamadığı işleri de SMMM yapmaya başladı. Biz kendi işimizi yapamıyoruz, vakit kalmıyor. Bizim işimiz fatura kesmek değil, bizimki gelen faturaları kayda almak, sonuç çıkarmak, beyanname vermek. Bizim işimiz bu. Dolayısıyla mükelleften kaynaklanan sorunlara bu örnek verilebilir.” (K4)

“Mükellefe anlatamıyoruz, bilgili değiller. Mesela tır şoförü bir mükellef, fatura kesecek, mail adresi lazım, nedir o diyor. Maili bilmiyor, fatura kesmeyi bilmiyor. Bunu insanlara öğretmeden yapacaksın diyorlar. Sonra yine SMMM yapıyor.... Mesela mükellef fatura kesmeyi bilmiyor ya da bir işlem yaptıracak, bilmiyor. Mecburen biz yapıyoruz ve bir bedel de isteyemiyoruz” (K20)

KOD26. Mükelleflerle yaşanan tahsilat problemi ve mükelleflerin pazarlık gücünün olması

02.01.1990 tarihli ve 20390 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir

Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik⁴¹⁶ SMMM meslek mensuplarının mükellefleriyle olan sözleşmelerinde yer alması gereken ve dolayısıyla meslek mensuplarının tahsil etmesi gereken ücretler konusunda detaylı bilgi vermektedir.

Söz konusu yönetmeliğin 5. maddesinde ücret tarifesinin tanımı yapılmıştır. Buna göre, *“tarife, serbest muhasebecilerin, serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin, belge düzenlemesi, işlem yapması, tasdik, denetim ve danışmanlık hizmetleri dolayısıyla alacakları en az ücretlerin ne olacağı yer aldığı listedir. Tarife her yıl odalarca yeniden düzenlenip geçici kurula yollanır. Geçici kurul, takvim yılının son ayında bir sonraki yıl uygulanacak tarifeyi ilan eder. Yeni tarife kesinleşinceye kadar eski tarife uygulanır.”* Yönetmeliğin 9. maddesinde ise tarifedeki ücretlerin nasıl tespit edildiği hakkında bilgi verilmektedir. Buna göre, *“tarifedeki ücretler tespit edilirken eleman/saat esasına göre hizmetlerin maliyeti, o belgedeki genel ücret düzeyi ve yaşama standardı göz önünde tutulur. Tarifelerdeki genel ilke olarak yüzde oranı biçiminde ücret belirlenemez. Ancak hizmetin özelliğine göre tarifedeki ücret, işin yüzdesi olarak belirlenebilir.”* Madde 11 kapsamında ise, *“tarifeye uyma”* konusunda bir ifade yer almaktadır. Buna göre, *“ücretlerin tespitinde tarifeye uyulması zorunludur. Tarifedeki asgari miktar altında kalan ücrete çalışmak yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir. Meslek mensupları ücretsiz işlem yapamazlar.”* İlgili yönetmelik maddelerinden de anlaşılacağı üzere, serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği için odalar ve birliğin katkılarıyla belirli bir ücret standardı oluşturulmakta ve tüm meslek mensuplarının da bu tarifeye uyması zorunlu kılınmaktadır. Diğer bir deyişle, bu tarifede yer alan ücretler ile ilgili olarak o yıl için alınacak asgari tutarlar belirlenmekte ve belirlenen bu asgari tutarların altında muhasebe ücreti almak yasaklanmakta ve ayrıca disiplin cezası gerektirdiği de belirtilmektedir. Ancak ücret konusu her ne kadar 3568 sayılı meslek yasasına istinaden çıkarılan bir yönetmelikle düzenlense de, normal piyasa şartlarında bazı mükelleflerin ve meslek mensuplarının söz konusu düzenlemelere uymadıkları görülmektedir. Bunun en belirgin kanıtı ise, mükelleflerin SMMM meslek mensupları ile pazarlık yapabilmesi olduğunu söylemek mümkündür. Bu durum, SMMM meslek mensuplarının mükelleflerle ilgili yaşadığı ciddi

⁴¹⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_64. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarihli, 20390 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

bir sorun haline gelmekle birlikte, aynı zamanda meslek mensuplarının bazı durumlarda anlaşılan ücretleri tahsil etmede de sorun yaşaması, ücretler konusunda mükelleflerle yaşanan bir diğer problemi oluşturmaktadır. Yapılan bu saha araştırmasında katılımcıların çeşitli söylemleri ve verdikleri örnekler de sorunun ciddi boyutta olduğunu göstermektedir.

“.... Mükelleflerden tahsilat problemi, mükelleflerin pazarlık gücü olduğundan dolayı problemler yaşanmakta.” (K8)

“Tahsilat sorunu, ucuz defter tutmak, kağıt üzerinde 500 yazarken 300'e tutmak gibi. Mesleğin itibarını düşürücü şekilde hareket ediyor bazı meslektaşlar. Birçok meslekte olabilir ama bizim mesleğimizde daha yoğun bir şekilde yaşıyor bu durum. Pazarlık gücü çok fazla mükelleflerin. Asıl sorun buradan başlıyor. Para aldığın kişinin yap dediği şeyleri yapmak zorundasın, tolerans göstermek zorunda kalıyorsun, fiyatı düşürmek zorunda kalıyorsun.” (K7)

“Mükelleflerden kaynaklı sorunlarımız ucuz olsun, Ali yapmış Veli yapmış çok da önemsemiyorlar. Mükelleflerin pazarlık gücü var. Örneğin normalde 10 liraya yapmamız gereken bir işlemi 5 lira, 3 lira gibi çok daha düşük ücretlere yapmak zorunda kalıyoruz. Mükelleflerden kaynaklanan pazarlık güçleri var, fiyat kırmaları var. Tahsilatlar da zaten problem yaşıyoruz. En son para verilecek kişi olarak görüyorlar bizi.” (K10)

“Mükelleflerden kaynaklı en önemli sorunumuz, tahsilat sorunu (mesleğin genel sorunu). Haksız rekabet de mesleğin sorunu, tahsilat problemi de haksız rekabetten kaynaklanıyor. Aynı işlem için farklı farklı ücret teklifleri çıktığı için mükelleften hakkettiğimiz rakamları almakta zorlanıyoruz. Zorlanmıyorum diyen abartmış olur. Zorlanmayan meslektaşım yoktur. Deneyimine göre bir kişiyle de tahsilat problemi yaşayabilir, on kişiyle de yaşayabilir.” (K12)

“Mükelleflerden kaynaklı çok sorun var. Ücret standardının uygulanmaması...gibi.” (K16)

“... Diğer arkadaşlarımda tahsilatla ilgili ciddi sıkıntıları var. Benim yok şu anda. Genç mali müşavirler de daha çok bu problem var. Bir de onlarda daha çok ne olursa olsun gelir elde edelim mantığı var. Bir de başka mali müşavirler 5 liraya tutarken 1 liraya tutmayı kabul eden çok mali müşavir var. Pazarlık yapanlar var, o gibi sıkıntılarımız var.” (K6)

KOD27. Vergi afları ve matrah artırımlarından dolayı mükelleflerle yaşanan sorunlar

Zaman zaman hükümet tarafından çıkarılan vergi afları ve matrah artırımlar konusu bazı SMMM meslek mensupları ile mükellefleri arasında sorun yaşanmasına sebep olmaktadır. Çünkü sık sık çıkarılan/çıkarılması beklenen vergi afları ve matrah artırımlarından dolayı, mükellef vergisini ödememek konusunda ısrar etmekte, aynı zamanda çıkarılacak matrah artırımlarının da bir kurtarıcı olacağını düşünerek yasal olarak olmaması gereken kayıt ve işlemleri SMMM meslek mensuplarına yaptırma konusunda tekliflerde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu konu, meslek mensuplarının mükellefleriyle yaşadıkları ve önemle üzerinde durdukları bir sorun olarak belirtilmekle birlikte, çoğu zaman vergi gelirlerini de olumsuz yönde etkileyen bir durum niteliği kazanmaktadır. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının bu durumu yaşadığı bir örnekle açıklaması ise sorunun varlığının ciddi boyutlarda olduğunu göstermektedir.

“...Mükelleflerden de kaynaklı sorunlarımız var. Yine temelinde mali idare var. Geçtiğimiz yıllarda iki senede bir matrah artırım, vergi affı oluyor. Geçen sene yaşadığım bir olay. 2022 beyannamesini vermeden 2022 yılına ait matrah artırım geldi. Aralık ayında binek otomobil alacağım dedi mükellef. KDV'sini indir dedi, indirmem dedim. Gider yazarım ya da maliyete eklerim dedim, tartıştık müşteriyle. Müşteri başkalarından örnek veriyor. 2 ay sonra müşteri, bu kadar dürüst olmasaydın, indirseydin KDV'yi dedi, şimdi matrah artırım çıktı, onu yapardık, arada kaynardı dedi. Mükelleflerle bu matrah artırımları, vergi afları konusunda çok problem yaşıyoruz. Ben ne kadar doğru bir iş yapmaya çalışırsam, diğer taraftan kaçakçılık yapması için afla, matrah artırımları çıkartıyorlar. Mükellefle sorun oluyor. Bunun temelinde yine bizim kanunlarımız, uygulanabilirlikler var....” (K18)

3.7.5. SMMM Meslek Mensuplarının Diğer Temel Sorunları

Yapılan saha araştırmasında SMMM meslek mensuplarının vergi yasalarından kaynaklanan, kamu kurum ve kuruluşlarından kaynaklanan, meslek örgütünden kaynaklanan ve mükelleflerden kaynaklanan sorunlarından sonra, meslek hayatları boyunca, bunlar dışında yaşamış oldukları diğer temel sorunların neler olduğu da sorulmuştur. Katılımcıların açıklamış olduğu diğer temel sorunlar kategorisi farklı başlıklar altında değerlendirilmiş ve bu başlıklardan SMMM meslek mensuplarının en çok değindikleri, en çok vurguladıkları hususların; meslek lisesi stajyerlerinin ve meslek

lisesinden mezun olan çalışanların eğitim ve bilgi seviyesinin düşük olması, üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin yetersiz kalması, SMMM meslek mensuplarının toplum tarafından gereken saygınlığı görememesi, kalifiye eleman bulunamaması, muhasebe bürolarında çalışanlara verilen ücretlerin yetersiz kalması ve meslektaşlar arasında dayanışmanın olmaması olduğu tespit edilmiştir.

KOD28. Meslek liselerinden mezun olan çalışanların ya da bu liselerde okuyan stajyer öğrencilerin eğitim ve bilgi seviyesinin düşük olması

SMMM meslek mensuplarının bürolarında ve özel şirketlerin muhasebe finans departmanlarında, ticaret lisesi mezunları ve ticaret meslek lisesinde okumakta olan stajyerler çalışabilmektedir. Bu bağlamda, muhasebe eğitimin daha ortaöğretimde (lisede) başlamasıyla, kariyerine erken yaşta muhasebe alanında devam etmek isteyen öğrenciler/mezunlar SMMM meslek mensuplarının bürolarında ya da özel şirketlerin muhasebe-finance departmanlarında çalışmayı ve dolayısıyla okulda öğrendikleri teorik bilgiyi pratikte uygulamayı tercih edebilmektedirler. Ancak bu noktada SMMM meslek mensuplarının, ticaret meslek lisesinde okuyan stajyerler ve mezun çalışanlar ile ilgili olarak sorunları da baş gösterebilmektedir. Ticaret meslek liselerini eskiden olduğu gibi başarılı öğrencilerin tercih etmemesi ve söz konusu liselerde okuyan öğrencilerin yeterli bilgi ve donanıma sahip olmadan mezun olmaları gibi durumlar, meslek mensuplarının meslek liseleriyle ilgili en çok üzerinde durdukları hususları oluşturmaktadır. Katılımcı SMMM meslek mensuplarının bazıları bu sorunun detaylarını örneklerle açıklamışlardır.

“Meslek liselinden gelen personellerimizin donanımı çok düşük kalıyor. Bilgisayar kullanmaktan tutun, kayıt tutmaya kadar...bizim zamanında aldığımız eğitime göre çok düşük kalıyor. Bizim eğitimlerimiz 15 sene önceydi. Her gelen nesil bir öncekinden daha kötü geliyor....”(K1)

“Elemanlarla ilgili problemlerimiz var. Ustalık çıraklık olmadığına inanıyorum. Ben 1990’larda ticaret meslek lisesinde okudum sonra açık öğretim bitirdim. Dışarıdan üniversite sınavlarını bitirerek mezun oldum. Bizim dönemimizde çıraklık, kalfalık, ustalık ilişkisini yaşayarak geldik....Ticaret liselerine önceden daha kalifiyeli öğrenciler gidiyordu....”(K9)

“...Maalesef yeni dönemdeki gençlerimize baktığımızda bir ticaret lisesi mezunlarına baktığımızda bizim dönemden 2003 yılına kadar olan dönemlerden

çok farklı geliyorlar. 2004'e kadar olan dönemde mezun olan bir ticaret liseyi üniversite mezununa değişmem. [Ara eleman bulma konusunda sıkıntımız var.]” (K19)

KOD29. Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin yetersiz kalması

Türkiye’de birçok üniversitenin iktisadi ve idari bilimler fakültelerine bağlı işletme, iktisat, maliye gibi lisans bölümleri ve muhasebe alanında eğitim veren meslek yüksekokulları bulunmaktadır. Fakültelerin; işletme, iktisat, maliye gibi bölümlerinden ya da muhasebe ile ilgili meslek yüksekokullarından mezun olan öğrenciler kariyerlerine muhasebe ve mali müşavirlik hizmetleri alanında devam etmek isterse, bu durumda çalışmak için SMMM meslek mensuplarının bürolarına ya da özel şirketlerin muhasebe-finans departmanlarına başvurabilmektedirler. Ancak ilgili bölümlerden mezun olan öğrenciler muhasebe konusunda en azından temel anlamda teorik eğitimi almış olsalar bile, bazı SMMM meslek mensuplarına göre, verilen bu teorik eğitimler ciddi anlamda yetersiz kalmaktadır. Bu bağlamda meslek mensuplarının konuyla ilgili olarak en çok şikayet ettikleri husus ise, üniversitelerin ilgili bölümlerinde pratiğe yönelik eğitimlerin verilmemesi ve dolayısıyla iş hayatına başlayan mezunlara tekrar uygulama eğitimi verilmesi gerekliliğidir. Nitekim katılımcıların konu hakkında söylemleri ve verdikleri örnekler bu sorunun önemli bir boyutta olduğunu göstermektedir.

“Bazı kendimizle ilgili yetiştirilecek personellerimiz altyapıdan gelmediği için bu mesleğin altyapısı oluşturulmadığı için, okullarda yeterli eğitim verilmediği için, 2 yıllık veya 4 yıllık okullarda ne kadar ders gösterildiyse onunla yetinen, bilgiyi, tecrübeyi kazanmamış personellerle çalışmak bizim için çok zor oluyor. Bize gelen bütün üniversite mezunu öğrencileri, okul bitirmiş öğrencilerimizi sıfırdan başlayarak yetiştiriyoruz. Bu da bizim için önemli bir sorun. Yetişmiş kalifiye eleman bulmak büyük problem meslekte.” (K3)

“Üniversiteden mezun oluyor, karşımıza geliyor. Ben işletme, iktisat fakültesini bitirdim, bana ne kadar maaş vereceksiniz diye soruyor. Muhasebenin m’sini öğrenmemiş, bilmiyor. Çünkü pratikle, teorik arasında dünya kadar fark var. Bunları aşmaları gerekiyor. Bu zamanda verdiğimiz paralar onları tatmin etmiyor. Diyolar ki ben 4 yıl boşuna mı dirsek çürüttüm diyor.” (K6)

“Lisanstan başlayarak mali müşavirlik eğitimi başlamalı. 24-25 yaşında mezun olup geliyor ama ciro ne demek bilmiyor. Beyannameyi, raporlamayı bilmiyor. KDV beyannamesini biliyor ama içeriğini, neyi yansıttığını bilmiyor.”
(K1)

KOD30. SMMM’lerin asıl işlerinden biri olan danışmanlık hizmetini verememeleri

SMMM meslek mensuplarının unvanlarından da anlaşılacağı üzere, muhasebe hizmetini vermelerinin yanı sıra bazı durumlarda mali müşavirlik/danışmanlık vasfını kullanarak bu hizmeti de vermeleri gerekmektedir. Ancak söz konusu meslek mensupları gerek muhasebe süreçleri anlamında iş yüklerinin çok fazla olmasından dolayı gerek mükelleflerin ve kamu kurum ve kuruluşlarının angarya işlerini üstlenmelerinden dolayı gerekse de toplumun kendilerini sadece muhasebe süreçleri anlamında kayıt tutan, finansal tabloları hazırlayan, beyanname tahakkuk ettirip vergi hesaplayan kişiler olarak algılamasından dolayı asıl işlerinden biri olan müşavirlik/danışmanlık hizmetini verememeyi bir sorun olarak görmektedirler. Nitekim, bir katılımcının açıklamaları sorunun varlığını destekler niteliktedir.

“Mali müşavir deyince para uzmanı/danışmanı müşavir aklımıza geliyor. Bizim parayı yönlendirmek gibi bir özelliğimiz yok. Ama mükellefin, devletin gözünde danışmanlık özelliğimiz yok. 1 milyon param var, bununla ne yapayım diye bize danışılmıyor. Asıl müşavirliği yapamıyoruz. Rutin işleri bile yapamaz hale geldik. Yasaların uygulamaları takip etmekten zaman kalmıyor. Müşavirliği/danışmanlığı hiç yapamıyoruz. Mesleği sürekli öğrenmeye çalışıyoruz. Danışmanlık yapmaya vaktimiz yok, kısıtlı imkanlardan dolayı müşavirlik kısmını yapamıyoruz.” (K1)

KOD31. SMMM meslek mensuplarının toplum tarafından gereken saygınlığı görememesi

SMMM meslek mensuplarının gerek mükellefler nezdinde, gerek kamu kurum ve kuruluşları nezdinde, gerekse de toplumun diğer kesimleri tarafından gerekli saygınlığı /itibarı görememeleri konusu, onlar için mesleklerini icra ederken yaşadıkları/şahit oldukları önemli bir sorun olarak ifade edilebilmektedir. Bazı katılımcıların bu sorun hakkındaki söylemleri/görüşleri bu sorunun varlığını kanıtlamaktadır.

“... Mükellefler tarafından toplumun diğer kesimleri tarafından saygınlığımız yok.” (K1)

“...Gerekli saygınlığa ulaşamadık.”(K14)

“... Mesleki itibar sorunumuz var. Haksız rekabet buna sebep oluyor. Meslektaşlar arasındaki haksız rekabetten dolayı itibar kaybediyoruz. Meslektaşların arasında yetersiz bilgi sahibi olanlar var.” (K13)

KOD32. SMMM meslek mensuplarının kalifiye eleman bulamaması

Daha önceki bölümlerde de detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, SMMM meslek mensuplarının üstlenmiş olduğu görev ve sorumluluklar ile ilgili olarak herhangi bir mesleki hataya düşmeleri sonucunda, ağır cezai yaptırımlarla karşılaşma durumları söz konusudur. Bu açıdan bakıldığında SMMM meslek mensuplarının ve birlikte çalıştıkları yardımcı personellerin/stajyerlerin de işlerini yaparken çok dikkatli, titiz ve özverili olmalarının yanı sıra yeterli bilgi ve tecrübeye de sahip olmaları gerekmektedir. Bu sebepten dolayı da ilgili meslek mensupları beraber çalışacakları personellerin kalifiye (nitelikli) elemanlardan oluşmasına dikkat etmektedirler. Ancak durum bu şekilde olsa da SMMM meslek mensupları kalifiye eleman bulmakta zorlanmakta ve bunu da önemli bir meslek sorunu olarak görmektedirler. Özellikle muhasebe bürolarında iş yükünün çok fazla olmasından dolayı ve bekledikleri ücreti alamamaktan dolayı, kalifiye elemanlar belli bir bilgi birikimine ve tecrübeye sahip olduktan sonra muhasebe bürolarını tercih etmezken, daha rahat çalışma ortamına sahip olabilecekleri ve talep ettikleri ücreti de daha rahat elde edebilecekleri özel sektör firmalarını tercih edebilmektedirler. Dolayısıyla muhasebe bürolarında gerek iş yükünün fazla olmasından dolayı, gerek ücretlerin yetersiz kalmasından dolayı, gerekse de başka sebeplerden dolayı kalifiye elemanların çalışmak istememeleri, SMMM meslek mensupları açısından önemli bir mesleki sorundur ve çözüm getirilmesi gereken önemli bir konudur. Yapılan bu saha araştırmasında birden fazla katılımcının konu hakkındaki görüşleri ve verdikleri örnekler sorunun varlığının ciddi boyutlarda olduğunu göstermektedir.

“Eleman sıkıntımız çok fazla. Kalifiye eleman sıkıntımız çok fazla.” (K6)

“Kalifiye eleman bulmakta zorlanıyoruz. Bunlar önemli işler, stajyer olarak gelen birisine de bunları yaptırmak gibi bir şansımız yok. Dolayısıyla hepsi bizim elimizin altında ya da gözümüzün önünden geçmek zorunda.” (K4)

“Meslekteki yoğunluktan personel yetiştirmek ve çalıştırmak zorlaşıyor. Personel yetişmiyor. Kalifiye eleman da bulmak zorlaşıyor.” (K13)

“... Buradaki en büyük sıkıntı, eskisi kadar çalışma isteklerinin, şevklerinin olmaması büyük problem Bu yüzden kalifiye eleman problemi yaşıyoruz. Yetişen eleman da durmuyor. Muhasebe büroları bu işin fırını, yetişen elemanlar şirketlere ya da daha rahat yerlere geçmek istiyorlar. Muhasebe bürolarında iş yükü çok fazla, biz hem kamudaki her şeyi bilmek veya yapmak zorundayız. Tabi muhasebe bürolarında bu her şeyi yapma zorunluluğu olduğu için de biraz da muhasebe bürolarında çalışmalarının bir sebebi de belirli bir sürede alt yapıyı aldıktan sonra başka yerlere geçiyorlar. Bu da bizim için büyük bir sıkıntı.” (K9)

Kalifiye eleman sıkıntısı yaşanıyor. Bunun sebebi ekonomi. Bu sadece bürolar için değil, diğer çalışanlar için de geçerli. Özellikle bürolarda daha yoğun yaşanıyor bu sıkıntı.” (K16)

“Sorun çok fazla, personel sorunu var. Yetişmiş personel sorunu var....Yeterli personel yok, arıyoruz bulamıyoruz.”(K17)

“Son dönemde sadece mali müşavirlik mesleğine has değil ama ara eleman/yardımcı elemanlar yetişmez oldu.”(K19)

KOD33. Vergi idaresi tarafından SMMM meslek mensuplarına, mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisi verilmemesi ve gereken ortamın oluşturulmaması

Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere SMMM meslek mensupları, VUK Mükerrer Madde 227’ye göre imzaladıkları beyannamelerde 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 tutulurlar. Burada SMMM meslek mensupları sadece, beyannamelere yansıyan bilgilerin mükelleflerden temin ettikleri belgelere uygun olup olmamasından sorumlu olmalarına rağmen, bazı durumlarda vergi idaresi tarafından temin edilen belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltı olup olmamasından dolayı da sorumlu tutulabilmektedirler. Dolayısıyla SMMM meslek mensubu

vergi idaresi tarafından haksız yere de olsa sorumlu tutulmamak adına mükelleflerden temin ettikleri belgelerin doğruluğunu ve gerçekliğini araştırmak istemektedirler. Ancak bu konuda direkt olarak denetim veya sorgulamada bulunabilecekleri diğer bir deyişle, bir tür karşıt inceleme yapabilecekleri herhangi bir vergi idaresi sistemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, SMMM meslek mensubu mükellefinden temin ettiği bir tedarikçi/satıcı faturasının sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmamasından dolayı şüphe duyduğunda bunu direkt olarak sorgulayabileceği, karşıt incelemeye tabi tutabileceği bir ekran bulunmamaktadır. Sonuç olarak, SMMM meslek mensupları hem sorgulama/karşıt inceleme yetkilerinin olmamasını hem de aynı zamanda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmayı ciddi bir mesleki sorun olarak görmektedirler. Katılımcıların konu hakkında görüşleri de sorunun varlığını desteklemektedir.

“... Sahte faturayı sorgulayabileceğimiz bir ekran yok. Senin şüpheli gördüğün mükelleften benim müşterim alışveriş yapıyor mu? Ama benim bunu sorgulayabileceğim bir ekran yok ya da genel bir faturanın gerçek bir mükellefe ait olup olmadığını sorgulayabileceğim bir ekran yok.” (K18)

“... Şurayı denetle vs. gibi en basitinden karşıt inceleme yaparken ya da mükellefin bize göndermiş olduğu alış faturaları (tedarikçi faturalar) onların doğru mu gerçek mi olduğunu sorgulayabilecek bir ekran yok. Ekranın var olduğunu söylüyorlar ama bizim giriş yetkimiz yok. YMM'ler girebiliyor mu diye onu da test ettim ama onlar da giremiyor.” (K5)

KOD34. Muhasebe bürolarında çalışanlara verilen ücretlerin yetersiz kalması

SMMM meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları önemli bir diğer sorun da bürolarda çalışan muhasebe elemanlarına yeterli ücret verememeleridir. SMMM meslek mensupları zaten hali hazırda mükellefleriyle ücretlerin belirlenmesi ve tahsilatı konusunda sorun yaşadıklarından dolayı, bu durumu yardımcı muhasebe personellerine de yansıtmak zorunda kalmaktadırlar. Muhasebe bürolarında hem iş yükünün fazla olması ve dolayısıyla çalışma saatlerinin uzunluğu hem de ücretlerin yetersiz kalması, çalışan personelin iş performansının ve motivasyonunun da düşmesine sebep olmaktadır. Bu durumdan dolayı da çoğu zaman kalifiye elemanlar ya da yeni mezunlar

muhasebe bürolarını tercih etmemektedir. Nitekim katılımcılardan bu konuda gelen görüş ve söylemler de sorunun varlığını kanıtlar niteliktedir.

“Bürodaki elemanlar emeklerinin karşılığını alamıyorlar. Şirketlerde çok büyük sorun olmuyor ama bürolarda çok fazla mesaiden dolayı emeklerinin karşılığını alamamaları durumu var.” (K8)

“...Asgari ücret 17 bin lira, en vasıfsız işçinin alması gereken ücret bu. Bürolarda ya da işletmelerin muhasebe departmanlarında çalışacak kişilerin belirli bir eğitimi alması gerekir. Çaycı, temizlikçiyle muhasebeci aynı ücreti almamalı, Aynı ücreti alırsa elbette eleman sıkıntısı çekilecektir.” (K16)

“... Bizde alt eleman sıkıntısı var. Biz zaten maddi olarak doyuma ulaşamadığımız için yanımızda çalışan kişilere de yeterli, onların düşündüğü düzeyde ücret veremiyoruz.... Mükelleflerden tahsilat problemi yaşadıkça, gelirlerimiz az oldukça elemanlara da bunu yansıtıyoruz. Yansıtmak zorunda kalıyoruz. Bu yüzden de kalifiye eleman bulmakta zorluk çekiyoruz.” (K4)

“Eskiden bizde çok ticaret lisesi mezunları vardı. Bunlar okuldan mezun olup daha 17 yaşında çırak vazifesi görürüler, iş yerinde çay getir çay götür, masa sil gibi işleri yaparlar, böyle başlardı. Vergi dairesine gönderirdik, oradaki bir takım işlerimizi hallettirirdik onlara. Büroda bir yıl sonra yavaş yavaş işletme defteri işlemeye başlarlar. Evraklar nasıl sıralanır, öğrenirler. İki sene sonra da gittiği herhangi bir yerde bir şeyler yapabilecek düzeye gelirlerdi. Ama üniversite mezunu olmadıkları için aldıkları para normal düzeydeydi onlar için ve hiç kimse de itiraz etmezdi. Ama şu an gelen asgari ücretin üstünde maaş istiyor, onun yemeği, sigortası diğer masraflarıyla da baş edemez duruma geliyoruz.” (K6)

KOD35. Meslektaşlar arasında dayanışmanın olmaması

Tüm mesleklerde olduğu gibi SMMM meslek mensupları arasında olan dayanışma diğer bir deyişle tüm meslek mensuplarının birlikte ve işbirliği içinde hareket etmeleri, hem meslek mensuplarının kendileri için hem de toplumun muhasebe bilgisinden faydalanan diğer kesimleri için önemli bir konudur. Bu bağlamda, ilgili meslek odalarının ve TÜRMOB'un da en önemli kuruluş amaçlarından ve/veya görevlerinden biri üyeler arasındaki dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önlemektir. Ancak çalışmaya dahil olan bazı katılımcıların da bu konu hakkında belirttikleri düşünceleri dikkate alındığında, SMMM meslek mensupları arasında yaşanan haksız rekabet mevzusu mesleki

dayanışmanın önündeki en önemli engellerden birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda haksız rekabetin engellenmesi ve dolayısıyla meslektaşlar arasında daha çok işbirliği ve dayanışmanın sağlanması açısından meslektaşların bilgilendirilmesi/egitilmesi gerekmekte ve ilgili kamu kurum ve kuruluşları da üzerine düşen görevleri yapmaları gerekmektedir.

“...Meslektaşlar arasında dayanışma/işbirliği yok ve haksız rekabet destekleniyor. Şu anda durum daha kötü haksız rekabet konusunda.” (K14)

“...Kendi meslek mensuplarımız arasında sorunlarımız var....Binek otomobilin KDV'sini ben indirmem diyorum, başka bir mali müşavir arkadaş indiririm diyor. Defterini alıp ona götürebiliyor..... Meslektaşlar haksız rekabet kurallarına uymuyor ve bununla ilgili yaptırım yok.” (K18)

.”...Şu anda bunu istemiyoruz. İstemediğimiz için de haksız rekabet olarak tabir ettiğimiz şeyi hat safhada yaşıyoruz. Oda başkanı olmadan önce, oda başkanlarımız, büyüklerimiz, üstatlarımız hep yeni büro açan gençleri suçlardı. Ben de buna inanıyordum. Ama mesleğin içine girince, yönetici vasfını aldıktan sonra gördüm ki bizim gençlerden ziyade yaşlı meslek mensuplarında sorunlar var.” (K19)

KOD36. Belgesi/ruhsatı olmaya kişilerin muhasebe mesleğini yapması

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu'nda ve ilgili yönetmeliklerde de açıkça belirtildiği üzere, genel ve özel şartları sağlayan kişiler SMMM belgesini/ruhsatını almaya hak kazanmakta ve isterlerse bağımsız/serbest çalışan olarak faaliyetlerini yürütebilmektedirler. Ancak her ne kadar 3568 sayılı meslek yasası ile bu mesleği bağımsız/serbest çalışan olarak yapmanın şartları belirlense de (SMMM belgesi/ruhsatı alma zorunluluğu getirilse de) yine de mesleği kaçak veya korsan olarak, diğer bir deyişle SMMM ruhsatı sahibi olmadan yapmaya çalışan kişiler de bulunmaktadır. Mesleği bu şekilde ifa eden kişiler öncelikle gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmadıklarından, mükelleflerin muhasebe süreçleri konusunda risk oluşturmaktadırlar. Aynı zamanda mesleki kaliteyi düşürmenin yanı sıra haksız rekabete de sebep olmaktadır. Dolayısıyla, mesleği bu şekilde ruhsatı/belgesi olmadan ifa etmeye çalışan kişiler, diğer meslek mensupları ile toplumun muhasebe bilgisini kullanan diğer tarafları açısından önemli bir sorun teşkil etmektedirler.

“...Meslekte belgesi olmayıp, muhasebe ofisi olanlar, belgesini kiralayanlar var. Bunu oda biliyor, maliye biliyor. Ben 2019’da bir defter devraldım. Benden önceki mali müşavirlerinin belgesi yokmuş, başkası üzerinden işlem yapıyorlarmış. Maliyeye gittim iadeleri ile ilgili, bu dönem itibariyle ben bakacağım düzeniniz nasıldır diye sordum. Maliyede iyi ki geldiniz işte daha önceki mali müşavirin de belgesi yoktu, bizi de çok uğraştırıyordu dediler. İyi de maliye olarak bunu bile bile her ay adamın başka biri üzerinden beyanname verdiğini mali idare olarak biliyorsun ama hiçbir şey yapmıyorsun. Oda da biliyor. Ama bu kişi hala faaliyete devam ediyor. Vergi dairesi ve odanın bu adamın başkasının belgesiyle ofis çalıştırdığını bilmesine rağmen hiçbir yaptırım yok. Temelinde kanunların yetersiz olması var.” (K18)

Tablo 18. SMMM Meslek Mensuplarının Yaşadıkları Sorunlar Teması (Tema – Kategori - Kod)

TEMA	KATEGORİ	KOD
SMMM MESLEK MENSUPLARININ YAŞADIKLARI SORUNLAR	Vergi Yasalarından Kaynaklanan Sorunlar	KOD 1 - Vergi yasalarının çok eski olması, dolayısıyla çeşitli maddelerde çok sık düzeltmeye/değişikliğe gidilmesi ve sonuç olarak yasalarda karışıklığın ortaya çıkması
		KOD 2 - Vergi yasalarının uygulanabilirliği konusunda sorunlar yaşanması ve mevzuat güncellemesiyle uygulanması arasında zaman farklılıklarının olması
		KOD 3 - Vergi yasalarından kaynaklı SMMM meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğunun olması
		KOD 4 - Vergi yasalarının çıkarılması ve uygulanması aşamasında liyakatli kişi ve kurumların görüş ve önerilerinin dikkate alınmaması
		KOD 5 - Kanun koyucu tarafından yeni çıkartılan yasalarla SMMM meslek mensuplarına çok fazla iş yüklenmesi
		KOD 6 - Vergi yasalarının birbirleri arasındaki uyumsuzluk sorunu
		KOD 7 - Vergi yasalarının yeteri kadar açıklayıcı olmaması ve yoruma açık olması
	Kamu Kurum ve Kuruluşlarından (GİB, Defterdarlık, Vergi Dairesi, Müdürlükleri, Dijital Vergi Dairesi, SGK vb.) Kaynaklanan Sorunlar	KOD 8 - Vergi daireleri arasında farklı uygulamaların olması
		KOD 9 - Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurlarla ilgili sorunlar
		KOD 10 - Dijital kamu kurumlarından/elektronik ortamdan kaynaklanan sorunlar
		KOD 11 - Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların bilgi eksikliği/mevzuatı, yeni çıkan uygulamaları takip etmemesi
		KOD 12 - Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) cezai yaptırımlarının ağır olması

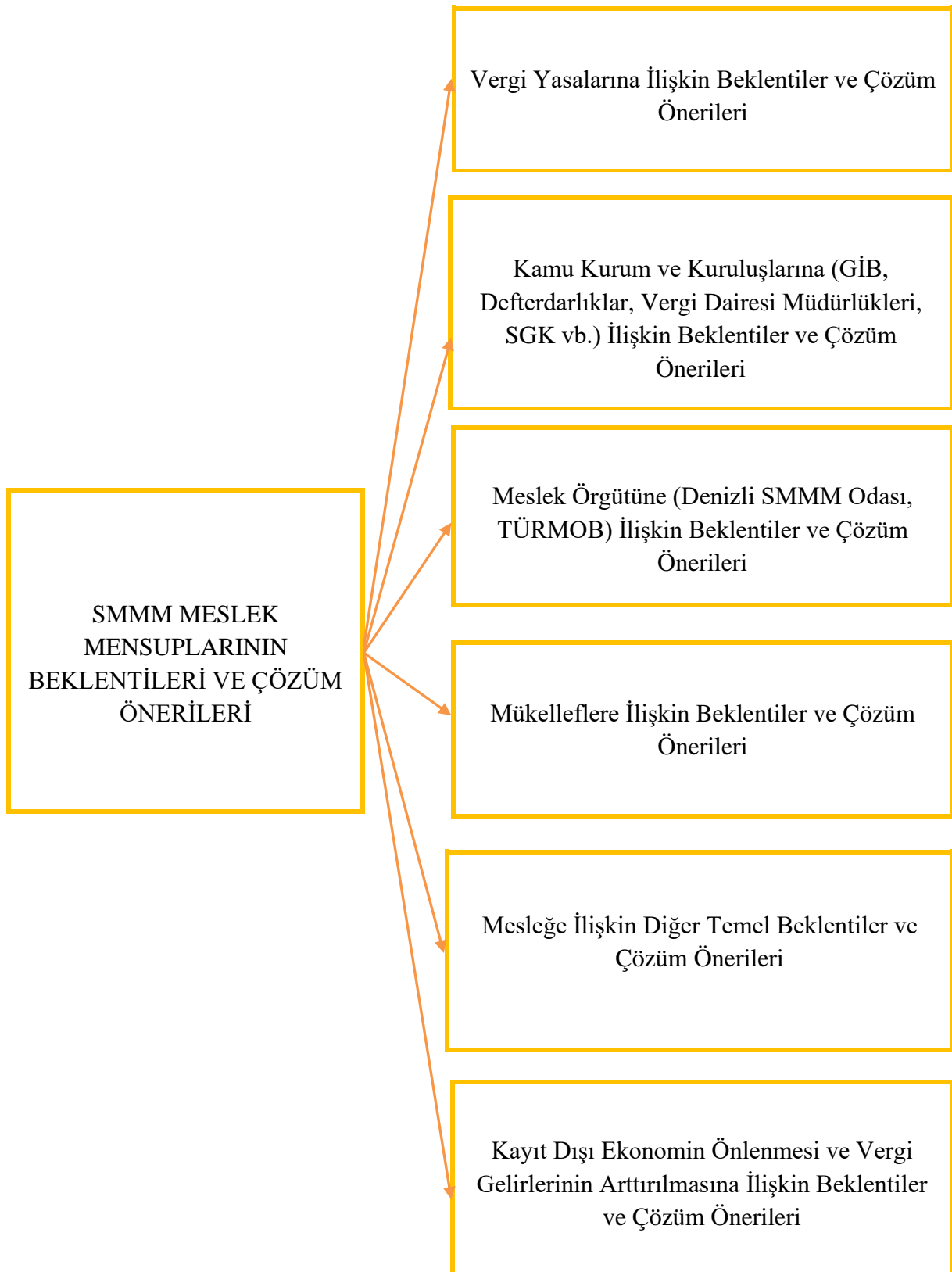
		KOD 13 - Kamu kurum ve kuruluşlarında SMMM meslek mensuplarının gerekli saygınlığı ve itibarı görememesi
	Meslek Örgütünden (Denizli SMMM Odası - TÜRMOB) Kaynaklanan Sorunlar	KOD 14 - Meslek odasının ve TÜRMOB'un eğitimler konusunda yetersiz kalması
		KOD 15 - Meslek odasında ve TÜRMOB'da mesleki tecrübesi/bilgisi yetersiz üyelerin görev alması
		KOD 16 - Meslek odasında görev alan bazı üyelerin, söz konusu görevlerini siyasete girmek için bir araç olarak kullanmaları
		KOD 17 - Meslek Odasının ve TÜRMOB'un üyelerine hizmet verme ve sorunları ile ilgilenme konusunda yetersiz kalması
		KOD 18 - Oda aidatlarının çok fazla olması ve alınan/toplanan diğer tutarların gereksiz olması
		KOD 19 - TÜRMOB'un Yönetiminde Çoğunlukla YMM'lerin Görev Alması
		KOD 20 - TÜRMOB'un sunmuş olduğu görüş ve önerilerin yasama organı tarafından dikkate alınmaması
		Mükelleflerden Kaynaklanan Sorunlar
	KOD 22 - Mükelleflerden bilgi aktarımının yeterli ve gereken şekilde olmaması	
	KOD 23 - Mükelleflerin vergi yasaları konusundaki eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması	
	KOD 24 - Mükelleflerin bazı vergileri gereksiz görmeleri ve tahakkuk eden vergilerini ödeme konusunda isteksiz olmaları	
	KOD 25 - SMMM meslek mensubunun görev ve sorumluluk alanı dışındaki mükellefin diğer işleriyle de ilgilenmek zorunda kalması	
	KOD 26 - Mükelleflerle yaşanan tahsilat problemi ve mükelleflerin pazarlık gücünün olması	
	KOD 27 - Vergi afları ve matrah artırımlarından dolayı mükelleflerle yaşanan sorunlar	
	Diğer Temel Sorunlar	KOD 28 - Meslek liselerinden mezun olan çalışanların ya da bu liselerde okuyan stajyer öğrencilerin eğitim ve bilgi seviyesinin düşük olması
		KOD 29 - Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin yetersiz kalması
		KOD 30 - SMMM'lerin asıl işlerinden biri olan danışmanlık hizmetini verememeleri
		KOD 31 - SMMM meslek mensuplarının toplum tarafından gereken saygınlığı görememesi
		KOD 32 - SMMM meslek mensuplarının kalifiye eleman bulamaması
		KOD 33 - Vergi idaresi tarafından SMMM meslek mensuplarına mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisi verilmemesi ve gereken ortamın oluşturulmaması

		KOD 34 - Muhasebe bürolarında çalışanlara verilen ücretlerin yetersiz kalması
		KOD 35 - Meslektaşlar arasında dayanışmanın olmaması
		KOD 36 - Belgesi/Ruhsatı olmayan kişilerin muhasebe mesleğini yapması

3.8. Katılımcı SMMM Meslek Mensuplarının Görev ve Sorumlulukları ile Hak ve Yetkileri Bağlamında Beklentileri ve Çözüm Önerileri

SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları ile hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları farklı kategorilerdeki birçok sorununa istinaden diğer bir deyişle bu sorunların giderilmesi açısından ve aynı zamanda kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılması hususunda ilgili kişi ve kurumlardan bazı beklentileri ve çözüm önerileri de bulunmaktadır. Bu bağlamda sahada katılımcılara yöneltilen görüşme sorularına istinaden gelen cevaplar doğrultusunda SMMM meslek mensuplarının ilgili kişi ve kurumlardan olan beklentileri ile öne sürdükleri çözüm önerilerini ikinci temel başlık (tema) olarak ele almak gerekmektedir. Şekil 4’de de gösterildiği üzere yapılan derinlemesine mülakat sonuçlarına göre beklentiler ve çözüm önerileri temel başlığını (temasını); “vergi yasalarına ilişkin beklentiler ve çözüm önerileri”, “kamu kurum ve kuruluşlarına (GİB, defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri, dijital vergi dairesi, SGK vb.) ilişkin beklentiler ve çözüm önerileri”, “meslek örgütüne (Denizli SMMM Odası - TÜRMOB) ilişkin beklentiler ve çözüm önerileri”, “mükelleflere ilişkin beklentiler ve çözüm önerileri”, mesleğe ilişkin diğer beklentiler ve çözüm önerileri” ve “kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin arttırılmasına ilişkin beklentiler ve çözüm önerileri” olmak üzere 6 (altı) kategoride incelemek mümkündür. Aynı zamanda katılımcı SMMM meslek mensuplarından gelen cevaplar doğrultusunda alt kategorilere ayrılan beklentiler ve çözüm önerileri temel başlığını (temasını) yine alt kategorilere bağlı kalarak, çeşitli alt başlıklarda (kodlarda) incelemek konunun daha iyi anlaşılması açısından faydalı bir yöntem olacaktır.

Şekil 4. SMMM Meslek Mensuplarının Beklentileri ve Çözüm Önerileri Teması



3.8.1. Vergi Yasalarına İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri

Değişen/güncellenen vergi yasalarını sürekli takip etmek ve bilgi sahibi olmak zorunda olan SMMM meslek mensupları yine vergi kanunları ile ilgili yaşamış oldukları çeşitli sorunlara istinaden, diğer bir deyişle bu sorunların giderilmesi konusunda, kanun koyucudan beklentileri ve çözüm önerilerini ifade etmişlerdir ve bu bağlamda vergi yasalarının ve diğer ilgili yasaların toplumun tüm kesimleri için nasıl daha yararlı hale getirilebileceği hakkında fikir beyan etmişlerdir. Vergi yasalarına ilişkin beklentiler ve çözüm önerileri kategorisi altında en sık değinilen, en çok vurgulanan hususlar; “devletin vergi yasaları ya da meslek kanunu aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını tekrar düzenlemesi gerekliliği”, “Devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının ücretlerinin belirlenmesi ve tahsil edilebilmesi konusunda yeni uygulamalar getirmesi ve dolayısıyla kontrol mekanizması geliştirmesi gerekliliği”, “Devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkilerinin genişletilmesi gerekliliği”, “vergi yasalarının; kesin, net ve kalıcı şekilde çıkarılması ve anlık olarak değişen, günü kurtaran vergi yasalarına ve uygulamalarına yer verilmemesi gerekliliği”, “Vergi yasalarından kaynaklanan ceza tutarlarının haksız yere kesilmemesi gerekliliği” ve “vergi yasalarının ve meslek kanununun liyakatli uzmanlar tarafından hazırlanması ve/veya güncellenmesi, uzman kişilerin görüşlerinin alınması gerekliliği” konuları olmuştur.

KOD1. Vergi yasalarının en son güncellemelerle tekrar gözden geçirilerek tek bir kaynaktan sunulması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının vergi yasalarından kaynaklanan sorunlar kategorisi altında en çok değindikleri, en çok vurguladıkları husus, vergi yasalarının çok eski olması, dolayısıyla çeşitli maddelerde çok sık değişikliklere/düzeltilmelere gidilmesi ve yasalarda karışıklığın ortaya çıkması konusu olmuştur. Bu önemli sorun başta değişen ekonomik koşullar olmak üzere farklı nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda, vergi yasalarının en son güncellemeleriyle beraber, kanun koyucu tarafından tekrar gözden geçirilip, tek bir kaynaktan sunulmasının, SMMM meslek mensupları ve diğer ilgili taraflar açısından faydalı bir yöntem olması mümkündür. Nitekim yapılan saha araştırmasında bir

katılımcının bu konu hakkındaki görüşleri ve söylemleri, söz konusu soruna bu tür bir çözüm getirilmesi konusunda bilgi vermektedir.

“Vergi yasalarının net olması, güncel olanın net olarak sunulması gerektiğini düşünüyorum. Bugün itibariyle güncel olan budur diye yayımlamalarını istiyorum. Net bir metin ortaya çıkmasını istiyoruz.” (K1)

KOD2. SMMM meslek mensuplarına yeni uygulamalar sonucunda tanınan hak ve yetkiler ile yüklenmiş olan sorumlulukların dengede olması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarına zaman zaman hem kamu kurum ve kuruluşlarındaki iş yükünü azaltmak hem söz konusu meslek mensuplarının işlerini kolaylaştırmak hem de bazı uygulamaların daha hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla bazı hak ve yetkiler tanınmaktadır. Ancak meslek mensuplarına tanınan bu hak ve yetkiler bazı sorumlulukları da beraberinde getirmektedir. SMMM meslek mensuplarına göre ise, kendilerine tanınan bu hak ve yetkilerin, onların işlerini kolaylaştırmanın yanı sıra bir yandan da farklı sorumluluklar yüklüyor olması, çözülmesi gereken bir sorun olarak algılanmaktadır. Bu sebepten dolayı meslek mensuplarına göre, kendilerine bir hak veya yetki tanınırken bu hak ve yetkinin gerektirdiğinden daha fazla sorumluluk yüklenmemesi gerekmekte, diğer bir deyişle tanınan hak ve yetkiler ile yüklenen sorumlulukların dengede olması gerekmektedir. Bazı katılımcı meslek mensuplarının konu hakkındaki verdikleri örnekler ve sundukları öneriler de hak ve yetkiler ile sorumluluklar arasındaki dengenin iyi kurulması gerektiğinin önemini vurgulamaktadır.

“...Mesela en sonu şunu yaptılar; e-defterleri mali mühürlerle yapıyoruz, yeri geliyor bu mali mühürler sonuç olarak elektronik bir eşya olduğundan bozulabiliyor. Dediler ki; böyle problemlerle karşılaştığınızda kendi şifrelerinizle gönderebilirsiniz. Mali müşavir olarak kendi e-imzanızı takın ve gönderin dediler. Uygulama güzel ama mesleki sorumlulukların dışında, biz böyle göndermeye çalışınca taahhüt onaylıyoruz. Taahhütte diyor ki; bu defterden çıkacak her türlü durum ve cezadan sizi sorumlu tutarız diyor. Bana verilen hak, olumsuz olarak geri dönüyor, verilen hak ve yetkiler sonucunda her zaman büyük bir sorumluluk oluyor. Yeni bir güncelleme ama kullanmıyorum. Eski düzende e-defterleri veriyorum. Mesleki sorumluluğun dışında ek sorumluluk yüklüyor. Bende bunu istemiyorum. Her problemden dolayı SMMM'ler sorumlu olacaklar. Bu vakitten sonra verilecek e-defterleri kendi e-imzama vermek istiyorum diyorsun SMMM olarak, ceza durumunda cezası

SMMM'ye gidiyor. Ama mükellefin e-imzasıyla yaparsan, ceza mükellefe gidiyor. Mükellefin mührüyle yapmamız durumunda müteselsilen sorumlu olma varken, sadece kendi e-imzama yaparsam, mükellef hiç sorumlu olmuyor, sadece ben sorumlu oluyorum. Bize hak ve yetkiler veriliyor, arada küçük nüanslar yapıyor ama sorumluluğu daha fazla oluyor.” (K1)

“Alışverişiyle ilgili tüm verilere ulaşıyoruz. Zaten faturasının kesmiş, irsaliyesi var, ödemesini yapmış, iş akışıyla ilgili rutin yapılması gereken her şeyi yapmış. Bizim sorumluluğumuz sadece bu kadarıyla ilgili olmalı, yoksa biz devletin elemanı gibi kontrol etmemiz mümkün değil. Bu çok büyük problem.”(K9)

KOD3. Devletin vergi yasaları ya da meslek kanunu aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını tekrar düzenlemesi gerekliliği

13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden itibaren uzun yıllar geçmesine rağmen söz konusu kanunda ve ona bağlı yönetmeliklerde çok radikal veya önemli sayılabilecek herhangi bir değişiklik ve/veya güncelleme yapılmamıştır. Ancak o günün şartlarına uygun olarak hazırlanan 3568 Sayılı meslek yasasının ve ilgili yönetmeliklerin tekrar gözden geçirilerek güncellenmesi ve gerekirse tekrar kaleme alınması bir gereklilik haline gelmiştir. Çünkü SMMM meslek mensuplarına göre meslek kanununda ya da yönetmeliklerde yapılacak değişikliklerde meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarının tekrar belirlenmesi ve buna istinaden yeni uygulamaların getirilmesi muhasebe bilgisine taraf olan tüm kesimlerin yararına bir hareket olacaktır. Özellikle mesleğin sunmuş olduğu hizmetin kalitesini arttırmak ve bu sayede muhasebeye taraf olan tüm kesimlerin zamanında, doğru, tam ve tarafsız bilgiyi elde etmesini sağlamak adına meslek mensuplarının sadece belirli sayıda mükellefe hizmet vermesi ve bunun da yasalarla kontrol altına alınması gerekmektedir. Çünkü özellikle yeni çıkan/güncellenen yasalar ve uygulamalar neticesinde kamu kurum ve kuruluşlarının halihazırda yapmakta olduğu bazı işler SMMM meslek mensuplarına aktarılmış ve söz konusu meslek mensuplarının zaten fazla olan iş yükleri daha da artmıştır. Aynı zamanda bir yandan devlete gelir sağlama aracı olan bir yandan da mükelleflerin vergisel ödevlerini/görevlerini onlar adına yerine getiren SMMM meslek mensuplarının hak ettikleri ücretleri tahsil edememeleri de onların daha fazla mükellefe hizmet vermelerini zorunlu kılmaktadır. Bu hususlar birlikte

değerlendirildiğinde, diğer bir deyişle SMMM meslek mensuplarının hem iş yüklerinin son zamanlarda artması hem de hak ettikleri ücretleri de tahsil edememeleri onların mesleki kaliteyi düşürmelerini ve stresli/motivasyonu düşük bir şekilde çalışmalarını tetiklemektedir. Sonuç olarak ilgili meslek yasasının ve buna bağlı çıkartılan yönetmeliklerin bu durumlar göz önüne alınarak tekrar güncellenmesi gerekmektedir. Nitekim katılımcılar da bu konunun üzerinde durmuşlar ve görüşlerini/önerilerini bu konu üzerine yoğunlaştırmışlardır.

“1989 yılı yasalarıyla 2024 yılında mali müşavirlik yapmaya çalışıyoruz. O yüzden 3568 Sayılı yasanın güncelleme uygun bir şekilde yeniden ele alınması gerekir....TÜRMOB’dan da olsa, meslektaş bazlı da olsa, oda bazlı da olsa sorunlarımızın ana kaynağı 3568 Sayılı yasanın güncellenmemiş olması. O yasa güncellenmediği sürece TÜRMOB’la da sorun yaşarız, odalarla da sorun yaşarız, meslektaşlarımızla da sorun yaşarız.” (K19)

“Devletin araya girmesi gerekli. Bence yasaların derhal şunu yapması gerekir: SMMM’lere denilmeli ki, 5 tane limited şirket, 1 tane anonim şirket tutabilirsin, 15 tane bilanço, 20 tane de işletme defteri tutabilirsin, bunun haricinde tutamazsın şeklinde bir sınırlama getirilirse, mesleğin kalitesi artacak (özen gösterilecek, vakit ayrılacak). SMMM daha dikkatli davranacak, sahte ve yanıltıcı belgeleri daha iyi ayırt edebilecek ve kaliteli hizmet çıkacak, hem devlet kazanacak hem de SMMM’ler kazanacak, hem de SMMM’ler arasında pasta bölüşümü daha adil olacak. Yani biri aç kalırken diğeri varlık içinde yaşamayacak. Pastadan her SMMM eşit dilim almalı, yasalara önemli roller düşüyor. Yasanın ilk çıktığı yıllardaki Türkiye’nin idari, sosyal yapısı o zamanın şartları 3568 Sayılı yasaya uygundu ama arasından 34 yıl geçmiş, 3568 Sayılı yasanın yeterli gelmediğini ve güncellenmesi gerektiğini düşünüyorum....SMMM’lerin yükünü üzerinden almak için mükellef sayılarına sınırlama getirin, çünkü artık vergi dairesi değil, maliyenin tüm işini SMMM’ler yapıyor. Yani mali müşavirler bu bilgisayara veri aktarmadığı sürece, vergi dairesi çalışanları hiçbir şey yapamaz. SMMM’ler veri yükleyecekler ki memurlar ekrana bakacak, mükelleflerin ne yapıp yapmadığını görecek. Ama bu bilgileri yükleyenler hep SMMM’ler. O halde niye SMMM’lerin bu kadar iş yükü var?” (K2)

“3568 Sayılı yasanın tekrar düzenlenmesi gerekli. Bu kadar fazla meslek mensubu olunca haksız rekabet oluyor. Görevi yeterince iyi getiremiyorlar, parasını, ücretini alamayan kişi de işini iyi yapamaz, kaliteyi düşürür. Meslek mensubu sayısının belirlenmesinde belirli kriterler getirilmeli.

Denizli vergi mükellefi sayısı mesela 20 bindir, Kırşehir de 3 bin olabilir. Bunlarla ilgili, oradaki mükellef sayısı göz önüne alınarak (gerekirse il il belirlenmeli) belirli bir SMMM kontenjanı oluşturulmalı.” (K16)

KOD4. Devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının ücretlerinin belirlenmesi ve tahsil edilmesi konusunda yeni uygulamalar getirmesi ve dolayısıyla kontrol mekanizması geliştirmesi gerekliliği

Bir önceki bölümde de bahsedildiği üzere, mükelleflerden kaynaklı sorunlar kategorisi altında SMMM meslek mensuplarının en çok değindikleri, en çok vurguladıkları hususların, tahsilat problemiyle yine öncesinde mükelleflerle yaşanan ücret pazarlığı konusunun olduğunu belirtmek gerekmektedir. Muhasebe süreçleri bağlamında mükellef adına yaptıkları her işlemde dolayı onlarla birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olan meslek mensupları, ücretlerin belirlenmesi ve tahsil edilebilmesi konusunda mükelleflerle ciddi anlamda sorunlar yaşadıkları için, bu konunun bir şekilde ilgili yasalarla tekrar gündeme getirilmesi gerektiğini ve yine devletin aracı olmasıyla kalıcı çözümler getirilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da birçok katılımcı SMMM meslek mensubu tarafından, mükelleflerle yaşanan ücretlerin belirlenmesi ve tahsilat sorunlarıyla ilgili olarak devletin çeşitli yasalarla müdahale etmesinin gerekli olduğu belirtilmiştir.

“Ücret belirlemede her yıl enflasyon oranına göre mali müşavirlere verilecek ücretin alt sınırlarını belirleme konusunda daha etkin olunmalı. Daha keskin sınırlar olmalı, devletin bir nevi vergi memurları gibi çalışıyoruz. Bir yönümüz mükellefe bağlı, bir yönümüz devlete bağlı.” (K16)

“Mesela 1 yıllık karşıt inceleme benim vaktimi alıyor. Ben buna zaman ve emek harcıyorsam bunun bedeli olmalı. YMM ben kamu adına inceleme yapıyorum, yapacaksınız diyor. Ama burada YMM para kazanıyor, ben zaman harcamama rağmen kazanamıyorum. Bunun düzeltilmesi, bir ücret konulması lazım.” (K20)

“Tahsilat konusunda mükellef her zaman mali müşaviri en son düşünen olmuştur. Önce personelin parasını verir, kirayı öder, elektrik/su parasını öder, mal alımı için önce onu öder. Ama en önemlisi, kendisini vergi dairesiyle, sigortayla karşı karşıya getiren mali müşavirin yerine getirdiği hizmet olarak

görülmeyeceği için bu ödemeyi en son aşamada yapıyor. Burada daha önceki yıllarda TÜRMOB'a ya da diğer yerlere önerilerimiz oldu. Bunu aynı muhtasar beyanname (stopaj) yoluyla tahsil edilmesi yolunda fikirlerimiz oldu. Mali müşavirin ücretlerinin tahakkuk yoluyla alınması konusunu düşündük.”(K3)

“...devletin araya girip dengeyi sağlaması gerekiyor ya da tahsilat sorununu çözmek için ortak bir sistem oluşturması gerekiyor. Nasıl kamu kurumlarında iş yapıyorsa, biz de yarı kamu kurumu niteliği taşıyorsak bizim alacaklarımız garanti altına alınmalı. Mesela bir kişi bir işi yapmadan önce nasıl borcu yoktur kağıdı alıyor, mali müşavire de borcu yoktur kağıdı alıp, bunu devlet nezdinde de olsa sunmalı. Bir doktor ya da avukat gibi bir seferlik alacak gibi alacağının peşine düşemezsin. Sürekli çalıştığın kişiye para ver diyemezsin. Ancak bir devlet sistemi olur, devlet bunu zorunlu kılar borcu yoktur getir der mesela mali müşavire karşı, o zaman bir şeyler değişir.”(K7)

“Biz önceden beri söylüyoruz. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aracıysak ama bu işlemleri yapıyorsak(önceden maliyede bu işlemler için evrakları götürüp, bize tahakkukları maliyede memurlar kesiyordu.) bu memur arkadaşların işleyişle ilgili herhangi bir katkıları yok, tüm işlemler bizim üzerimizden geçiyor, memur arkadaşlar sadece denetim, uygulamanın düzenli gidip gitmemesi, cezalandırma... bu işleri yapıyor. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tüm hizmetlerini yapıyorsak bizim ücretlerimiz konusunu Hazine ve Maliye Bakanlığı çözse (herhangi bir tahakkukta ya da veya vergi beyannamesinde ücretlerimiz garanti altına alınsa) belki bu işleyiş çok değişir ve iyileşir.... Hizmeti daha çok devlete veriyoruz. Mükellefe daha çok hizmet veriyor gibiyiz ama aslında devlete hizmet veriyoruz. Yarı kamu personeliyiz, ama haklarımızın da, statümüzün de yarı kamu personeli gibi olması gerekiyor. Belirli hakların tanımlanması lazım bize. En başta ücret garantisi sağlanması gerekiyor. Çünkü herkes belirli bir gelir sahibi olabilmek için çalışıyor, mesleğimizi bu yüzden icra ediyoruz. Ücretlerimiz garanti altına alınsa zaten, belki haksızlık, yolsuzluk, belki maliyenin denetimlerine bile gerek kalmayacak. (K12)

“... Mükellef vergi ödüyor, tahakkuk ettirirken Hazine ve Maliye Bakanlığı mali müşavirlere de pay verebilir. Bizim ücretimiz vergi tahakkuku ile tahsil edilsin. Tahsilatı Hazine ve Maliye Bakanlığı yapsın. Daha sonra mali müşavirin hesabına aktarsın.” (K13)

“Şunda hiçbir sıkıntı yok, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu asgari ücret tarifesinde bir problem yok ama kontrol edilmiyor. Yani Hazine ve Maliye Bakanlığı bu ücretlerin alınıp alınmadığını bir şekilde kontrol etmeli. 3568 Sayılı yasa yeniden düzenlensin, belki bu sayede bizim ücretlerimiz,

müşteriye stopaj yoluyla yansıtılır. O zaman mükellef bunu zaten maliyeye ödüyor. Daha sonra SMMM'ye stopaj olarak yatırılan muhasebe ücretini gidip maliyeden alayım....Buradaki en önemli olay, müşteri ile SMMM arasındaki parasal alışverişi yasa koyucu önlediği anda mali müşavir tam yetkisini kullanarak her şeyi usulüne uygun yapacaktır....Yasalar asgari ücret tarifesi koyduğu gibi para akışını da ortadan kaldırmalı ki, ücreti onlar belirliyor tahsil edilip edilmediğini de kontrol etmeli. SMMM'nin tahsil edip etmediğini, mükellefin verip vermediğini kontrol etmeli, yasa koyucular bunları düzenlemeli. Yasa koyucu Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilileri, TÜRMOB yetkilileri, esnaf ve sanatkârlar odaları, ticaret odaları, sivil toplum kuruluşları birlikte istişare edip 3568 sayılı yasayla bunu tekrar düzenlerlerse Türkiye'nin vergi kaybını önleyici faydaları olacak hem de SMMM'ler daha rahat bir ortamda çalışabilecekler. (K2)

“Müşteriden paramı alamıyorum, nereye başvuracağım? Vergi borcumu ödemediğim zaman bana haciz koyuyor, müşteriden al parayı diyor. Nasıl alacağım?, vermiyor. (2 aydır vermiyor) Serbest meslek makbuzu kesiyorum stopaj gibi ödesin devlete benim ücretimi, ben devletten alayım. Bunun karşılığında inceleme elemanı gibi çalışmamı isteyebilir. Serbest meslek erbabının fatura kesmesi için tahsil esası gerekiyor, ama KDV yönünden hizmeti verdiği için faturayı da kesmen gerekiyor. Ben hangisini yaparsam yapayım ceza yiyorum. Müşteriden parasını almadan faturasını kesiyorum, KDV'sini ödüyorum. 2 tane kanun var, serbest meslek ve KDV. Birinde diyor parayı aldığın gün faturayı kes, diğerinde hizmeti verdiğin anda kes. Hangisine uyarsam uyayım ceza yiyorum... De ki bu ücret tarifesine uymayanı cezalandırırım diyebilir. Benim kaç tane sözleşmem var, görüyorlar. Benim yıllık kaç para gelirim olduğunu görüyorsun, kontrol edebiliyorsun. Tahsilat hakkımı da sağla, ver.”(K18)

KOD5. Devletin çıkaracağı yeni yasalarla ya da var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkilerini genişletmesi gerekliliği

SMMM meslek mensupları, mükelleflerinin muhasebe işlemlerinde onlarla birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu sahip olmalarına rağmen, bu sorumlulukları gerektirdiği hak ve yetkilere sahip değildir ve bu durum mesleklerini icra ederken yaşadıkları en önemli sorunların temelini oluşturmaktadır. Bu bağlamda meslek mensupları, sahip oldukları sorumlulukların gerektirdiği bazı hak ve yetkilerin kendilerine tanınması gerektiğini düşünmekte ve bu hak ve yetkiler konusunda da ilgili yasa ve

yönetmeliklerin tekrar düzenlenmesinin/güncellenmesinin bir gereklilik olduğunu ifade etmektedirler. Muhasebe kayıtlarına aldıkları ve sonrasında ilgili mali tablolara ve beyannamelere yansıttıkları bilgi ve belgelerin bazı durumlarda sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmamasından dolayı mükellefle beraber müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları SMMM meslek mensuplarının en önemli sorunları arasında yer almaktadır. Diğer bir deyişle, ilgili kanunlara istinaden SMMM meslek mensupları sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerden sorumlu olmamalarına rağmen, bazı durumlarda vergi idaresi konuyu yargıya intikal ettirerek meslek mensuplarını da müşterek ve müteselsil sorumlu tutabilmekte, bu durum da SMMM meslek mensuplarının görevlerini icra ederken karşılaştıkları en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla meslek mensupları haksız yere de olsa mükellefle beraber müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmamak adına bazı sorgulama ve denetleme yetkilerinin kendilerine verilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Nitekim yapılan saha araştırmasında birçok katılımcı meslek mensubu yaşadıkları bu sorunun ciddiyetini belirtmiş ve bu konuda da çözüm önerisi olarak, ilgili yasalar aracılığı ile kendilerine mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisi verilmesi gerektiğini ve bazı durumlarda da diğer mükellefleri karşıt incelemeye tabi tutma yetkilerinin olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

“Yetkisiz sorumluluk var. Ben sorumluysam, bu sorumluluğa neden olayı görebilmem, sorgulayabilmem lazım. Ben sorgulamadan görmeden sorumluluk altına girmemem lazım. Bir faturanın naylon olup olmadığını, karşı firmanın sağlam bir firma olup olmadığını sorgulamamız gerekiyor.”(K20)

“Bize kamu statüsünde olmasa da kamu görevlisi gibi bazı hakların tanımlanması gerekiyor. En azından maliyedeki hesap uzmanları, vergi müfettişlerinin sahip olduğu haklar bize de tanımlanmalı. Hem statü olarak kendimizi daha iyi bir yerde görmek hem devlete çalıştığımızın da mükelleflerin farkına varması için .”(K12)

“Karşıt inceleme yetkimiz olmalı şüpheli mükelleflerle ilgili....Bankaların sistemi gibi bir sistem olsa bilgi edinme yetkimiz olur.”(K13)

“Kamusal eleman yetkilerine sahip olmamız gerekiyor. Uygulayıcı açısından müeyyidelerin geçerli olduğu bir ortam olması gerekli, yanlış yapan gerçekten cezalandırılmalı. Kamusal memursak gerekli hak ve yetkiler tanınmalı, ona istinaden sorumluluk olmalı.”(K14)

“Bize inceleme yetkisi versinler, vergi müfettişi gibi değil, biz sorgulayabilelim. Nasıl vergi müfettişi randıman hesabı yapıp sen bu kadar mal alıp satmışsın diyorsa ben de bunu diyebilmeliyim. Bunun karşılığında da mükellefe karşı bir yaptırım olmalı. Vergi bilincini aşılabilmem için, vergi tahsilatı yapılabilmesi için. Ceza değil de vergi almak istiyorsak bize inceleme yetkisi de verilmesi lazım. Ben gidip, müşterinin bir şeyini sorduğumda ya da herhangi bir mükellef hakkında bilgi sahibi olmak istediğimde ben bilgi alabilmeliyim. Soruyorum hep kapı, duvar, kendi başıma da ne kadar bilgiye ulaşabilirim? Bence en önemlisi, incelemeyle birlikte yetki verecekler. Ben sana yetki verdim inceleyebiliyorsun, örnek veriyorum randıman hesabı yapsaydın, bu kadar mal alıp satamayacağını görseydin diyebilir. Ben de tamam haklısın diyebilirim o zaman.... İnceleme yetkisi vermesi gerek. Mükellefin faturasının geldiği yer faal mi? Değil mi? Kapatmış mı? Soruşturmada mı? Özel esaslarda mı? Ya da ne kadarlık hacmi var? Bunu sorgulayabileceğim, takip edebileceğim bir ekran yok.... Bilgi havuzu sağlanmalı bizlere yeterli hak ve yetkiler verilmeli. (inceleme yetkisi gibi) Sonucunda cezayı bize kesebilir. Müşteriyi kaybetme korkusu da yaşamayayım. Mesela mükellef KDV’yi indirmem dediğimde başka SMMM’ye bu sebepten dolayı gidememeli. Gitmek istese bile şikayette bulunmalıyım. Yaptırım hakkım olmalı.”(K18)

“Sorumluluklarımızı daha iyi icra edebilmemiz için mali müşavirlere, faturaları, firmaları sorgulama yetkisi verilmeli. Buradan karşımıza kişisel verilerin korunması kanunu ve vergi mahremiyeti konuları çıkıyor. Bu yetkileri vermiyorsanız bize, bu sorumlulukları da kaldırmaları gerekir. Devletin mali müşavirlere güvenmesi lazım, güvenmediği sürece bu işlem olmayacak.”(K19)

“Bize aslında defterlerin işlenmesi ve emek kısmını alt bir takım personellere yaptırıp, bizim denetim aşamasında, müşavirlik kısmında yetkilerimiz olması gerek. Hala eskisi gibi biz arzuhalci olarak görenler de çok fazla. 1989’dan sonra kanun çıktıktan sonra bir takım şeyleri elde ettik ama çok daha zordu. Yetkiler anlamında bir takım şeyleri kopardık ama yeteri kadar değil, daha fazlası olması gerekiyor.”(K6)

“Gerektiğinde SMMM mükellefin yıl sonunda deposunu da sayabilecek, sıfırdan başladı 2 sene sonra mal varlığı baya arttı, bunu da sorgulayacağım, nereden buldun diyeceğim, yani devletin incelemesini ben yapacağım. SMMM’ler yarı kamu personeliyiz ama yetkilerimiz sınırlı olduğundan parasal ilişkinin düzenlenmesi çok önemli. Yasa koyucu bunu bir şekilde gerekli kişilerle görüşerek düzenlemeli. Türkiye’nin gayri safi milli hasılası, inanın bunlar yapıldığında 2 katına çıkabilir....Müşteri direngenlik gösterebilir, ben para kazanmıyorum diye. Ama para kazandığını yaşam tarzından, hayat

kalitesinden ...SMMM bunu görebilir. Normalde edinmeyeceği bir mali edinebiliyorsa SMMM hani sen para kazanmıyordun nereden geldi bu mal varlığı diye sorgulamalı, SMMM bunun sorgusunu mutlaka yapmalı.”(K2)

“Devlet burada elimizi güçlendirici bir şey yapsa müthiş olur. Mali müşavirlik belgesini aldıktan sonra biz ... her sorumluluktan dolayı devlet memuru sıfatında yargılanıyoruz. Dönüp geliyorsun tam aksine, bir şey olduğunda sağlanması gereken hiçbir hak yok.... Devletin bizi güçlendirmesi lazım. Mükellef güçlü olduğu sürece her zaman (niye? Para veriyor, hizmet almak istiyor.) ama kanundan da korkması için SMMM'lere güç vermesi gerekiyor. Devlet bize güç değil korku veriyor. Bak bunu yaparsan cezai yaptırım var. Müşteriye karşı, ben bunu yaparsam ben de ceza yerim dersen müşteri bunu umursamıyor.... Devletin bize güç vermesiyle birçok şey değişmek zorunda kalır. Burada kişi sürekli bizden tolerans bekliyor, hadi yaparsın diyor.... Şu an bizim elimizde yasayla güçlendirilmiş hak ve yetkimiz yok. 3568 Sayılı yasa varsa da müşteriye ikna edecek yaptırım konusunda bir şey yok. Sadece biz cezai yaptırımla karşı karşıya kaldığımızda, ceza yersek de öderiz, biz yine yapacağımızı yapalım gibi oluyor. Devletin burada araya girmesi gerek. Vergi ile ilgili köprü vazifesi görüyoruz.... Devletin gücü arkamızda değil.”(K7)

KOD6. Devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının haklarını güvence altına alması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının görevlerini daha iyi icra edebilmeleri, dolayısıyla mesleki kaliteyi arttırabilmeleri için ve aynı zamanda daha rahat çalışabilmeleri, diğer bir deyişle stresli çalışma ortamlarından korunabilmeleri adına var olan haklarının da kanun koyucu tarafından korunması, güvence altına alınması gerekmektedir. Örneğin bir mükellef herhangi bir SMMM meslek mensubu ile muhasebe hizmetinin verilmesine dair bir sözleşme imzaladığında, bu sözleşmeye bağlı kalarak, sözleşme süresince üzerine düşen görevleri tam ve zamanında yapmalı ve meslek mensubunu zor duruma düşürecek eylem ve davranışlardan uzak durmalıdır. Bu bağlamda çalışmanın ikinci bölümünde de detaylı bir şekilde bahsedilen SMMM'lerin vermiş oldukları hizmetler sırasında sahip oldukları hak ve yetkiler, devlet tarafından korunmalı ve güvence altına alınmalıdır. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında bazı katılımcıların verdikleri örnekler ve söylemleri de SMMM meslek

mensuplarının söz konusu haklarının kanun koyucu tarafından güvence altına alınması gerektiğinin altını çizmektedir.

“Haklarımızı devlet güvence altına almalı. Bir gün müşteri dedi ki, ben senden defterimi alıyorum, aramızda hiçbir problem yokken, bana çok vergi ödettiğin için ben defterimi senden almak istiyorum dedi. İnşaatla iştigal eden bir mükellef, yaptığı iş belli, aldığı faturalar belli, kestiği faturalar belli, fark zaten kar. Benim tanıdığım mali müşavir var ve vergimi daha az ödeyeceğim o mali müşavirle dedi ve müşteri gerçekten gitti. Bizim haklarımızı önce devlet garanti altına almalı. Ben müşterinin kayıtlarını vergi kanunlarına uygun olarak tutup, vergiyi ödettirdiğim zaman müşteri defterini benden almamalı. Almaması lazım. Yasa koyucunun bunu engellemesi lazım. Fazla vergi ödettiğimi düşünüyor ise, maliyeye başvurabilir, hukuki yollara başvurabilir, defterleri incelenebilir, mali müşavir fazla vergi ödettiriyorsa inceleme ile bunu tespit ettirebilir. Bu durumda 3568 Sayılı yasaya göre mali müşavir cezalandırılabilir. (kınama, meslekten kısa süreli men gibi) Hem de fazla ödenen vergi geri iade edilebilir. Hak ve yetkilerimiz yok, var olan haklarımız da korunmuyor. Kime derdimizi anlatacağız, bilmiyoruz, odalar zaten yardımcı olmuyor.”(K2)

“Kanun koyucudan beklentim bizim haklarımızı versin. Avukat bir yere gittiğinde her hakkını alabiliyor, biz gittiğimizde böyle bir hakkın yok diyorlar. 3568 var ama yetmiyor. 1989’larda yazılmış bir kanun. O zamanlar için iyi bir kanundu ama artık değişmesi lazım, güncellenmesi lazım. Bir avukat 6 ay staj yapıyor. Biz mezun oluyoruz, bir sürü sınav, staj sürecinden geçiyoruz. Aslında elde edilmesi zor bir meslek.”(K10)

KOD7. Devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensupları ve mükellefler arasındaki ilişkiyi düzenlemesi gerekliliği

Devletle mükellef arasında köprü vazifesi gören SMMM meslek mensuplarının mükelleflerden kaynaklanan birçok problemi olmaktadır. Bir önceki sorunlar temel başlığını (teması) altında farklı alt başlıklarda (kodlarda) belirtilen bu sorunların çözümü aşamasında yeni devletin düzenlemeler yapması gerekmektedir. Böylece yapılan yeni düzenlemeler sayesinde SMMM meslek mensupları ile mükellefler arasındaki her türlü bilgi akışı/iletişim daha sağlıklı olabilecek dolayısıyla yerine getirilen muhasebe hizmetinin de kalitesi artacak ve meslek mensuplarının daha rahat bir çalışma ortamına sahip olması

sağlanabilecektir. Yine bu bağlamda mükelleflerin SMMM meslek mensupları ile ücret pazarlığı yapmalarını engellemek ve meslek mensuplarının iş yüklerini dengede tutabilmek adına mükelleflerle olan ilişkilerinin/iletişiminin devlet tarafından kontrol altına alınması gerekmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında bazı katılımcıların beyan ettikleri görüş ve önerileri de bu sorunun çözümüne katkıda bulunabilecek niteliktedir.

“Örneğin Avrupa’da hiçbir mükellef mali müşavir birbirini tanımıyor, çünkü mali müşavir defterlerinin ücretini devlet ödüyor. Bu durumda mali müşavir işlerini sorunsuz, iyi bir şekilde yapabiliyor. Devlet parasını verdiği için müşteri ile muhatap olmuyor. Bu yüzden işini dört dörtlük yapabiliyor....Mükelleflerin mali müşavirlerle pazarlık yapma gücü var. Mesela bir işletme kuracaksın inşaat malzemeleri alıp satan bir firma kuracaksın, gittin mali müşavire, defteri tutar mısın? diye sordun. Ama ilk sorduğu soru, sen benim defterimi kaçta tutarsın diye soruyor., daha ortada bir şey yokken bu soruyu soruyor. Müşterilerime şunu diyorum, ilk önce sen işe başla, iş yükünü bir göreyim ona göre ücreti belirlemem lazım. Ama başta ücret konuşuyorlar, daha sonra ben 2 – 3 tane SMMM gezdim, şu 3 lira, bu 2 lira diyor, bana şu fiyata tutar mısın diye teklifte bulunuyor. İşe başlamadan pazarlık başlıyor. Bu işten verim almak çok zor....Hazine ve Maliye Bakanlığı bir fiyat belirliyor. İşini çok iyi, hakkıyla yapan SMMM’ler ben Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın belirlediği fiyattan defter tutarım diyor. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın belirlediği ücretin % 70’ini, % 50’sini isteyen SMMM’ler olabiliyor. Daha sonra bana % 40, % 30 teklifle geliyor. Burada hakkaniyetli vergisel olay çıkmaz. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın vermiş olduğu listenin % 70 altında ücret alırsa verilen hizmetin kalitesi olmaz.... Mükellefin pazarlık gücü çok fazla bu da çözülmesi gereken bir konu.”(K2)

“...Bir de bizim meslek yasamızı yapanlar bunları yaparken, mükellefle mali müşavir arasında gerekirse ek bir sözleşme yapabilir ve o mükellef/işveren de her kafasına eseni mali müşavirden isteyememeli. Sözleşmeler yapılmalı ve birer sureti de vergi dairesine verilmeli bir sureti de Adalet Bakanlığı’na gitmeli. Bunu önlemenin en güzel yollarından biri, sözleşmelerin 3. Ve 4. [Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Adalet Bakanlığı gibi] bir kamu kurumu tarafından alınması. SMMM’lerin güvencesi için çok iyi olur. SMMM’lerin yapması gereken ya da yapmaması gereken işlerin bir listesi olmalı. Mükelleflerin mali müşavirden neler isteyebileceği, mali müşavirin neler yapamayacağı o sözleşmede yazılı olmalı. Sadece ilgili mükellef ile SMMM arasında değil de ilgili kamu kurumlarıyla da paylaşılmalı bu sözleşme. Yapılacak ve yapılmayacak işlerin listesi hazırlanırken TÜRMOB ve Maliyenin

de desteği ile bu liste hazırlanmalı. Çünkü yaptırım gücü onlar....Bizim sözleşmelerimizin 3. Taraflı olmalı, ilgili kurumlara gönderilmeli. Bizim yapmamız ve yapmamamız gereken işler net bir şekilde belirlenmeli, bu şekilde devletin vergi gelirleri de çok artacaktır.... Herkes herkesten her istediğini rastgele isteyememeli. Kesin bir görev tanımı olması gerekir.”(K16)

KOD8. Vergi yasalarının kesin, net ve kalıcı şekilde çıkarılması ve anlık olarak değişen, günü kurtaran vergi yasalarına ve uygulamalarına yer verilmemesi gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının en çok sorun yaşadığı konulardan biri hiç şüphesiz daha önce de bahsedildiği üzere vergi yasalarında yer alan bazı maddelerde çok sık düzeltmeye/değişikliğe gidilmesi ve bununla beraber yine yasa maddelerinin yeterince açıklayıcı olmaması ve sonucunda kanun maddelerinin çok fazla yoruma açık olması ve karışıklık yaratmasıdır. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının vergi yasalarına ilişkin beklentileri/çözüm önerileri ilgili kanun maddelerinin açık, kesin ve net olması gerektiği yönündedir. Meslek mensupları aynı zamanda, bu kanun maddelerinin anlık olarak değişmemesi ve dolayısıyla günü kurtaran kanun maddesi düzenlemelerinden kaçınılması gerektiğini savunmaktadırlar. Çünkü anlık olarak değişen, diğer bir deyişle günü kurtarmak amacıyla çıkarılan yasalar, gerekli uygulama alt yapısı hazırlanmadan yürürlüğe girdiği için hem ilgili kamu kurum ve kuruluşları hem mükellefler hem de SMMM meslek mensupları açısından zorluk yaratmakta, ayrıca fazladan iş yükü yaratarak zaman kaybına da sebep olabilmektedir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da katılımcıların görüş ve önerileri, kanun maddelerinin kesin, açık ve net olması gerektiğini vurgulamakta ve anlık olarak değişen, günü kurtaran vergi yasalarının çıkarılmaması gerektiğini savunmaktadır.

“Vergi kanunları yoruma açık, böyle olmamalı, her şey açık ve net olmalı. Her bir tebliğ çıktığında biz okuyoruz, birbirimize soruyoruz, sen ne anladın ben ne anladım, sonra fikir birliğine varıyoruz. Ortak kararımızla bir uygulama yapıyoruz. 3 gün sonra yargı özelge bundan farklı bir görüş bildiriyor, orada problem oluşuyor. Kanunların daha açık olması gerekir ki, ne kanunla ne mükellefle sorun yaşayalım.”(K18)

“Sabit, anlaşılır, değişmeyen ve sürekli uğraştırmayan kanunların oluşturulması gerekiyor. Vatandaş okusa da anlasın kanunları (idareden bunu bekliyoruz.)”(K20)

“Günlük kararlarla, burada bir önceki kararda bir yanlışlık varsa, bir sonraki gün yeni kararlar alınıyor. Bunlar eğer, mali idare bizim meslek mensupları veya TÜRMOB’la yetkili bir komisyon kurarak önce bir alt yapısını oluşturup, sonra karar verilseydi günlük kararlar ya da değişken kararlar olmazdı. Sadece günü kurtaran kararlar veriliyor, bunlar da çok etkili olmuyor.”(K3)

“Yani günün getirdiği, dönemin getirdiği dalgalanmalara göre vergi kanunlarında değişiklikler olabilir. Ama sürekli bu vergi yasalarıyla oynanıp durulmaması lazım, yani sürekli değişmemesi lazım. Her bakan değiştiğinde veya vergi dairesi müdürü değiştiğinde uygulamalar değişiyor. Biz buna uyum sağlayamıyoruz.”(K4)

KOD9. Vergi yasalarından kaynaklanan ceza tutarlarının haksız yere kesilmemesi gerekliliği

Bazı durumlarda mali idare, vergi yasalarından doğan ceza verme yetkisini gerektiği gibi kullanamayarak haksız yere SMMM meslek mensuplarını cezai yaptırımlarla karşı karşıya bırakabilmektedir. Haksız yere kesilen bu cezai yaptırımlar bazı durumlarda mali idarenin farklı bölümleri/birimleri arasında oluşan uygulama farklılıklarından, kimi zaman cezai yaptırım yetkisini kullanan vergi denetim elemanlarının bilgi eksikliğinden veya görevlerini gerektiği gibi yapmamalarından kaynaklanmaktadır. Yapılan bu saha araştırmasında da bazı katılımcı SMMM meslek mensupları konunun ciddiyetini belirtmişler ve çözüm getirilmesi gereken bir konu olduğunu da önemle vurgulamışlardır.

“Bizde vergi toplamak için değil, ceza kesmek için uygulama sistemi var. Adam e-fatura mükellefi e-arşiv kesiyor, buna sistemin kendisi izin veriyor. E-arşiv, e-fatura sistemi de maliyenin bir sistemi sonuçta, uyarı vermesi lazım ama ben buradan özel usulsüzlük cezası yiyorum.... Ya da mesela, denetleme elemanlarıyla oturuyoruz, mükellef A ile ilgili 50 bin ceza yazacağız diyor, aksi takdirde defterini incelerim diyor, tehdit ediyor. Bu yetkiyi nereden buluyorsun? SMMM’yi nasıl tehdit edersin diye diyemiyorum. İncelersen daha fazla çıkar demek istiyor. Bunun önüne geçsinler. Kendi müşteri portföyüm olarak söylüyorum, yılda 100 milyon vergi alıyorsan 200 milyon vergi olacak.”(K18)

“Bir mükellef incelemeye girdiğinde normalde hiçbir şey yok, tek düzen hesap planına uymamışsın diye ceza kesiyor. Tek düzeni mükellef zaten bilmez. Tek düzene uymamak diye bir şey yok aslında, yanlış bir şekilde bu ceza kesiliyor. Sonuçlar hepsi doğru, bilançolara, gelir tablolarına baktığında doğru sonuçlar

çıkıyor. Biz zaten tek düzeni yazan ilk kişiden bu süreçleri öğrendik. Bize dediler ki seminerlerde konuları aktarırken, başka hesap kullansanız dahi arada, yıl sonunda mali tabloları düzeltirken hepsini yerli yerine doğru yerlere getirdikten sonra tek düzene uymamış olmanız. Son birkaç yıldır her incelemede ceza tespiti için tek düzene uymadığımız söylüyorlar.... Denetimde yer alıp da bizim kadar bilgisi, tecrübesi olmayan insanlar bize ceza kesmeye kalkıyorlar. Ceza tek düzenden geldiği zaman sorumlusu mali müşavir ve işimizi doğru düzgün yapmadığımızı söylüyorlar. Ceza yine mükellefe kesiliyor ama müteselsil sorumluluktan, o ödemezse ceza mali müşavire geliyor.”(K4)

KOD10. Vergi yasalarının tüm mükelleflere adil bir şekilde uygulanması gerekliliği

Vergi yasalarının uygulama aşamasında esnek davranılması ve denetim ile ilgili yaptırımlar konusunda da her mükellefe eşit/adil davranılmaması, SMMM meslek mensuplarının vergi yasalarından kaynaklanan sorunlar kategorisi altında önemle vurguladıkları konuları oluşturmaktadır. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının bir diğer beklentisi ise, söz konusu yasaların uygulanmasında, denetim ve yaptırımların hayata geçirilmesinde tüm mükelleflere eşit/adil davranılması gerekliliğidir. Çünkü vergi yasalarının denetimlerin ve cezai yaptırımların eşit/adil bir şekilde uygulanmaması sonucunda, mükellefler birbirinden etkilenmekte ve birbiri ardına devam eden yanlışlar zinciri oluşmakta ve hatta sonucunda vergi kayıp ve kaçakları da meydana gelebilmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının konu hakkında belirtmiş olduğu görüş ve söylemleri hem sorunun ciddi boyutta olduğunu göstermekte hem de yine söz konusu sorunun kanun koyucu tarafından çözülmesi gerektiğine dikkat çekmektedir.

“...Mükellef biraz daha rahat, biz bunları söylüyoruz ama vergi dünya yaratıldığından beri her toplumda çok güzellikle karşılanan bir şey değil, herkes elinden geldiğince ödememeye çalışır, kaçırmaya çalışır.... Adalet varsa en alt mükelleften en üst mükellefe kadar aynı adalet olmalı. Birine farklı bir uygulama bir başkasına farklı bir uygulama yapıldığı zaman bu işi doğru düzgün sağlayamıyorsunuz. Mükellef temel olarak yolunu buluyor. O vergi ödemiyor biz niye ödüyoruz şeklinde söylemlerde bulunuyorlar. O şöyle yapmış biz niye yapmıyoruz gibi. Her mükellef arasında dengenin kurulması gerekli. Sürekli kötü olan bizim için örnek oluyor, aşamıyoruz bu sorunu. Vergi yasalarından beklentimiz en alt tabakadaki mükellefe de eşit davranılmalı, üst tabaka mükellefe de eşit davranılmalı. Hem denetimler konusunda hem de yaptırımlar konusunda eşit davranılmalı.”(K4)

KOD11. Vergi yasalarının ve meslek kanununun liyakatli uzmanlar tarafından hazırlanması ve /veya güncellenmesi, uzman kişilerin görüşlerinin alınması gerekliliği

Vergi yasalarının çıkarılması ve uygulanması aşamasında liyakatli kişi ve kurumların görüş ve önerilerinin dikkate alınmaması, SMMM meslek mensuplarının vergi yasalarından kaynaklanan sorunları arasında yer almaktadır. Bu bağlamda, bir vergi yasası ya da meslek kanunu çıkarılırken ilgili kişilerin/uzmanların (SMMM, YMM, akademisyen gibi) görüşlerini, çözüm önerilerini ve beklentilerini dikkate almak ve bunlara uygun olarak hareket etmek muhasebe bilgisine taraf olan tüm kullanıcıların yararına olabilecek eylemlerdir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında yer alan birden fazla katılımcının konu hakkında beyan ettikleri görüş ve önerileri ile sorunun ne kadar önemli bir boyutta olduğu belirtilmiş ve yine konunun çözümü için de uzman kişilerden faydalanılması gerektiğinin altı çizilmiştir.

“Yasalarımızı liyakatli insanlar düzenlesinler. 90’larda bu işler daha düzenliydi, ne yaptığımızı biliyorduk, ne yapacağımızı da biliyorduk. O yüzden kafamız çok rahattı ama şu an ne olacağını bilmiyoruz. Yasalar da her an değişebiliyor.”(K6)

“İşin uygulama kısmında olan kişilerden/uzman kişilerin görüşleri alınmadan vergi yasaları düzenlenmemeli, bu kişilerin fikri alınmalı.”(K8)

“Tüm hükümetlerde bu tarz sorunlar yaşandı. Kim ilgileniyorsa, hangi kitleyi ilgilendiriyorsa bu kitlelerin bilirkişilerinden görüşlerin alınması gerekir. Birebir muhatabı kimse bu işlerin, ne kadar zamanda, nasıl yapılacağını eksiği ve doğrusuyla bilir. Ki bu işi bilen kişi bizleriz.”(K12)

“Kamuyla maliye veya SGK ile birlikte işbirliği altında çalışma alanlarının geliştirilmesi olabilir. Sahadaki sorunların ortak çözümlerle çözüme kavuşturulabileceğine inanıyorum. Fikirleri alınmalı ve uygulamasında da beraber yapılması gerektiğine inanıyorum. Daha çözüm odaklı olacağını düşünüyorum.”(K9)

“...Emin olun bize sorsalar, bizden fikir alsalar daha uygulanabilir, onların işine daha çok yarayacak önerilerde bulunuruz.”(K18)

KOD12. Vergi yasalarını da ilgilendiren bazı uygulamaların pilot illerde veya bölgelerde uygulandıktan/denendikten sonra mevzuata geçirilmesi gerekliliği

Özellikle yeni çıkan vergi yasalarının uygulanması aşamasında, SMMM meslek mensupları ile ilgili kamu kurum ve kuruluşları bazı zorluklarla karşılaşabilmekte ve bu hususlar çözüm getirilmesi gereken önemli sorunlara dönüşebilmektedir. Bunun için en iyi çözüm de hiç kuşkusuz yeni çıkan bir vergi yasasını/uygulamasını yürürlüğe koymadan önce pilot illerde denemek ve çıkan/çıkabilecek sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktır. Çünkü ancak bu sayede yasalardan/uygulamalardan daha iyi verim sağlanabilir ve çıkabilecek olası problemlere karşı önceden tedbir alınabilir. Yapılan saha araştırmasında da bazı katılımcıların bu konu hakkındaki söylemleri, bu çözüm önerisinin ne kadar gerekli olduğu üzerinde durmaktadır.

“Bir işi yapmadan önce pilot illerde uygulanması gerekiyor. Pilot illerde çıkan sorunları veya aksilikleri çözersin, ona göre genele yayarsın.”(K17)

“İdarenin bazı yazılım ve desteklerle ilgili problemleri aştıktan sonra ya da pilot illerde gereken uygulamaları yaptıktan sonra mevzuata geçirilmesi kanaatindeyim. Çünkü yaşanan çözümsüzlükler bu şekilde pilot illerde yapılırsa daha verimli olacağını düşünüyorum.”(K9)

3.8.2. Kamu Kurum ve Kuruluşlarına (GİB, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri, SGK vb.) İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri

Mesleklerinin bir gereği olarak GİB, defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri ve SGK gibi kamu kurum ve kuruluşları ile sürekli iletişim halinde olan, diğer bir deyişle, bu kurum ve kuruluşlarla birlikte mükelleflerinin ödevlerini/görevlerini gerçekleştiren SMMM meslek mensupları, yine söz konusu kurumlarla ilgili çeşitli sorunlar yaşayabilmektedir. Aynı zamanda SMMM meslek mensuplarının yaşadıkları bu sorunlara istinaden, diğer bir deyişle bu sorunların giderilmesi konusunda çeşitli beklentileri ve çözüm önerileri de söz konusudur. Bu bağlamda gerçekleştirilen derinlemesine mülakat sürecinin bazı aşamaların katılımcı SMMM meslek mensupları, söz konusu beklentilerini ve çözüm önerilerini beyan etmişlerdir ve bu çözüm önerilerinin hem kendilerine hem de toplumun muhasebe bilgisinden faydalanan diğer tüm kişi ve kurumlara nasıl faydalı olabileceği konusunda fikirlerini ifade etmişlerdir. Kamu kurum ve kuruluşlarına (GİB, defterdarlık, vergi dairesi

müdürlükleri, SGK vb.) ilişkin beklentiler ve çözüm önerileri kategorisi altında en sık değinilen, en çok vurgulanan hususlar; “kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların SMMM meslek mensuplarına yardımcı olması gerekliliği”, “kamu kurum ve kuruluşları tarafından gereken bilgilendirmelerin mükelleflere zamanında ve eksiksiz olarak yapılması gerekliliği”, “kamu kurum ve kuruluşlarında konulara hakim kişilerin görev alması gerekliliği”, “dijitalleşmeye paralel altyapı hizmetlerinin de geliştirilmesi gerekliliği” ve “kamu kurum ve kuruluşlarının mükelleflerin bilgilerini eş zamanlı olarak görebilmeleri için ortak bir sistemin oluşturulması gerekliliği” konuları olmuştur.

KOD13. Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların SMMM meslek mensuplarına yardımcı olması gerekliliği

SMMM meslek mensupları kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurlardan, şeflerden, müdür yardımcılardan, müdürlerden vb. kişilerden mükelleflerin işlemleri konusunda kendilerine yardımcı olmalarını beklemektedirler. Çünkü artık SMMM meslek mensuplarını, mükellefler adına işlemlerin çoğunu dijital ortamda gerçekleştirebilseler de, bazı durumlarda kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kişilerden yardım almaları gerekebilmektedir Böyle bir durumlarda ise, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kişilerin gerek bilgi eskiliğinin olmasından dolayı, gerek mevzuatı/yeni çıkan uygulamaları takip etmemesinden dolayı, gerekse de meslek mensuplarına yardımcı olmaktan kaçınmalarından dolayı SMMM meslek mensuplarıyla aralarında sorun yaşanabilmektedir. Bu bağlamda SMMM meslek mensupları, mükelleflerinin işlerini daha düzgün/olması gerektiği gibi ve daha hızlı gerçekleştirebilmek için kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan her düzeydeki memurdan kendilerine yardımcı olmalarını beklemektedirler. Yapılan bu saha araştırmasında da bazı katılımcılar bu konuyla ilgili söylemlerde bulunmuşlardır.

“Kamu kurum ve kuruluşlarından mali müşavirlere gereken yardımların yapılmasını istiyorum. Ama şu anda idaredeki şefler, memurlar, müdürler, müdür yardımcıları SMMM'lere çok da yardımcı olmuyor. Bundan 3 yıl önce yaşadığım bir olay: bir memura bu işimi görün diye rica ettim. Ama memur benim işim değil gibi söylemlerde bulundu, yandaki müdür yardımcısı bunu duydu ve dedi ki, bunlar bizim zaten iş yükümüzün % 90'ını aldı, nasıl yapmazsın bu işi? Yapacaksın dedi. Böyle idareciler bekliyorum kamu kurum ve kuruluşlarından. Bu örnekten yola çıkarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı

özellikle idarede çalışan (vergi dairesi, SGK'da çalışan) kişilere SMMM'lere yardımcı olmaları gerektiği konusunda uyardıkları gerekir. Mali müşavirlere daha yardımcı olmalarını bekliyorum.”(K2)

“...Birincisi yeri geldiğinde kontrol raporlarıyla ilgili olarak karşı mükelleflerle iletişime geçme, ulaşabilme kolaylığı. Bilgi edinme kolaylığı, karşı taraftan gerekli bilgileri temin edebilmek daha da kolay olmalı.”(K8)

KOD14. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından gereken bilgilendirmelerin mükelleflere zamanında ve eksiksiz olarak yapılması gerekliliği

Mükelleflerin vergi yasaları ve uygulamaları konusunda eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması, SMMM meslek mensuplarının mükelleflerden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında en çok değindikleri, en çok vurguladıkları konulardan biri olmuştur. Bu bağlamda da ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının mükellefleri bilgilendirmesi, gerektiğinde bu konular hakkında eğitimler düzenlemesi önemli bir hale gelmektedir. Çünkü çoğu zaman mükellefler SMMM meslek mensuplarının bilinçlendirmelerini/uyarılarını dikkate almamakta, diğer bir deyişle meslek mensupları bu bilinçlendirmeler konusunda mükellefler üzerinde çok fazla etkili olamamaktadır. Özellikle yeni bir vergi yasası/uygulaması çıktığında bunun içeriği ve uygulama esasları ile ilgili bilgilendirmelerin mükelleflere ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılması gerekmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında da bazı katılımcılar bu konunun önemini vurgulamışlar ve bu soruna çözüm önerisi olarak da kamu kurum ve kuruluşlarının duruma farklı bilgilendirme yolları ile müdahale etmesinin şart olduğunu belirtmişlerdir.

“...İşverenler de/mükellefler de meslek mensuplarına verilen yetkiler konusunda bilgilendirilmeli, aydınlatılması. Gerekirse kurumlar tarafından gerekli açıklamalar yapılmalı, medyada bile olabilir bu aydınlatma.”(K16)

“...Son zamanlarda evrak konusunda sıkıntılarımız çok. Örneğin e-arşiv, e-fatura konusunda mükellefler pek bir şey bilmediğinden, gelen faturaların bizim tarafımızdan görüldüğünü ya da alınabildiğini düşünüyorlar. Hâlbuki kendi maillerine veya telefonlarına gelen faturaları bizim alabileceğimizi ya da görebileceğimizi ya da kendi bilgilerine gelen bir tebligatın, yoklamanın bizim anında görebileceğimizi düşünüyorlar. Bu konuda mükellefler belki bizim tarafında da olabilir ama biz konuda çok uyaramıyoruz, gözlerini açamıyoruz. Bu yüzden bunun aslında yayınlarla ya da mali idarenin bilgilendirme amaçlı yapacağı şeylerle mükelleflerin daha iyi bilgilendirilmesini, evraklarını,

faturalarını yapmış oldukları işlemlerde belge almalarını sağlayıcı bilgi verilmesi gerektiğini düşünüyorum.”(K3)

KOD15. Kamu kurum ve kuruluşlarında konulara hakim kişilerin görev alması gerekliliği

Kamu kurum ve kuruluşlarında konunun uzmanı, bu işin eğitimini almış kişilerin görev yapmamasından dolayı ve aynı zamanda söz konusu memurların yeni çıkan mevzuatı ve uygulamaları yeterince takip etmemelerinden dolayı, SMMM meslek mensupları mükelleflerinin işlemlerini bu kurum ve kuruluşlarda gerçekleştirmeye çalışırken birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadırlar. Çünkü bazı durumlarda SMMM meslek mensupları, gerek mükelleflerin işlemlerini tek başlarına gerçekleştiremeyeceklerinden, gerek o konunun uzmanına danışmaları gerektiğinden, gerekse de bazı durumlarda yetkilerinin olmamasından dolayı kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurlarla veya üst düzey yöneticilerle iletişim halinde olabilmektedirler. Bu iletişim içerisinde, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların/üst düzey yöneticilerin konunun uzmanı kişilerden oluşmamasından dolayı sorun yaşayan SMMM meslek mensuplarına göre ise, söz konusu kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların/üst düzey yöneticilerin gerçek anlamda bilgili/eğitilmiş ve aynı zamanda mevzuatı/yeni çıkan uygulamaları da takip eden kişilerden oluşması gerekmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında katılımcılar bu yönde görüş ve önerilerini bildirmişlerdir.

“Kamu kurum ve kuruluşlarında liyakatli [daha duyarlı ve gündemi takip eden] insanlar bize hizmet etsin.”(K6)

“Kamu kurumlarında konuya hâkim kişiler çalışmalı.”(K14)

“...Bir de bir sıkıntımız da çıkarılan bir yönetmeliğin, mevzuatın önce onu uygulayıcı olan ildeki memurların hâkim olması lazım, onlar değil. 30 yıldır yapılan bir şey hakkında, bu ne ya diyebiliyorlar. Günübürlük olanları, çok sık değişenleri bilmeyebilirler ama mesela yıllara sâri inşaat ve stopaj hak edişlerini bilmiyor, o ne demek dediler. Bilmiyorlar, uygulamada çok büyük sıkıntılarımız var....”(K16)

KOD16. Dijitalleşmeye paralel altyapı hizmetlerinin de geliştirilmesi gerekliliği

Özellikle son yıllarda dijitalleşmenin yaygınlaşması diğer bir deyişle, SMMM meslek mensuplarının yapmış oldukları mükelleflere ait birçok işlemin elektronik ortama taşınmasından dolayı söz konusu meslek mensuplarının işleri kolaylaşsa da bu durum farklı sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunlar; web sitelerinin olması gerektiği şekilde tasarlanamaması ve yine internet alt yapısının oluşturamaması gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır. Dijitalleşmenin her anlamda işlerini kolaylaştırdığının ifade eden SMMM meslek mensupları aynı zamanda bu konuda yaşamış oldukları sorunların biran önce çözüme kavuşturulması gerektiğini düşünmektedirler. SMMM meslek mensupları özellikle dijital/elektronik ortamda işlem yaparlarken sistemin hızlı ve kesintisiz çalışması gerektiğini, bunun için de gereken internet alt yapısının oluşturulmasının şart olduğunu belirtmektedirler. Yapılan bu saha araştırmasında da bazı katılımcılar görüş ve söylemleri ile bu konunun biran önce çözüme kavuşturulması gerektiğini ifade etmişlerdir.

“Bütün uygulamaların dijital ortama taşınması lazım. Burada özellikle camiamızın çok emekleri oldu. TÜRMOB’un LUCA [internet tabanlı muhasebe programı] uygulaması bu bağlamda çok önemli. Örneğin enflasyon muhasebesi sürecini LUCA sayesinde atlattık. TÜRMOB’un ve odaların LUCA konusundaki işbirliği birçok mali müşavirin işini kolaylaştırdı. Birçok şey elektronik ortama taşındı ama biz her şeyin elektronik ortamda yapılmasını istiyoruz. Geri planda sistemlerin yavaşlığı söz konusu, bu da bizim işlerimizi zorlaştırıyor.”(K15)

“Sistemin düzgün çalışması çok önemli. Dijital vergi dairesinden yaptığımız işlemlerde sistemin düzgün çalışması gerekiyor. Sabah geldiğimizde beyannameyi onaylarım diye hazırlanırken bazen hiç onaylayamıyoruz. Bazen 3-5 beyanname onaylayabiliyoruz. İş yoğunluğunu arttırıp, zaman kaybettiriyor.”(K7)

“...Sistemin [dijital] beni yormayacağı, strese sokmayacağı yeni bir sistem bekliyoruz.”(K20)

“...Biz niye hala kağıt fatura kesiyoruz? Niye gider pusulası e-gider pusulası değil? Niye e-arşiv, e-fatura sistemi ayrı ayrı? Aynı şekilde çalışıyor. Niye posta kutusuna gelmiyor bu faturalar? Ben bunu gidip başka yerlerden sorguluyorum? Ki oda ayın 20 günü çalışmıyor. Bir ekrandan sorguluyorum 10 fatura gösteriyor, diğer ekrandan sorguluyorum 7 fatura gösteriyor. 10 mu doğru? 7 mi? doğru?”(K18)

KOD17. Kamu kurum ve kuruluşlarında SMMM meslek mensuplarına saygınlık/itibar gösterilmesi gerekliliği

Kamu kurum ve kuruluşlarında gereken saygınlığı/itibarını görememeleri SMMM meslek mensupları için önemli bir sorundur ve bu konuda da ilgili kamu kurum ve kuruluşlarından, meslek örgütlerinden beklentileri söz konusudur. Gereken saygınlığın/itibarın kazanılabilmesi için meslektaşların kendilerinin de bu konuya önem vermeleri gerekmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında bir katılımcının saygınlık ve itibar sahibi olma hakkındaki düşünceleri ve söylemleri de bu sorunun önemli bir boyutta olduğunu göstermektedir.

“...Vergi dairelerinde...belirli bir saygınlığımız olmalı...Karşılıklı saygınlık isterim. Meslektaşlarım adına da konuşuyorum, ben bir kamu kurumuna gittiğimde mesleki saygınlık isterim. Eğer o saygınlığı ben yaratamıyorsam , odam beni cezalandırmalı, vergi dairesine gitmeyeceksin, SGK'ya gitmeyeceksin gibi...Benim meslektaşlarım hepsi vergi dairesine gittiğinde herhangi birinin yanına gittiğinde gerekli saygınlığı görmeliyiz.”(K10)

KOD18. Kamu kurum ve kuruluşlarının mükelleflerin bilgilerini eş zamanlı olarak görebilmeleri için ortak bir sistemin oluşturulması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının iş yüklerini arttıran sebeplerden biri de, mükelleflere ait aynı bilgileri farklı kamu kurum ve kuruluşlarına farklı zamanlarda ya da talep halinde göndermeleri gerekliliğidir. SMMM meslek mensupları örneğin vergi beyannamesi aracılığı ile yapılan bildirimleri ya da SGK'ya yapılan bazı bildirimleri tekrar farklı kamu kurum ve kuruluşları olan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB), Türkiye İş Kurumu (İŞKUR), Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) gibi yerlere de yapmak zorunda kalmaktadırlar. Bu durumda SMMM meslek mensuplarının hem iş yüklerini arttırmakta hem de zamanı iyi yönetememelerine sebep olmaktadır. Dolayısıyla söz konusu meslek mensuplarına göre, en iyi çözüm yolu, her kamu kurum ve kuruluşunun mükelleflere ait bilgileri görebileceği/sorgulayabileceği ortak bir platformun oluşturulmasıdır. Ya da SMMM meslek mensuplarına göre, mali idare ya da SGK vergi beyannameleri/bildirimleri aracılığı ile kendilerine aktarılan her bilgiyi diğer kamu kurum ve kuruluşları ile paylaşmalıdır. Ancak bir şekilde SMMM meslek mensuplarının iş yüklerini azaltabilmeleri ve mükelleflerin diğer muhasebe işlemlerine

daha çok zaman ayırarak mesleki kaliteyi arttırabilmeleri mümkün olacaktır. Aynı zamanda bu çözüm önerisi ile mükelleflerin ticari/vergisel bilgisini talep eden diğer kamu kurum ve kuruluşları da söz konusu bilgilere zamanında ve eksiksiz olarak erişebilecektir. Yapılan saha araştırmasında birden fazla katılımcı bu çözüm önerisi üzerine yoğunlaşmış ve beklentilerini dile getirmişlerdir.

“Ortak bir sistem olması lazım. Mesela SGK’ya çalışmamızı bildirmişiz, maliyenin beyannamesinde çalışan sayımız, gelirlerimiz, giderlerimiz, her şeyimiz yazılı. Yaptığımız faaliyet, maliyenin bilgisi dâhilinde zaten. Cirolarımız, gelirimiz, giderimiz, her şeyimiz bu beyanname ve bildirimlerde var. Niye farklı bir kurum tekrar aynı bilgileri istesin?”(K12)

“SGK’ya işçi giriş ve çıkışlarını veriyorsun, burada emniyete veriyorsun, İŞKUR’a veriyorsun. Neticede devletin kurumuna verdiği zaman, devamında devlet kurumlarının hepsi verileri ortak bir havuzdan alması lazım. Basit, çözülebilecek şeyler için ortak bir veri havuzu oluşturulmalı. İş yükü ve sorumluluk yüklüyor.”(K17)

“Biz mükellefle ilgili tüm bilgileri mali idareye bildiriyoruz. Mali idare de diğer kurumlarla (KOSGEB, İŞKUR, TÜİK gibi) veri paylaşması gerekiyor.”(K15)

“Müşterim bana şunu dedi; 2 fatura veriyorum, 50 tane iş çıkarıyorsun dedi. KDV, muhtasar, geçici, sigorta, TÜİK, sanayi sicili, kapasite raporu vs. bir sürü iş çıkıyor. Anlasınlar ve bu işi sadeleştirsinler. Ticaret odasında şirket açtığım zaman ortaklık yapısını maliyeye tekrar bildirmeyeyim. Sanayi odasından kapasite raporu alınca sanayi siciline dilekçe yazmamayım. Bir de bundan dolayı ceza kesiyorlar.”(K18)

KOD19. Kamu kurum ve kuruluşlarının SMMM meslek mensuplarının fikirlerine danışması gerekliliği

SMMM meslek mensupları, kamu kurum ve kuruluşlarında yaşadıkları sorunlara istinaden, diğer bir deyişle bu sorunlara çözüm getirilmesi açısından yine ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının çeşitli yollarla kendilerine danışması gerektiğini düşünmekte ve kurum ve kuruluşlar nezdinde fikirlerini beyan edebilmeyi talep etmektedirler. Yapılan bu saha araştırmasında bir katılımcının bu konu hakkındaki düşünceleri bu yönde olup, konunun önemini vurgulamaktadır.

“Hiçbir zaman vergi dairesinin bizleri çağırıp da toplantı yaptığını görmedim. Bu görüş ve öneriler sadece bakanlığa yapılacak görüş ve öneriler olmamalı....İl bazında vergi dairesi müdürlüklerinde de görüş ve öneriler alınmalı.”(K16)

KOD20. SMMM meslek mensuplarına kamu kurum ve kuruluşları nezdinde mükellefleri sorgulayabilecekleri/tüm bilgilerini görebilecekleri dijital bir ortam hazırlanması gerekliliği

Vergi idaresi tarafından SMMM meslek mensuplarına mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisi verilmemesi ve bunu için gereken ortamın oluşturulamaması, söz konusu meslek mensupları açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu bağlamda SMMM meslek mensupları hem kendi mükelleflerinin tüm bilgilerini eksiksiz görebilecekleri hem de diğer mükelleflere ait bazı (kendilerine gerekli olan) bilgileri görebilecekleri dijital bir ortam oluşturulması gerektiğini düşünmektedirler. Çünkü bazı durumlarda, SMMM meslek mensupları kendi mükellefleri ile ilgili tüm bilgilere eksiksiz ve zamanında ulaşamamakta, bazı durumlarda ise diğer mükelleflerin kendileri için gerekli olan bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu konunun çözümü için ise, SMMM meslek mensuplarının kullanımına açık olan ortak bir sorgulama/denetleme platformunun/elektronik ortamın hazırlanması ve meslek mensuplarının kullanımına sunulması gerekmektedir. Yapılan saha araştırmasında da bir katılımcının görüşleri ve detaylı örnekleri bu konunun ne kadar önemli ve çözüm getirilmesi gereken bir sorun olduğunu doğrulamaktadır.

“Mükellefleri sorgulayabilmeliyim, her şeyini görmek zorunda değilim. Ama faal mi? değil mi?, basit usul mü, değil mi?, incelemede mi değil mi?, özel esaslarda mı değil mi? Bana faydalı olacak kısımlarını ben görebilmeliyim. Mesela KDV beyannamelerinde kredi kartı tahsilatı yazıyoruz, müşteriye bakıyorum 1 milyon kesmiş, maliyenin sistemine bakıyorum 700 bin gösteriyor. 5 banka var, 4'ü bildirmiş, 1'i bildirmemiş. Hangisini yazayım ya da müşterinin 1 milyonunun doğru olup olmadığını nasıl tespit edeyim? SGK'da doktorun raporu sisteme girme süresi 3 ay ama ben takip eden ayın 26'sına kadar beyanname vermek zorundayım, burada tezat var....E-serbest meslek makbuzu kesiyorum, müşteri görmüyor. Avukat kesmiş serbest meslek makbuzu, benim bunu sorgulayabileceğim bir ekran bile yok. Birinin bana e-serbest meslek makbuzu kestiğini sorgulayabileceğim bir ekran yok. Adam tercümanla anlaşmış, olabilir, ki bu faturalar stopajlı kesiliyor, yıl sonunda makbuzu kesen

kişi gelir vergisi iadesi alacak, buluyor bizi, arıyor, biz size fatura kesmişiz siz işlememişsiniz diyor. 2023 Nisanında kesmiş faturayı. Ben bunu düzelttiğimde vergisini, cezasını bizden alıyor yine. Müşteriye mail atmış, parasını da tahsil etmiş ama benim haberim yok, sorgulayabileceğim bir ekran yok. Bu durumda işimi doğru yapamam. İlgili kurumlar, bizim yaptığımız işi görüyorlar, anlaşıyor bazı işlerin saçma olduğunu fark etsinler bize hak verecekler.”(K18)

KOD21. Kamu kurum ve kuruluşlarının kendi aralarında uygulama birliğini sağlaması gerekliliği

Özellikle kamu kurumlarından biri olan vergi daireleri arasında uygulama farklılıklarının olması, SMMM meslek mensuplarının sık karşılaştığı bir sorundur. Diğer bir deyişle bir kanun ya da tebliği bir vergi dairesi farklı yorumlayıp ona göre uygularken, başka bir vergi dairesi aynı kanunu ya da tebliği daha farklı bir şekilde yorumlayıp, uygulayabilmektedir. Bu durumda da kamu kurum ve kuruluşları arasında uygulama farklılıklarının olmasına sebep olmakta aynı zamanda SMMM meslek mensupları ve mükellefler için de kafa karışıklığı yaratmaktadır. Meslek mensuplarının konu ile ilgili en önemli beklentisi ise kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunların ya da yönetmeliklerin/tebliğlerin uygulama aşamasında fikir birliğine varılması ve buna göre de ilgili kişilerin bilgilendirilmesidir. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının söylemleri bu beklentiyi açıkça ifade etmektedir.

“...Bu uygulama birliklerinin gerçekten sağlanması gerekiyor. Ciddi bir çalışma yapılması gerekiyor Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın.”(K19)

3.8.3. Meslek Örgütüne (Denizli SMMM Odası – TÜRMOB) İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri

Buldukları il bazında SMMM meslek odalarına ve bu odaları tek bir çatı altında birleştiren birliğe (TÜRMOB) bağlı olan SMMM meslek mensupları, mesleklerini icra ederken söz konusu odalarla ve birlikle (TÜRMOB) sorunlar da yaşayabilmektedir. Aynı zamanda SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları bu sorunlara istinaden, diğer bir deyişle bu sorunların giderilmesi konusunda çeşitli beklentileri ve çözüm önerileri de söz konusudur. Yapılan bu saha araştırmasındaki derinlemesine mülakat esnasında da birçok katılımcı, görüşmenin bazı aşamalarında meslek örgütleriyle ilgili yaşadıkları sorunlara istinaden ne tür beklentilerinin olduğunu ve çözüm önerilerinin neler olabileceği konusunda

detaylı açıklamalarda bulunmuştur. Hem kendilerine hem de toplumun muhasebe bilgisinden faydalanan diğer kesimlerine faydalı olacak beklentilerini ve çözüm önerilerini açıklayan SMMM meslek mensuplarına göre ise en önemli beklentiler/çözüm önerileri diğer bir deyişle en çok değindikleri, en çok vurguladıkları hususlar; “SMMM odasında ve TÜRMOB’da çalışan kişilerin /yönetimin belli bir bilgi birikimine sahip, tecrübeli kişilerden oluşması gerekliliği”, “SMMM odalarının ve TÜRMOB’un üyelerine kaliteli hizmet vermesi gerekliliği”, “SMMM odalarının ve TÜRMOB’un her konuda üyelerinin fikirlerini alması/sorunlarını dinlemesi ve ona göre kanun koyucuya iletmesi gerekliliği”, “SMMM odalarının ve TÜRMOB’un üyeler arasındaki haksız rekabeti önlemesi/birlik ve dayanışmayı sağlaması gerekliliği” ve “SMMM odaları ve TÜRMOB tarafından gereken bilinirliğin/itibarın sağlanması/kazandırılması gerekliliği konuları olmuştur.

KOD22. SMMM odasında ve TÜRMOB’da çalışan kişilerin/yönetimin belirli bir bilgi birikimine sahip, tecrübeli kişilerden oluşması gerekliliği

Meslek örgütünden (Denizli SMMM Odası – TÜRMOB) kaynaklanan sorunlar kategorisi altında değinilen alt başlıklardan biri de meslek odasında ve TÜRMOB’da mesleki tecrübesi/bilgisi yetersiz üyelerin görev alması konusu olmuştur. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarına göre meslek odalarında ve TÜRMOB’da çalışan kişilerin belli bir mesleki tecrübeye sahip, bilgili kişilerden oluşması gerekmektedir. Çünkü meslek mensuplarına göre, ancak bu kişiler mesleğe katkı sağlayabilir ve odaların/TÜRMOB’un sunacağı hizmetler konusunda da daha etkin/verimli bir ortam yaratabilirler. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da bazı katılımcı SMMM meslek mensupları konunun önemini vurgulamışlardır.

“Oda yönetiminde yer alması gerekenler belli bir mesleki tecrübeyi bitirmiş, uzun yıllar bu işi yapmış ve emekli olmuş kişiler, o insanlar yönetimde yer almalı. Yani mesleğe katkı sağlayabilecek insanlar odada görev almalı. Belirli bir tecrübeye sahip olması gerekir odada görev alanların...Meslek örgütünden beklentimiz daha tecrübeli kişiler ve gerçekten bu işi yapan SMMM’ler tarafından yönetilmesi gerektiğini düşünüyorum.”(K1)

“Mali müşavirlik belgesini almış her arkadaşım, SMMM odası başkanlığını yapabilir. Yönetimin değişmesi lazım. 3568 Sayılı yasa değişmeli ki meslek örgütünün gücü ortaya çıksın.”(K20)

KOD23. TÜRMOB yönetiminin YMM'den çok SMMM'lerden oluşması gerekliliği

Türkiye'de SM ve SMMM sayısının YMM sayısına oranla daha fazla olmasına rağmen SMMM ve YMM odalarını tek bir çatı altında toplayan TÜRMOB'un yönetiminin ve çeşitli kurullarının üyelerinin genellikle YMM'lerden oluşması katılımcı SMMM meslek mensupları açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Çünkü katılımcılara göre TÜRMOB, genellikle YMM'lerden oluşmasından dolayı SMMM meslek mensuplarının sorunlarını anlama ve yasama organına ileterek çözebilme konusunda yetersiz kalmaktadır. Bundan dolayı SMMM meslek mensupları, özellikle yasama organını ilgilendiren sorunları ile ilgili olarak TÜRMOB'dan istenen çözümleri/sonuçları alamamaktadır. Bu konuda da katılımcılara göre TÜRMOB'un yönetimi Türkiye'deki toplam SM-SMMM ve YMM sayısına göre düzenlenmeli ve/veya yönetimdeki SMMM meslek mensupları ile YMM meslek mensupları birbirinden ayrıştırılmalıdır. Ancak bu şekilde TÜRMOB özellikle yasama organını ilgilendiren konu ve sorunlara daha etkin ve hızlı çözümler üretebilecektir. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının konu hakkındaki söylemleri bu yöndedir.

“TÜRMOB'la ilgili TÜRMOB mali müşavirlerden çok YMM'lerden oluştuğu için aslında istediğimiz sonucu oradan da alamıyoruz. Mesleğimiz olmazsa olmaz bir kemikten, kırılmadığı sürece değer bilinmiyor. Köprü yıkıldığında kıymeti bilinecek, şu an mesleğimizin kıymeti bilinmiyor...YMM'lerin tamamen ayrıştırılması gerekiyor, daha çok onların sözü geçiyor. Görevleri YMM olunca tamamen ayrışıyorlar. YMM'ler bizim işlerimizi tam bilmiyorlar ama bizi yönetmeye çalışıyorlar.”(K1)

KOD24. SMMM odalarının ve TÜRMOB'un üyelerine kaliteli hizmet vermesi gerekliliği

Meslek odalarının ve TÜRMOB'un en önemli görevlerinden biri hiç şüphesiz meslek mensuplarının sorunlarını dinleyerek, bunlara çözüm getirebilmesi ve bazı ihtiyaçlarını karşılayarak gereken hizmeti sağlayabilmesidir. Ancak SMMM meslek mensuplarının sorunlar başlığında (tema) da bahsedildiği üzere bağlı bulunulan meslek örgütleriyle ilgili yaşanan en önemli sorun, gereken hizmetlerin alınamaması noktasında

kendisini göstermektedir. Bu konuda da meslek odalarının ve TÜRMOB'un üzerine düşen görevleri tam yapması ve üyelerinin sorunları ile daha çok ilgilenmesi gerekmektedir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da katılımcılar bu sorun üzerine yoğunlaşmışlar ve çözüm getirilmesi gereken önemli bir konu olduğunu belirtmişlerdir.

“Odalarında kesinlikle bir düzen içerisine katılmalarını ve sorumluluklarını yerine getirmelerini istiyorum. Sadece ayda bir toplanıp, yönetim kurulu ya da başka kurullar toplanıp da ben oturma parası alacağım dememeli, önemli olan üyelerine hizmet vermelidir....Eğer odalar var olacaksa hizmetlerini tam yapmalı.”(K2)

“Bu yasanın [3568 Sayılı meslek yasası] güncellenmesi, odaların işlevlerinin arttırılması, meslektaş üzerindeki denetim mekanizmalarının işletilmesi gerekiyor.”(K19)

KOD25. SMMM Odalarının ve TÜRMOB'un kaliteli eğitimler vermesi gerekliliği

Katılımcı SMMM meslek mensuplarının, meslek örgütü ile ilgili sorunlarından biri de odalar ve TÜRMOB tarafından çeşitli konularda ve farklı zamanlarda düzenlenen mesleki/kişisel eğitimlerin yetersiz kalması ve zamanında yapılmamasıdır. Aynı zamanda bazı eğitimler aktif ve verimli geçmediğinden söz konusu eğitimlere katılan SMMM meslek mensupları açısından faydalı olmamaktadır. Bu bağlamda saha araştırmasına katılan SMMM meslek mensuplarına göre eğitimler faydalı olabilecek düzeye getirilmeli, zamanlaması iyi yapılmalı ve daha aktif ve daha verimli geçecek şekilde düzenlenmelidir.

“Eğitimler gerçekten faydalı olabilecek düzeye getirilmeli. Yani ben yaptım, oldu olmamalı. Sadece yapmış olmak için yapmamalılar....SMMM odasının da TÜRMOB'un da eğitim konusunda destek olmalarını bekliyorum.”(K2)

KOD26. SMMM odalarının ve TÜRMOB'u her konuda üyelerinin fikirlerini alması/sorunlarını dinlemesi ve ona göre kanun koyucuya iletmesi gerekliliği

Özellikle TÜRMOB'un en önemli görevlerinden biri hiç kuşkusuz, odaları dolayısıyla odalara üye olan SMMM meslek mensuplarını ilgilendiren konularda ilgili mercilere görüş bildirmektir. Bu noktada da TÜRMOB yönetimin, odaların dolayısıyla odalara üye olan SMMM meslek mensuplarının sorunlarını dinlemesi ve bu sorunlara

istinaden söz konusu üyelerin fikirlerini/görüşlerini ve çözüm önerilerini dikkate alması önem taşımaktadır. Ancak SMMM meslek mensuplarının meslek örgütünden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında en çok değindikleri konulardan biri, meslek örgütlerinin kendilerinin sorunlarını dinlemeden ve fikirlerine başvurmadan kanun koyucuya görüş bildirmesi ve söz konusu merci ile anlaşma yoluna varmasıdır. Bu bağlamda SMMM meslek mensupları, odaların ve TÜRMOB'un mesleki sorunları dinlemesi ve gerçek anlamda SMMM'lerin fikirlerine başvurması/değer vermesi gerektiğini düşünmektedirler. Çünkü meslek mensuplarına göre ancak bu şekilde var olan sorunlara daha etkili ve daha hızlı çözümler getirilebilecektir. Aynı zamanda bu noktada özellikle TÜRMOB'un yasama organında daha etkili olabilmesi gerekliliği de söz konusu olmaktadır. Çünkü SMMM meslek mensuplarına göre, meslek örgütünden kaynaklanan bir diğer sorun ise, TÜRMOB'un üst merciler, kanun koyucu tarafında yeterince gücünü ve yetkisini kullanmayarak otorite sahibi olamamasıdır. Sonuç olarak da saha araştırmasındaki katılımcılara göre, meslek odalarının ve TÜRMOB'un SMMM meslek mensuplarının sorunlarını dinlemesi, gerçek anlamda fikirlerine başvurması ve ona göre de yasama organına iletmesi gerekmektedir.

“Meslek örgütünün üst bürokrasiye ulaşması gerekiyor. Onların sorunları dile getirmesi gerekiyor. Bunları kavga ederek değil, anlaşarak yapmaları gerekiyor. Her ortamda kavga kültürü var, o yüzden bize de onu da yapmıyorum, bunu da yapmıyorum, bunu da çıkarmıyorum diyerekten bizler eziliyoruz....Tepedeki TÜRMOB ile vergi yasalarındaki uyumsuzluklardan en çok mali müşavirler etkileniyor.”(K6)

“...Odanın yapacağı en güzel şey, bizim sorunlarımızı bir üst kurula, muhatap kamu kurumlarına iletmesi.”(K7)

“Odaların da TÜRMOB'un elinde güç yok, bir şey yapamıyorlar. Karşı taraftaki kurumlar bizi ciddiye alırsa işte o zaman bu işler çözülebilir. TÜRMOB'un beyanname erteletmekten başka işlevi yok. Mecliste daha çok sesimizi duyurmalıyız....Sesimizi duyurmak için örgütlerin bir eylem planı içinde olmaları lazım. Bir eylem yapılıyor, bireysel odalar yapıyor. Tüm örgüt aynı anda yapmalı bu eylemleri.”(K20)

“Gerçekten temsil edilmek istiyoruz (üst makamlarda). Fikir ve görüşlerimize gerçekten önem verilmeli.”(K14)

“Meslek örgütü en başta bu işi çözebilirse, yani meslek örgütü derse ki, ben hiçbir meslektaşına bu işleri yaptırmıyorum derse, tehdit gibi de değil de, biraz da dış gösterme anlamında bizim arkamızda olsa sorun olmayacak ama bizden önce gidip anlaşıyor. Daha sonra bizim fikirlerimizi alıyorlar...TÜRMOB fikirlerimize danışmadan vergi yasalarıyla, kanun koyucuyla işbirliği yapıyor. Mesela enflasyon muhasebesini biz de savunuyorduk ama bu şekilde değildi.”(K5)

KOD27. SMMM odalarının ve TÜRMOB’un üyeler arasındaki haksız rekabeti önlemesi, birlik ve dayanışmayı sağlaması ve üyelerine sosyal yaşamda destek olması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarına göre meslektaşlar arasındaki haksız rekabet sorunu ve buna bağlı olarak birlik ve dayanışmanın sağlanamaması önemli ve meslek örgütleri aracılığı ile çözüme kavuşturulması gereken bir konudur. Çünkü meslek örgütlerinin (SMMM odalarının ve TÜRMOB) en önemli görevlerinden biri meslek mensuplarının birbirleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılarak mesleki disiplini ve ahlakı sağlamaktır. Aynı zamanda meslek örgütlerinin meslektaşlarına sosyal yaşamda da destek olması hem onların motivasyonlarını olumlu yönde etkileyecek hem de iş performansını arttıracaktır. Yapılan saha araştırmasındaki katılımcı görüşlerine göre de söz konusu haksız rekabet ve birlik/dayanışma sorunlarına en etkili çözüm meslek örgütleri tarafından sağlanmalıdır.

“Meslek örgütünden beklentim, birlik ve dayanışma olması. Sorunları dile getiriyorlar ama daha hızlı çözümler gerekli.”(K8)

“...Bir şeyler yapılmaya çalışılıyor ama haksız rekabeti önleyici daha fazla önlemlerin alınması gerekir. Haksız rekabeti önleyici bir takım girişimlerde bulunulmalı.”(K16)

“Odanın yapacağı en güzel şey...sosyal alanda bize daha çok alan yaratması, sosyal hayatta da destek olması gerekiyor.”(K7)

KOD28. SMMM odaları ve TÜRMOB tarafından gereken bilinirliğin ve saygınlığın/itibarın sağlanması/kazandırılması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının toplum tarafından gereken saygınlığı görememesi de onlar için önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu bağlamda ise katılımcı SMMM meslek

mensuplarına göre bu konuya en iyi çözümü getirecek olan kurumlar diğer bir deyişle toplum tarafından bilinirliği ve saygınlığı/itibarı saylayacak olan kurumlar SMMM odaları ve TÜRMOB olacaktır. Aynı zamanda katılımcı meslek mensuplarına göre, SGK, ticaret odaları, borsa gibi kurumlarla ilişkilerin sağlam tutulmasında dolayısıyla bu gibi kurumlar nezdinde gereken itibarın/saygınlığın kazandırılması noktasında meslek örgütlerine önemli görevler düşmektedir. Yapılan saha araştırmasındaki katılımcı görüşleri bu yöndedir.

“3568 Sayılı meslek yasasının gerçekten değiştirilmesi bizim odadan beklentimiz, mali müşavirlik mesleğinde anti sosyallik olduğundan, biz sosyalleşmede geç kalmış bir meslek grubu olduğumuzdan, bu yüzden odaların da bizim sosyalleşmemiz adına ciddi adımlar atması gerekli. Bu çok önemli, kamuda mali müşavir bir açıklama yaptığında, herkes ne demiş diye bakması gerekirken, kimse bizimle ilgilenmiyor. Kamuda basında daha çok yer almalıyız. Mali müşavirler olarak başta maliye, SGK olmak üzere, ticaret odası, borsa gibi birçok kurumla birebir ilişkimiz var. Bu ilişkileri oda aracılığı ile daha sıcak tutmalıyız. Sosyalleşirsek bunlar kendiliğinden gelecek zaten. Ama burada da en büyük görev ve sorumluluk üst birliğimizden olan TÜRMOB’la TBMM’ye düşmektedir. (K19)

“Beni saygın olmaya zorlamalı bağlı bulunduğum oda, birlik.”(K10)

KOD29. SMMM odalarının ve TÜRMOB’un SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarında düzenleme yapması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumluluk alanı dışındaki mükelleflerin diğer işleriyle de ilgilenilmesinden ve diğer sebeplerden dolayı özellikle son zamanlarda iş yükleri bir hayli artmıştır. Buna istinaden katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, meslek örgütleri meslektaşlarının çalışma usul ve esaslarına yeni düzenlemeler getirerek bu soruna çözüm getirebilecektir. Aynı zamanda çalışma usul ve esaslarında yapılacak yeni düzenlemeler ile mesleğe yeni adım atacak olan meslek mensubu adaylarına da gereken maddi ve manevi desteğin verilmesi gerekmektedir. Çalışma usul ve esaslarında yapılacak yeni düzenlemeler ile mesleğin kalitesi arttırılacak, meslektaşların motivasyonları ve iş performansları yükselecek ve aynı zamanda potansiyel meslek mensubu adayları için de mesleğin daha cazip hale getirilmesi sağlanabilecektir. Yapılan bu saha araştırmasın da bir katılımcının bu konu hakkındaki görüş ve söylemleri dikkat çekicidir.

“[Meslek örgütü] büro sahibi bağımız çalışan SMMM’lerin yapması gereken işleri gerekirse belirlemeli, yapmaması gereken işleri de belirlemeli. Gerekirse sınır koymalı (net bir şekilde ifade edilmeli). Bazı işlerin takibinin mali müşavir tarafından yapılması yasaktır denmeli. Bağımlı çalışanlarla ilgili de şu olabilir, en azından görev tazminatı olmalı...Odalar , birlik şunu yapmalı, ücret tarifesi yayımlamakla olmaz, mesela 2 yıllık muhasebe elemanının ücreti 20 bin, şu yıllar arası 25 bin TL gibi ücret skalası düzenlemesi yapılırsa bu problem çözülebilir. Çok stresli bir iş, her geçen gün de zorlaşıyor. Gençlerin de bu mesleğe yönelmesine engel oluyorsunuz. Bence mesleğe çok fazla sorumluluk yükleniyor, çalışan kişi eleman olarak kalmayacak, SMMM olmak isteyecek. Çalışan kişi de bu meslek her geçen gün zorlaşıyor diyecek ve vazgeçecek. Meslek çok stresli ve iş yükü çok fazla...Bu mesleği özendirici/teşvik edici şeyler yapmaları gerekiyor. Odalar da bürolarda çalışan ve aday meslek mensuplarına ücret desteği, ulaşım desteği sağlamalı. Çok zor durumdular. Zaten bürolarda gelirler düşük, sadece büro sahibinin onlara sağladığı imkânlar onlara yetersiz kalır. Bu şekilde meslek mensupları falan yetişmez.”(K16)

3.8.4. Mükelleflere İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri

SMMM meslek mensupları, mükelleflerden kaynaklanan birçok çeşitli sorunla karşı karşıyadır. Devletin mükelleflerden vergisel anlamda talep ettiği görevleri/ödevleri onlar adına gerçekleştiren SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları bu sorunlara istinaden, diğer bir deyişle bu sorunların giderilmesi konusunda bazı beklentileri ve çözüm önerileri de söz konusudur. Yapılan bu saha araştırmasındaki derinlemesine mülakat esnasında da birçok katılımcı, görüşmenin bazı aşamalarında mükelleflere ilişkin sorunlarına istinaden ne tür beklentilerinin olduğunu ve çözüm önerilerinin neler olabileceği konusunda açıklamalarda bulunmuşlardır. Hem kendileri hem mükellefleri için hem de muhasebe bilgisinden faydalanan tüm diğer kesimler için faydalı olabilecek beklentilerini ve çözüm önerilerini açıklayan SMMM meslek mensuplarına göre ise, en önemli beklentiler/çözüm önerileri, diğer bir deyişle en çok vurguladıkları hususlar; “mükelleflerin de bağlı buldukları odalar aracılığı ile sorunlarını dile getirmesi ve hak araması gerekliliği”, “mükelleflerle yaşanan sorunlara karşın iletişim kalitesinin artırılması gerekliliği”, “mükelleflerden bilgi akışının zamanında ve eksiksiz olması gerekliliği”, “mükelleflerin tahsilatlarını zamanında ve eksiksiz yapması gerekliliği”, “mükelleflerin bazı işleri kendilerinin yapması gerekliliği”/SMMM meslek mensuplarına angarya iş

yüklenmemesi gerekliliği” ve “mükelleflerin SMMM meslek mensuplarının uyarılarını dikkate alması ve gereken saygınlığı/itibarını göstermesi gerekliliği” olmuştur.

KOD30. Mükelleflerin de bağlı buldukları odalar aracılığı ile sorunlarını dile getirmesi ve hak araması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının mükelleflerinin de Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) gibi bağlı buldukları odaları/birlikleri bulunmaktadır. Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, mükelleflerin de bağlı oldukları odalar/birlikler aracılığı ile sorunlarını dile getirmesi/çözüm-hak araması gerekmektedir. Bu konuda örneğin, TESK’in kuruluş amaçlarından biri, sorunların çözümü için ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlar nezdinde gerekli girişimlerde bulunmaktır.⁴¹⁷ Benzer şekilde TOBB’un görevlerinden biri de, ülke ekonomisinin geliştirilmesi ve yönlendirilmesi amacıyla resmi mercilere görüş bildirmek ve öneride bulunmaktır.⁴¹⁸ Bu bağlamda nihai olarak TESK VE TOBB gibi meslek kuruluşlarına üye olan mükellefler, diğer kamu kurum ve kuruluşları/resmi merciler ile sorunları olduğunda ya da bu mercilere herhangi bir görüş veya öneride bulunmak istediklerinde bunları yine bağlı buldukları odalar/birlikler aracılığı ile yapabilmektedirler. Çünkü SMMM meslek mensupların bağlı buldukları birlik ya da konfederasyon olan TESK’in TOBB’un kuruluş amaçlarından/görevlerinden biri de, üyelerin sorunlarını, görüş ve önerilerini dinleyerek bunu diğer kamu kurum ve kuruluşlarına/resmi mercilere iletmektir. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcı bu konu üzerine yoğunlaşmış ve mükelleflerin de kendilerini ilgilendiren, kamu kurum ve kuruluşları nezdindeki her soruna bağlı buldukları odalar/birlikler aracılığı ile çözüm bulması gerektiğini savunmuştur.

“Mükellefler de kendi haklarını aramalılar. Burada enflasyon muhasebesi yapılsın dendi, bizler de yaptık. Mükellefler de itiraz etmeliler, mesela enflasyon rakamları gerçek endeksleri yansıtmıyor. Mükelleflerin de kendi

⁴¹⁷ WEB_81. Türkiye Esnaf Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) Amaç ve Görevleri, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) web sitesi, <https://www.tesk.org.tr/view/menu/goster.php?Guid=9196fadc-f1d9-11e9-b001-54213e5f8f01> (21.11.2024)

⁴¹⁸ WEB_82. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Kuruluşu/Görevleri/Organları, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) web sitesi, https://www.tobb.org.tr/Sayfalar/Kurulus_Gorev_Organ.php (21.11.2024)

odaları var ve bizim odalarımızdan daha güçlüler. TOBB, ticaret odaları, sanayi odaları gibi, onların da bastırıp mücadele etmesi gerek bizden önce. Biz aracıyız, yap diyorlar yapıyoruz, yapma diyorlar yapmıyoruz. Biz mücadele ediyoruz ama onda da tek başınayız. Bir tarafta kamu kurumunda memurlar var, mükellef de benim işverenim, bu yüzden mükelleflerin ve mükelleflerin bağlı oldukları odaların da mücadele etmesi lazım. Mükelleflerin de kendi odaları vasıtasıyla sorunlarını dile getirmesi gerekiyor.”(K5)

KOD31. Mükelleflerle yaşanan sorunlara karşın iletişim kalitesinin artırılması gerekliliği

SMMM meslek mensupları, muhasebe hizmet ücretlerinin tahsilatı/bilgi ve belge akışı konuları başta olmak üzere birçok hususta mükellefleriyle sorun yaşayabilmektedirler. Katılımcı SMMM meslek mensupları bu konuda hangi sebepten kaynaklanıyor olursa olsun, mükelleflerle bir sorun yaşadıklarında bu sorunun karşılıklı anlayışla ve etkin iletişim yollarıyla çözülebileceğine dikkat çekmektedirler. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının konu hakkındaki görüş ve söylemleri bu yöndedir.

“Bunu da [mükelleflerle yaşanan tahsilat sorunları] en düşük düzeye indirmek bizim elimizde. Karşılıklı anlayışla ve iletişimle çözülebiliyor. Ben çok fazla tahsilat konusunda problem yaşamıyorum ama genç arkadaşarımdan yaşayan çok fazla.” (K6)

KOD32. Mükelleflerden bilgi akışının zamanında ve eksiksiz olması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının bir görevi de mükelleflerden gerekli bilgi ve belgeleri doğru bir şekilde/zamanında ve eksiksiz temin etmektir. Bu bağlamda meslek mensuplarının doğru, zamanında ve eksiksiz temin ettiği bilgi ve belgeleri hata yapmadan gerekli usul ve esaslar dâhilinde muhasebe kayıtlarına alması gerekmekte ve yine kayıtlara aldığı bu bilgi ve belgeleri kanunda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı’na iletmesi/aktarması gerekmektedir. SMMM meslek mensuplarının bilgi ve belgeleri kayıtlara alma ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’na iletme/aktarma noktasında mükelleflerden söz konusu bu bilgi ve belgelerin doğru bir şekilde, zamanında ve eksiksiz temin edebilmeleri konusu önem kazanmaktadır. Çünkü SMMM meslek mensupları ancak mükelleflerden doğru bilgi ve belgeyi zamanında ve eksiksiz olarak temin edebilirlerse, doğru/olması gereken muhasebe kayıtlarını oluşturabilecek ve Hazine ve Maliye

Bakanlığına da gereken bildirimleri yapabilecektir. Aynı zamanda SMMM meslek mensuplarının bilgi ve belgeleri muhasebe kayıtlarına alma ve vergi idaresine gerekli bildirimleri yapma noktasında zamanı iyi yönetmeleri de diğer önemli bir konudur. Çünkü VUK'a göre mükelleflerden temin edilen bilgi ve belgeler belirli bir zamana kadar yasal defterlere kaydedilmeli ve beyannameler aracılığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirilmelidir. Bu bağlamda yine mükelleflerden bilgi ve belgelerin zamanında temin edilmesi hususu önem kazanmaktadır. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da birden fazla katılımcı bu konu üzerine yoğunlaşmış ve beklentilerini açıklamışlardır.

“...Evrakları zamanında getirmeleri mükelleflerden beklentimiz.”(K10)

“Mükelleflerden beklentilerimiz, bilinçli olmaları, açıklayıcı olmaları gerekiyor. Mükelleflerin zamanında hareket etmesi beklentiler arasında.”(K8)

“Mükellef daha bilinçli olup, bize daha çok yaklaşırsa, veri akışında net olursa (bazı şeyleri bizden saklamaya çalışıyorlar). Mali müşavirden bile saklıyorlar. Mükelleften alacağımız düzgün verileri, düzgün aktarmakla sorumluyuz. Düzgün aktarmazsak bizim de sorumluluğumuz var orada. Yani mükelleflerin sorumlulukları bize zamanında ulaşmaları, son gün son dakika ulaştıkları anda hiçbir şey yapamıyoruz, elimiz, kolumuz bağlanıyor.”(K6)

KOD33. Mükelleflerin tahsilatlarını zamanında ve eksiksiz yapması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının mükelleflerle olan ilişkilerinde yaşadıkları sorunlardan biri de, söz konusu mükelleflerin muhasebe ücretleri konusunda pazarlık yapmaları ve ücretlerin ödemelerini de geciktirmeleridir. Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere her ne kadar SMMM ve YMM Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik gereğince her yıl asgari ücret tarifesi yayımlansa da normal piyasa şartlarında mükelleflerin pazarlık gücünden dolayı bu tarife uygulanamamakta ve nihayetinde belirlenen ücretlerde SMMM meslek mensupları tarafından tahsil edilememektedir. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının mükelleflerle ilgili en önemli beklentilerinden biri muhasebe ücretlerinin tahsilatını zamanında ve eksiksiz olarak yapabilmektir. Bu konu meslek mensuplarının iş performansları ve motivasyonları için de önemli bir konudur. Yapılan bu saha araştırmasındaki katılımcı görüşleri de bu beklenti konusunda bilgi vermektedir.

“...Tahsilatların düzgün yapılması mükelleflerden beklentimiz.”(K10)

KOD34. Mükelleflerin bazı işleri kendilerinin yapması gerekliliği/SMMM meslek mensuplarına angarya iş yüklememeleri gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının özellikle göre ve sorumluluk alanları dışındaki, mükelleflerin diğer işleriyle de ilgilenmek zorunda kalmaları, onlar için önemli bir mesleki sorunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda ise, SMMM meslek mensupları kendi görev ve hizmet tanımları içinde olmayan ve aslında direkt olarak mükelleflerin kendilerini ilgilendiren bazı işleri üstlenmemeleri gerektiğini, diğer bir deyişle mükellefler tarafından kendilerine angarya iş yüklenmemesi gerektiğini düşünmektedirler. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının konu hakkındaki söylemleri bu beklentiye desteklemektedir.

“...Mükelleflerden beklentimiz, mükellefler kendileri yapabilecekleri işleri kendileri yapsınlar.”(K10)

KOD35. Mükelleflerin SMMM meslek mensuplarının uyarılarını dikkate alması ve gereken saygınlığı/itibarını göstermesi gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının uyarılarının mükellefler tarafından dikkate alınmaması ve dolayısıyla meslek mensuplarının gereken saygınlığı/itibarını görememeleri konusu da mükelleflerden kaynaklı bir diğer sorun olarak dikkati çekmektedir. Çünkü bazı durumlarda, SMMM meslek mensupları muhasebe ve SGK ile ilgili önemli konular için mükelleflerine uyarıda/bilgilendirmede bulunsa da bu uyarılar mükellefler tarafından dikkate alınmamakta ve sonucunda da cezai yaptırımlar hem mükelleflerin kendisi açısından hem de meslek mensubu açısından daha ağır olabilmektedir. Dolayısıyla SMMM meslek mensuplarının beklentilerinden biri de mükelleflerin yapılan bilgilendirme ve uyarıları dikkate alması ve bu bağlamda da onlar nezdinde gerekli saygınlığı/itibarını kazanabilmektir. Yapılan bu saha araştırmasındaki katılımcı görüşleri de bu beklentinin varlığını göstermektedir.

“Mesleki itibar olmalı hem mükellef açısından hem de kamu açısından, rapor ve vergilendirmede itiraz etmesin mükellef. Mükellef her şeye onay vermeli.”(K13)

3.8.5. Mesleğe İlişkin Diğer Temel Beklentiler ve Çözüm Önerileri

Yapılan bu saha araştırmasında, SMMM meslek mensuplarının vergi yasasına, kamu kurum ve kuruluşlarına (GİB, defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri, SGK vb.), meslek örgütüne (Denizli SMMM odası, TÜRMOB) ve mükelleflere ilişkin beklentilerinin ve çözüm önerilerinin dışında açıklamış oldukları diğer farklı beklentileri ve çözüm önerileri de bulunmaktadır. Yapılan bu saha araştırmasındaki derinlemesine mülakat esnasında birçok katılımcı, görüşmenin bazı aşamalarında ifade ettikleri bu beklentileriyle ve sorunlara ilişkin çözüm önerileri ile aslında mesleğin ve meslek mensuplarının gelişmesine katkıda bulunabilecek tavsiyelerde bulunmuşlardır. SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları çeşitli sorunlara istinaden ve yine mesleğin gelişmesi yönünde ifade ettikleri beklentilerine ve çözüm önerilerine “Diğer Temel Beklentiler ve Çözüm Önerileri” başlığı altında değinilmiştir. Hem kendilerini, hem muhasebe bilgisinden faydalanan diğer kesimleri ilgilendiren ve aynı zamanda mesleğin gelişmesine de katkıda bulunabilecek beklentilerini ve çözüm önerilerini ifade eden SMMM meslek mensuplarının bu bağlamda en çok değindikleri hususlar; “3568 Sayılı yasanın tekrar gözden geçirilerek günümüz şartlarına uyarlanması gerekliliği”, “SMMM’lerin danışmanlık/müşavirlik hizmetini de vermeleri gerekliliği”, “SMMM meslek mensuplarına Yeşil Pasaport (Hususi Pasaport) hakkının tanınması gerekliliği”, “Mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının üyelerine gereken bilgilendirmeyi yapması/eğitimleri vermesi gerekliliği”, “Türkiye’de mali müşavirlik mesleğine bağlı alt uzmanlık alanları olan/farklı ihtisas konularına sahip meslek gruplarının oluşturulması gerekliliği (kurumsallaşma gerekliliği)” ve “SMMM meslek mensuplarının ve stajyerlerinin devlet tarafından desteklenmesi gerekliliği konuları olmuştur.

KOD36. SMMM eğitiminin üniversiteden başlayarak verilmesi gerekliliği (üniversitelerde SMMM ile ilgili seçmeli derslerin müfredata konulması gerekliliği)

Türkiye’de üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerine bağlı; iktisat, işletme, maliye ve kamu yönetimi gibi lisans bölümleri bulunmaktadır. Ayrıca yine söz konusu üniversitelerin çeşitli meslek yüksekokullarına bağlı muhasebe ve vergi bölümleri ve finans-bankacılık ve sigortacılık bölümleri de bulunmaktadır. Nitekim 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 5.

maddesine göre, SMMM adaylarının “*hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullarından veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmaları gerekmektedir.*”⁴¹⁹ Ancak her ne kadar SMMM olabilmek için söz konusu bölümlerden mezun olmak yeterli olsa da bu bölümlerde verilen teorik eğitimler/dersler sadece konuyla ilgili temel bilimleri içermekte ve üniversitelerde tamamıyla serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğine yönelik detaylı ders müfredatı içeren herhangi bir bölüm veya seçmeli ders bulunmamaktadır. Böyle bir durumda da SMMM adayları, söz konusu bölümlerden mezun olduktan sonra sadece temel bilimler hakkında bazı teorik bilgilere sahip olarak mesleğe adım atmaktadırlar. Bu şekilde sadece temel teorik dersleri tamamlayarak mesleğe atılan SMMM adayları ise başladıkları muhasebe bürolarında ya da şirketlerin muhasebe departmanlarında hem kendileri mesleği öğrenme ve icra etme noktasında zorlanmakta hem de bağlı oldukları SMMM’ler mesleği öğretme ve kendilerine bir takım işleri teslim etme noktasında sorun yaşamaktadırlar. Bu bağlamda da üniversitelerde sadece serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği üzerine eğitim veren ve uygulama ağırlıklı bölümlerin oluşturulması ya da seçmeli derslerin müfredata alınması bir gereklilik haline gelmektedir. Böylece nitelikli SMMM adayları mesleğe ilk adım attıklarında zorlanmayacak ve mesleği kısa sürede öğrenip icra etmeleri kolaylaşacaktır. Aynı zamanda aday meslek mensuplarının çalışma hayatlarında bağlı olacakları SMMM meslek mensuplarının da daha fazla emek ve zaman harcamasına gerek kalmayacaktır. Yapılan bu saha araştırmasında bir katılımcının görüş ve önerileri bu yöndedir.

“Üniversitelerde bir bölümümüz bile yok (lisans bölümü). İktisadi ve İdari Bilimler fakültesinin (İİBF) farklı dallarında yetişmiş, sınavlarla, stajlarla mesleği öğrenmeye çalışıyoruz....Mesela lisansta sadece mali müşavir yetiştiren üniversiteler olmalı. Mesela ziraat mühendisi okulu bitirince mesleği öğrenmiyor. Bizler ise okuldan mezun olup mesleğe atılınca mesleği öğreniyoruz. Mesleği öğrenmek için sınavlara, stajlara dâhil oluyoruz, tekrar süreçler başlıyor. Lisans eğitiminden başlayarak aslında mali müşavirlik için

⁴¹⁹ WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

eğitimler başlamalı....Mali müşavirlik eğitimi lisanstan başlayarak devam etmeli.”(K1)

KOD37. 3568 Sayılı Yasanın tekrar gözden geçirilerek günümüz şartlarına uyarlanması gerekliliği

13.06.1989 tarihinde 20194 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden bu zamana kadar çok uzun bir süre geçmesine rağmen, söz konusu yasada önemli bir değişiklik/güncelleme yapılmamıştır. Dolayısıyla o yıllardaki Türkiye’nin sosyal ve ekonomik yapısına uygun olarak hazırlanan 3568 Sayılı meslek yasasının günümüz şartlarına uyarlanması ve sonuç itibari ile tekrar gözden geçirilerek güncellenmesi bir gereklilik olarak görülmektedir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da birden fazla katılımcı SMMM meslek mensubu, gerek kendilerine tanınan hak ve yetkilerin yeniden tanımlanması genişletilmesi için gerek bağlı buldukları odaların ve birliğin organizasyon yapıları ile çalışma usul ve esaslarının yeniden belirlenmesi için gerekse de mesleğe giriş şartlarının tekrar gözden geçirilmesi için, 3568 Sayılı meslek yasasının günümüz şartlarına uygun olarak tekrar revize edilip, düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedirler.

“SMMM’lerin hak ve yetkilerini düzenleyici yasaların getirilmesi gerek. Yani 3568 Sayılı yasanın tekrar revize edilip, günümüz şartlarına uyarlanması çok önemlidir.”(K2)

“...Bir yandan da 3568 Sayılı yasanın günün şartlarına uyarlanması gerekiyor. Odaları yönetmeye bu mesleğe yön vermeye gönüllü (iddialı) kişiler var. Biraz bu işlere yoğunlaşmaları gerekiyor. Misyon ve vizyon önemli” (K15)

“1989 yılı yasasıyla 2024 yılında mali müşavirlik yapmaya çalışıyoruz o yüzden 3568 Sayılı yasanın güncelleme uygun bir şekilde yeniden ele alınması gerekir....Mali müşavirlik mesleğine hukuktan mezun olan da, maliyeden mezun olan da, işletmeden mezun olan da, kamu çalışma ekonomisi mezunu olan da mali müşavir adayı olabiliyor. Bunun 3568 Sayılı yasa ile kısıtlanması gerekiyor. 3568 Sayılı yasa ile bunlar da güncellenmeli.”(K19)

“Ben 3568 Sayılı yasanın değişmesi gerektiğini düşünüyorum. Çünkü 3568 nolu yasada YMM’ler ve SMMM’ler var. Her şey adaletsiz. TÜRMOB yönetiminde biz 3 kişi ile YMM’ler 5 kişiyle temsil ediliyor. YMM benim derdimi anlamıyor. Benim sorunumu anlamayan YMM benim sorunumu nasıl çözecek?”(K20)

KOD38. SMMM'lerin danışmanlık/müşavirlik hizmetini de vermeleri gerekliliği

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik unvanının içeriğinden de anlaşılacağı üzere, SMMM meslek mensuplarının görevlerinde biri de mükelleflerine ve muhasebe bilgisinden faydalanan kişi ve kurumlara müşavirlik/danışmanlık hizmetini sunmaktır. Bu bağlamda ise, SMMM meslek mensupları, gerek iş yoğunluklarının fazla olmasından dolayı, gerek kamu kurum ve kuruluşları ile mükelleflerin angarya işlerini üstlenmelerinden dolayı gerekse de sık değişen/güncellenen mevzuatı sürekli takip etmeleri gerektiğinden dolayı görev tanımlarında yer alan müşavirlik/danışmanlık hizmetini tam anlamıyla yerine getirememektedirler. Aynı zamanda SMMM meslek mensuplarının başta mükellefler ve toplumdaki diğer bireyler tarafından sadece muhasebe kayıtlarını yapan, vergi hesaplayan ve beyanname hazırlayan kişiler olarak algılanmalarından dolayı da söz konusu SMMM meslek mensupları müşavirlik/danışmanlık hizmetini verebilmek için yeterince imkan bulamamaktadırlar. Sonuç olarak müşavirlik/danışmanlık hizmetini yerine getirememek SMMM meslek mensupları açısından önemli bir mesleki sorun olup, gerek yasal düzenlemelerle gerekse diğer uygulamalar aracılığı ile söz konusu hizmetin yerine getirilebilmesi sağlanmalıdır. Yapılan bu saha araştırmasındaki katılımcı görüşleri de bu sorunun varlığı üzerine yoğunlaşmakta ve çözüm getirilmesi gereken bir konu olduğunu vurgulamaktadırlar.

“Meslektaşlarımız danışman, çözüm ortağı. İş adamlarının yol göstericileri mali müşavirlerdir. O yüzden mali müşavirler önemli.”(K15)

“SMMM'ler biz sadece kayıt işleyen, beyanname hazırlayan kişiler değiliz. Devlet müşavir demiş, müşavir demek danışman demek.”(K2)

KOD39. SMMM meslek mensuplarının görüş ve önerilerine önem verilmesi gerekliliği

SMMM meslek mensupları gerek vergi yasalarının çıkarılması ve uygulanması aşamasında kendilerinin görüş ve önerilerinin alınmamasından dolayı gerekse de mükelleflerine yaptıkları uyarıların dikkate alınmamasından dolayı birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadırlar. Söz konusu meslek mensupları, bu sorunun çözümü noktasında ise, kendi görüş ve önerilerinin dikkate alınması gerektiğini diğer bir deyişle fikirlerine danışılması gerektiğini düşünmektedirler. Çünkü SMMM meslek mensuplarına göre,

meslekle ilgili sorunların belirlenmesi ve çözümü noktasında kendilerinin sunmuş olduğu görüş ve önerilerin dikkate alınması ve değerlendirilmesi sayesinde daha hızlı ve etkili sonuçlara ulaşılabilecektir. Yapılan bu saha araştırmasında bir katılımcının bu husustaki detaylı açıklaması konunun önemini ve gerekliliğini vurgulamaktadır.

“Fikirlerimize, görüşlerimize çok da önem verilmiyor....Bu durumda maliyenin ustalık ve çıraklık fırın yeri muhasebeciler. Çünkü birebir işletmelerin muhasebe süreçlerini yürüten mali müşavirler. Hem mükellef odaklı sorunların çözümünde de istişare yapılmış olsa daha sağlıklı ve daha doğru sonuçlara ulaşılabilir. Tüm kamu açısından daha iyi yerlere geleceğimize inanıyorum. Fikirlerimize, görüşlerimize önem verilirse çok daha iyi sonuçlar alınabilir.”(K9)

KOD40. SMMM meslek mensuplarına Yeşil Pasaport (Hususi Pasaport) hakkı tanınması gerekliliği

Yeşil pasaport (hususî pasaport) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına belirli şartlar altında verilen ve birçok ülkeye vizesiz seyahat imkânı sağlayan bir pasaport türüdür ve genellikle devlet memurlarına, emekli kamu görevlilerine ve belirli şartları sağlayan aile üyelerine verilmektedir. Yeşil (Hususi) Pasaport, sahiplerine birçok ülkeye vizesiz seyahat etme imkânı sunduğundan uluslararası seyahatlerde büyük kolaylık sağlamaktadır. Böylece sık seyahat eden kamu görevlileri ve aileleri için hem vizesiz seyahat açısından hem de sunduğu yasal kolaylıklar açısından avantajlı bir pasaport türüdür.⁴²⁰ Yeşil (Hususi) Pasaportların kimlere verilebileceği konusu 24.07.1950 tarihli ve 7564 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5682 Sayılı Pasaport Kanunu’nda detaylıca açıklanmıştır.⁴²¹ Ancak yarı kamusal memur statüsündeki SMMM meslek mensupları bu kanun gereğince yeşil (hususî) pasaport alabilecek kişiler arasında sayılmamıştır. SMMM meslek mensuplarına ise, özellikle zaman zaman yut dışı bağlantılı işlerde görev almalarından dolayı ve yurt dışında düzenlenen eğitimlere, seminerlere ve toplantılara katılabilmek için kendilerine de Yeşil (Hususi) Pasaport hakkı tanınması gerektiğini

⁴²⁰ WEB_83. Yeşil Pasaport Nedir?, Teşvik Akademi (Dijital Teşvik Merkezi) web sitesi, <https://tesvikakademi.com/bilgi-merkezi/yesil-pasaport-nedir> (24.11.2024).

⁴²¹Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_84. 5682 Sayılı Pasaport Kanunu, 24.07.1950 tarihli, 7564 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7564.pdf> (24.11.2024).

düşünmektedirler. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında birçok katılımcı SMMM meslek mensubu bu konunun önemini vurgulamışlardır.

“Yeşil Pasaport olmalı.”(K14)

“Bu meslekte bizim hakkımız yeşil pasaport... Bizim de olmalı. Bu durumda diğer ülkelere gidip, vergisel olsun, işleyiş vs. bunları da incelememize olanak tanıyacak yeşil pasaport bizim hakkımız. Bunların bize tanınması lazım.”(K12)

“SMMM’ler yurt dışına gidebilmeli. Yeşil Pasaport verilmeli. Yurt dışı seminerlere, eğitimlere, toplantılara gidebilmeli.”(K15)

“Örneğin Yeşil Pasaport konusu yıllardır meclis raflarında duruyor. Biz SMMM’ler yarı kamu görevlisiyiz. Bize niye vermiyorsunuz. Bize de yeşil pasaport verilmeli.”(K20)

KOD41. Mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının üyelerine gereken bilgilendirmeyi yapması/eğitimi vermesi gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının mükelleflerinin bağlı buldukları odalar/birlikler olan TESK ve TOBB gibi üst kuruluşların en önemli görevlerinden biri de üyeleri olan kişi ve kurumların gereken her türlü mesleki eğitimi ve desteği sağlamaktır. Bu bağlamda da SMMM meslek mensupları mükelleflerinin bağlı buldukları meslek odalarının onları özellikle vergisel konularda,, dolayısıyla vergi kanunları hakkında bilgilendirmesi ve eğitmesi gerektiğini düşünmektedirler. Çünkü meslek odaları tarafından ancak bu şekilde eğitimler verilirse(bilgilendirmeler yapılırsa mükellefler vergi yasalarını daha net anlayabilecek ve dolayısıyla SMMM meslek mensupları da uygulama aşamasında mükelleflerle daha sorun yaşayacaktır. Yapılan bu saha araştırmasında da bazı katılımcılar tarafından konunun önemi vurgulanmıştır.

“Mükelleflerden ziyade mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının mükellefleri eğitmesi gerekiyor. Mükellefleri kendi işimiz çerçevesinde eğitmeye çalışıyoruz, bilgilendirmeye çalışıyoruz ama mükelleflerin tabi olduğu odalar da bunlarla ilgili bilgilendirme veya eğitim göremiyoruz. En son yaşadığımız olayda Ankara’ya gidip miting düzenliyoruz, uygulamanın yanlış olduğunu anlatmaya çalışıyoruz, mükelleflerin hakkını savunuyoruz ama meslek odalarına bakıyoruz, her şey bittikten sonra ancak onlar farkına varıyor. Mükellefler bilgilendirildiğinde onlardan herhangi bir şey istememize gerek kalmayacak, zaten onlar da işin gereğini ya da prosedürünü öğrendikten sonra

bizim ekstra bir talepte bulunmamıza gerek kalmayacak. Mükellef şunu diyor, biz odaya gidiyoruz, kayıt yaptırıyoruz, aidat ödüyoruz, geri dönüşü nasıl? Nerede?”(K12)

“Bağlı bulunulan odaların mükellefleri eğitmesi lazım.”(K17)

KOD42. Türkiye’de mali müşavirlik mesleğine bağlı alt uzmanlık alanları olan/farklı ihtisas konularına sahip meslek gruplarının oluşturulması gerekliliği (kurumsallaşma gerekliliği)

Türkiye’de mali müşavirlik mesleği, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) olmak üzere iki farklı meslek grubu tarafından icra edilmektedir.3568 Sayılı meslek yasasında da SMMM’lerin ve YMM’lerin görevleri birbirinden farklı olarak ifade edilmiş ve bu unvanlara sahip olabilme şartları da ayrı ayrı belirtilmiştir. Dolayısıyla meslekte SMMM ve YMM ayrımı bulunmaktadır. Ancak bu ayrımın kalkması gerektiği ve meslekte kurumsallaşmanın olması gerektiği konusu bir katılımcı tarafından önemle vurgulanmıştır. Katılımcı SMMM meslek mensubuna göre kurumsallaşmaya bağlı olarak mali müşavirlik mesleğinde alt uzmanlaşma alanları oluşturulması gerekmektedir. Buna bağlı olarak da, örneğin bir grup mali müşavir muhasebe kayıtlarını oluşturup yasal defterleri tutarken bir grup mali müşavir de tasdik hizmeti verebilme veya arabuluculuk hizmeti gibi hizmetlerde bulunabilmelidir. Böylece mali müşavirler daha kurumsal bir yapı içerisinde mesleği icra edebilecek ve daha düzenli bir yapı oluşturulabilecektir.

“Dünyada yeminli mali müşavirlik müessesesi Türkiye dışında yok, dolayısıyla Türkiye’de olması gereken, ideal olan mali müşavirlik mesleği ve örgütün altında farklı işleri yapan ihtisas konuları olan görev paylaşımı yapan bir meslek grubu olması lazım. Ama Türkiye’de yeminli mali müşavirlik odaları ayrı, bunların çalışmaları farklı...Örgütün içinde kendini ispat eden SMMM’ler var ve SMMM ve YMM ayrımının kalkmış olması gerekiyor. Mesleğin içinde uzmanlaşma, ihtisaslaşma olması gerek. Herkes her şeyi yapamıyor, kurumsallaşmamız gerekiyor. Bir grup mali müşavir tasdik hizmeti verebilir, bir grup defter tutabilir, bir grup başka işler yapabilir. Bu cesareti aslında kamu idareleri göstermeli. İhtiyaç duyulan alanlarda, en önemlisi arabuluculuk. Adalet Bakanlığı uzlaştırma müessesesini koydu, bunun yanında o zaman belli hukuk öğrenimi alan meslek gruplarından da yararlanalım...Zamanında mali müşavirlere de verildi bu yetki, o zamanlar da

belli gruplar tarafından karşı çıktı. Artık yargıya taşınmadan, bazı konular zaman almadan kolay yöntemlerle bu camiaya katkı sunar oldu. Mesela iş ve ticaret davalarında zaten bizim meslektaşlarımızın hazırladığı bilirkişi raporlarıyla yargı karar veriyor. Bu bilirkişilik raporu çok rahat bir şekilde arbuluculuğa dönüştürülebilir.”(K15)

KOD43. SMMM meslek mensuplarının farklı görev ve hizmetlerde de bulunabilmesi gerekliliği

3568 Sayılı meslek yasasının 2. maddesinde⁴²² muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu diğer bir deyişle SMMM’lerin görevleri genel hatları ile ifade edilmiştir. Ancak bazı durumlarda SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları yetkinlikler sebebiyle farklı görevleri de üstlenmeleri gerekebilmektedir. Çünkü bazı sorunların daha hızlı, daha kolay yoldan çözümlenebilmesi için SMMM’lerin bilgi ve tecrübesine ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim bir katılımcı SMMM meslek mensubunun bu konu hakkında verdiği örnekler kayda değer niteliktedir.

“Bugün toplumda yaşanan sıkıntılar var. Özellikle sosyal medyada ya da yazılı görsel medyada bunu çok görüyoruz, sitelerde yüksek aidatlardan bahsediliyor. Bu sorunun çözümü, örnek devletin müfettişleriyle çözelim ya da şöyle yapalım diyorlar, yöneticiye bırakalım şeklinde. Ashında bunu mali müşavirler yapmalı. Bir kez buranın defterleri, hesap kitapları mali müşavir tarafından yapılmalı. Gelir-gider defterleri tutuluyor, gelir-gider defterleri tutmak bazı şeyleri gizlemek demektir. Ama bunun yanı sıra bilanço defteri tutmak gerekiyor. Alacak verecek, kim borçlu? kim alacaklı? Nereden geldi? Nereye gitti? Bilinmesi gerekiyor. Dolayısıyla hiçbir gizleme olmaz. Aidat yerinde tespit edilir, nereye harcanmış bu yerinde denetlenir. Böyle bir sistem gelmeli, mali müşavirlerden yararlanılmalı. Yasaya bile gerek yok. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın basit bir düzenlemesiyle çok rahat bir şekilde yapılabilir. Kira uyuşmazlıkları da buna bir örnek, notere gidiliyor, mahkemeye taşıyor konu. Bunda da mali müşavirlerden yararlanılmalı. Sorunun % 50’den fazlası rahat çözülür.... Mesela kira uyuşmazlıkları önemli bir sorun. Mali müşavirlerden birçok konu hakkında yararlanılması lazım. Mesleğin gelişmesi, sürdürülebilmesi noktasında devlet bizden yararlanmalı, bizi desteklemeli.”(K15)

⁴²² Ayrıntılı bilgi için bakınız: WEB_33. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi.

KOD44. SMMM meslek mensuplarının ve stajyerlerinin devlet tarafından desteklenmesi gerekliliği

SMMM meslek mensupları mükellefleri ile yaşadıkları muhasebe ücretlerinin belirlenmesi ve tahsilatı konusundaki sorunlarından dolayı, bürolarında çalışan muhasebe elemanlarına yeterli ücreti verememekte ve zorunlu giderlerini de karşılayamamaktadır. Hem kira, ısınma, elektrik ve su gibi zorunlu giderlerini karşılamak zorunda olan hem de çalıştırdıkları personele yeteri kadar ücret veremeyen SMMM meslek mensuplarına göre, diğer meslek gruplarında olduğu gibi devletin SMMM mesleğini ve meslek mensuplarını her açıdan desteklemesi gerekmektedir. Yerine getirdikleri görevleri ve sahip oldukları sorumlulukları nedeniyle bir bakıma kamu hizmeti veren ve kamu sorumluluğu üstlenen SMMM meslek mensupları yaşamış oldukları maddi zorluklardan dolayı bazı durumlarda muhasebe bürolarında çalışması gereken stajyer meslek mensubu adaylarını kabul edememekte bu durumdan dolayı da mesleğe yeni adım atacak olan kişiler SMMM adayı olmaktan imtina edebilmektedirler. Hem bu tür durumların önüne geçilmesi için hem de yarı kamusal memur statüsündeki SMMM meslek mensuplarının çalışma hayatlarını kolaylaştırabilmek için devletin kaynaklarını kullanarak SMMM meslek mensuplarını ve stajyer SMMM adaylarını desteklemesi gerekmektedir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da katılımcılar bu yönde görüşlerini iletmişlerdir.

“Stajyerlerimiz başta olmak üzere meslek camiamızı devlet desteklemeli. Ziyaretlerde de dile getiriliyor, maliyenin parasız memuru pozisyonundayız. Devlet vergi mükelleflerini de desteklemeli, mali müşavirlik müessesesini de desteklemeli. Bu destek diğer kurumlar da fazlasıyla var. Sağlıkçılarda var, Sağlık Bakanlığı sağlık müessesesini, eczaneleri destekliyor. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı mimarları ve mühendisleri destekliyor. Adalet Bakanlığı... avukatlık kanununda 20 kusur madde var, avukatlık kanunu tamamen yetki üzerine ve bu mesleğin gelişmesi, güncellenmesi ve kamu yararına gelişmesi noktasın –da her türlü tedbir alınmış. Hemen hemen her yıl yeni bir hak veriliyor, yeni bir düzenleme yapılıyor. Ama bizim mesleğimizde aynı şeyleri bekliyoruz. Kamu yararını ilgilendiren ve kamu adına hareket eden bir meslek olduğumuz için destek bekliyoruz. Özellikle stajyerlerimize destek bekliyoruz. Devlet birçok kaynaktan tasarruf ediyor, bize de destek sağlamalı. Mali müşavir olmaktan imtina eden (kaçınan) insanlar var.”(K15)

Bürosu olan kişilere de kira desteği verilebilir, ısınma desteği, personel desteği olabilir. Bunlarla ilgili girişimde bulunması gerekiyor devletin.”(K16)

KOD45. Mükelleflerde ve toplumda vergi bilincinin oluşturulması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarına göre, mükelleflerden kaynaklı en önemli sorunların başında; söz konusu mükelleflerin vergi yasaları konusunda eğitim ve bilinç seviyesinin düşük olması ve bu mükelleflerin bazı vergileri gereksiz görerek, tahakkuk eden vergileri ödeme konusunda isteksiz davranmaları gelmektedir. Bu bağlamda da devlet ve kamu kurum-kuruluşları tarafından mükelleflerde ve tüm toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşturulması gerekmektedir. Özellikle son zamanlarda sık sık gündeme gelen vergi ve SGK afları ile matrah artırımlarından dolayı mükelleflerde vergi ödeme konusunda isteksizlik meydana gelmekte ve dolayısıyla da vergi bilinci ve ahlakı olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu durumların engellenmesi ve tüm toplumda vergi bilincinin ve ahlakının oluşturulması konusunda devlete ve kamu kurum kuruluşlarına önemli görevler ve sorumluluklar düşmektedir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında da sorunun önemli bir boyutta olduğu tespit edilmiş ve özellikle devlet tarafından çözüm getirilmesi gereken bir konu olduğu gündeme getirilmiştir.

“Öncelikle topluma vergi bilinci aşılanmalı ki mali müşavirlikle birlikte mükellef de bu işte sorumluluk sahibi olsun... Topluma vergi bilincinin aşılanması lazım. İlköğretimden lise mezuniyete kadar belki de öğretilmesi lazım. Bu aşılanmalı ki bu bilinçle bireyler/mükellefler hakkını arayabilsin. Her 2 yılda bir SGK affı, vergi affı çıkarılıyor, insanlar parasını başka yerlerde değerlendirmeye başlıyorlar, bunu daha uygun görüyorlar. Türkiye’de inceleme oranı da düşük olduğu için 2 sene sonra matrah artırımını çıkar, sevabıyla günahıyla kapatırız diye düşünüyorlar....Seçim dönemlerinde bunların çoğu çıkıyor. Vergi bilinci, vergi ahlakı oluşmuyor. 100 mükelleften 10 tanesinde bu ahlak var, 90’nda yok.”(K17)

KOD46. SMMM uzmanlık alanlarına göre defter tutma sayılarının sabitlenmesi gerekliliği

Mali müşavirlik mesleğinde alt uzmanlık alanlarının oluşturulması gerekliliğine ve dolayısıyla meslekte kurumsallaşma konusunda adımlar atılması gerekliliğine daha önceki beklentiler ve çözüm önerileri kısımlarında detaylıca değinilmiştir. Burada bir diğer önemli husus ise, SMMM meslek mensuplarının uzmanlık alanlarına göre mükellef

sayılarına/defter tutma sayılarına bir sınırlama getirilmesi gerekliliğidir. Diğer bir deyişle, SMMM meslek mensuplarının uzmanlık alanlarına ve bürolarında çalışan kalifiye eleman sayısına göre mükellef sayılarına da bir sınırlama getirilmeli, mükellef sayıları/tutabilecekleri defter sayıları sabitlenmelidir. Böylece mesleğin kalitesi daha fazla artacak, meslekte haksız rekabet ortadan kalkacak ve sonucunda meslek de meslek mensupları da hak ettiği değeri bulabilecektir. Yapılan bu saha araştırmasındaki bir katılımcının bu husus hakkındaki görüş ve söylemleri de bu konuyu detaylı bir şekilde açıklamaktadır.

“Birçok meslektaşımız kendisini yenileyememiştir. Bizim büro standartlarından tutun, ortaklık anlayışına kadar birçok konuda yenilik yapmamız gerekiyor. Personel uzmanlığına göre defter tutma sayımızın sabitlenmesi lazım. X kişinin bürosuna gittiğinizde 400 defter görmememiz lazım. Orada mali müşavire şu kadar defter tutabilir (şu kadar bilanço, şu kadar işletme defteri gibi) şeklinde sınırlama getirilmeli. Yanında üniversite mezunu varsa şu kadar hak verilmeli ve bu hak doğrultusunda defter tutabilsinler. Bu şekilde mesleğimiz gerçek değerini bulabilecek, böylece 100 defterde kazandığın 100 lira parayı, 50 defterle de 100 lira para kazanabilir. Böylece kalite de artacak, haksız rekabet de ortadan kalkacak.”(K19)

3.8.6. Kayıt dışı Ekonominin Önlenmesi ve Vergi Gelirlerinin Artırılmasına İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri

Gölge ekonomisi, gri ekonomi, gizli ekonomi, enformel ekonomi, nakit ekonomisi ve yer altı ekonomisi gibi isimlerin de verildiği kayıt dışı ekonomi kavramını en genel ifadeyle; devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve dolayısıyla denetim dışında kalan iktisadi faaliyetler olarak tanımlamak mümkündür.⁴²³ Kayıt dışı ekonominin oluşmasına ve dolayısıyla yaratmış olduğu birçok olumsuz durumun engellenmesine yardımcı olan SMMM meslek mensuplarının Türkiye’deki kayıt dışılık ile ilgili düşüncelerine ve bu kayıt dışılığın nasıl önlenebileceği hakkındaki görüş ve önerilerine bu kategori altında değinilmiştir. Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin ciddi boyutlarda olduğu konusunda hemfikir olan katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre bu sorunun giderilmesi ve vergi

⁴²³ WEB_85. Nazım Kankılıç, “Kayıt dışı Ekonomi (Sebepleri, Ölçüm Metotları, Boyutu ve Sonuçları)”, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, <http://kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/Makaleler/Naz%C4%B1mKank%C4%B1%C4%B1cKde.pdf> (28.11.2024).

gelirlerinin artırılması ile ilgili olarak en çok üzerinde durulması gereken konuların başında; “SMMM meslek mensupları ile mükellefler arasındaki her türlü ilişkinin devlet tarafından yürütülmesi gerekliliği”, “Nereden Buldun Yasasının uygulanması gerekliliği”, “vergi oranlarının düşürülmesi ve vergide eşitliğin sağlanması gerekliliği”, “SMMM meslek mensuplarının görüş ve önerilerinin alınması ve hak ve yetkilerinin artırılması gerekliliği” ve “herkesin fiş/fatura almasına/vermesine yönelik teşviklerin artırılması gerekliliği ve toplumun bilinçlendirilmesi gerekliliği” gelmektedir.

KOD47. SMMM meslek mensupları ile mükellef arasındaki her türlü ilişkinin devlet tarafından yürütülmesi gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının mükelleflerden kaynaklanan sorunlar kategorisi altında en çok vurguladıkları konular, mükelleflerin muhasebe ücretlerinin belirlenmesi konusunda pazarlık yapmaları ve yine ücretlerin tahsilatları aşamasında da sorun çıkarmaları hususları olmuştur. Ücretlerin belirlenmesi ve tahsilatların yapılması gibi konular başta olmak üzere, mükellefle SMMM meslek mensubu arasındaki tüm hususların bizzat kendi aralarında gerçekleşmesinden dolayı, SMMM meslek mensupları bazı durumlarda olması gerektiği gibi bağımsız davranmadıklarını/karar veremediklerini ifade etmektedirler. Çünkü SMMM meslek mensuplarına göre, muhasebe işlemlerini yürüttükleri mükellefler aynı zamanda onların gelir sağladığı müşterileridir ve bu yüzden bazı durumlarda müşterilerin taleplerine uygun davranmak zorunda kalmaktadırlar. Mükellefler genellikle vergi ödeme konusunda bilinçsiz ya da isteksiz olduklarından dolayı da tahakkuk edecek vergilerin miktarını düşürmeleri konusunda SMMM meslek mensuplarına baskı yapmakta, bunun sonucunda vergi kayıp ve kaçakları oluşmakta, diğer bir deyişle devletin vergi gelirleri olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde SMMM meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerini pozitif yönde etkileyebilmek için mükellefleriyle yaşadıkları özellikle ücret sorununun ve diğer tüm sorunların devlet tarafından çözüme kavuşturulması gerektiğini düşünmektedirler. Diğer bir deyişle, başta ücret konusu olmak üzere SMMM ile mükellef arasındaki her türlü ilişki devlet (vergi yasaları ile kamu kurum ve kuruluşları) tarafından düzenlenmelidir. Nitekim yapılan bu saha araştırmasında birden çok katılımcı bu konunun gerekliliğini örneklerle açıklamışlardır.

“Müşteri ile SMMM arasındaki parasal sorunu çözüp, dengeyi kurarlarsa devletin gelirleri çok artacaktır. Hatta Türkiye'nin genelinde değil, pilot bölge seçerek uygulamaya koyabilirler. Pilot il belirlesin, mesela Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi gelirlerinde artış olup olmadığını tespit etsin pilot uygulama sayesinde. Sonuç olumlu ise devam (genele yaysın), uygulama işe yaramıyorsa geri çekebilir. 40 yıllık meslek mensubu olarak gözlemlediğim en önemli olay; mükellefle SMMM arasındaki para ilişkisidir. Para ilişkisini düzenlediğiniz anda SMMM'lerin tutacakları kayıt miktarına sınırlama getirildiğiniz anda hem mali müşavirin iş yükü azalacak hem mali müşavirler arasındaki eşit pasta dağılımı sağlanacak, kalite artacak ve vergi gelirleri artacak, kaçaklar azalacak...Kişinin 2 bin TL vergisi çıktığında ve mükellef bu vergiyi bin liraya düşür diye diretiyorsa SMMM bir anlamda yapmak zorunda kalıyor. Yoksa mükellef defterini alabilir. Mali müşavir de gelirim azalmasın diye 2 bin lirayı bin liraya düşürmek zorunda kalmasın, vergi gelirlerinin pozitif yönde artmasının en önemli çözüm yolu parasal sorunun devlet tarafından çözülmesidir. Mükellefle SMMM'ler arasında parasal sorun bir şekilde çözülmeli, o çözüldüğünde bizim yaptığımız işin kalitesi artacak, vergi kayıp ve kaçakları önlenecek....Alınan ücretlerle yapılan işin birbirleriyle uyuşmadığını düşünüyorum. Dolayısıyla bazı meslektaşlarda aşırı defter yığılması, bazılarında ise normalinde altında defter tutma durumu söz konusu oluyor. Dolayısıyla dengesizlik var. Defteri çok olan SMMM'ler fiyatları biraz daha düşürüp defter sayısını fazlalaştırıyor. Mesleği tam anlamıyla kaliteli bir şekilde yapacak SMMM meslek mensuplarının defter sayısı olmuyor....Türkiye'de bu durumun kontrol altına alınması gerekiyor. Örneğin burada Bakanlık devreye girebilir, faydalı olabilir. Eğer bakanlık bunu kontrol altına alabilirse, bu sefer bakanlığın vergi ziyayı ya da kayıp ve kaçakçılığını çok daha önleyici şekilde kontrol altında tutabileceğini düşünüyorum.”(K2)

“Tahsilatımı devletten yapsam, 100 kişi ile görüşsen, çoğunun ilk söyleyeceği şey tahsilatların devlet kanalıyla yapılması olur. Hatta devlete bağlı bir kuruluş olsam, tahakkuk eden vergi kısmı çok yüksek oranda artar. Ücretlerimiz maaş gibi, tahsilatlarımızı devletten sağlasak, buna bağlı olarak da mükellefle tahsilat ve diğer konularda görüşme yapmasak sadece evrak konusunda görüşme yapsak daha iyi olur, işler daha rayına girer. Devlet eliyle yürütülmesi gerekiyor. Devlet eliyle yürürse, vergi kanunları daha iyi ve düzgün uygulanır. Bazen yersiz vergiler de çıkarabiliyoruz. Neden? Bankada kredileri dönsün diye. Defter, bilanço o kadar da olumlu değil aslında ama mükellef diyor ki, devlete olan borç önemli değil, kredimin çıkması için karımı yükselt diyorlar. Bilanço güzelleştirmesi istiyor. İşler devlet eliyle yürümediği için, mükellefle mali müşavir arasındaki tüm konular çözüldüğünden bağımsız olmadığımızı ve

yanlı olduğumuzu söyleyebilirim. Bu yüzden devletin gelirleri pozitif yönde etkilenmiyor. Yersiz vergi de çıkartıyor olabilirim ama mükellef zaten bu vergiyi ödemiyor. Yani vergi tahakkuk ediyor ama ödemiyor. Yani enflasyonist ortamda 3 yıl önce 500 bin vergisi çıktı ama şu anda eriyor o rakam.”(K1)

“Mükellefle biz ücret konusunda karşı karşıya gelmemeliyiz. Vergi gelirlerinin artırılması için mükellefle daha resmi olunmalı (yasalar çerçevesinde).”(K8)

KOD48. Devletin ve meslek odalarının SMMM meslek mensuplarını koruması gerekliliği

Bu çalışmanın 2.4.1 no’lu “SMMM’lerin Vermiş Oldukları Hizmetler Sırasında Sahip Oldukları Hak ve Yetkilerin Kapsamı” başlıklı bölümünde de açıklandığı üzere SMMM meslek mensuplarının yapmış oldukları vekâlet sözleşmelerinden doğan ve farklı hukuki kaynaklar aracılığı ile edindikleri hakları ve yetkileri bulunmaktadır. Katılımcı SMMM meslek mensupları ise halihazırda var olan bu hak ve yetkilerini bazı sebeplerden dolayı tam olarak kullanamadıklarını bunun da kayıt dışı ekonomiye sebebiyet verebileceğini ifade etmişlerdir. Bu yüzden katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, devletin ve TÜRMOB’un gerek var olan yasalarda yapacağı bazı değişiklikler ile gerekse yeni çıkaracağı yasalar aracılığı ile SMMM meslek mensuplarını koruması gerekmektedir. SMMM meslek mensuplarının var olan hak ve yetkilerini kullanamamaları, dolayısıyla bunun da kayıt dışı ekonomiye sebep olması ise yine büyük oranda mükellef ile SMMM meslek mensubu arasındaki iletişimden kaynaklanmaktadır. Çünkü en nihayetinde vergi mükellefi aslında SMMM meslek mensubunun gelir elde ettiği bir müşterisidir ve söz konusu meslek mensubu bu müşterisini kaybetmemek için çoğu zaman onun her istediğini yapmak ve gördüğü, duyduğu veya şahit olduğu bazı yanlış durumları da görmezden gelmek zorunda kalmaktadır. Böyle bir durumda da SMMM meslek mensubu istemeden de olsa kayıt dışı ekonomiye aracılık eden bir konuma gelebilmektedir. Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre bu şekilde oluşan kayıt dışı ekonomiyi engellemek için devletin ve TÜRMOB’un söz konusu meslek mensuplarının var olan hak ve yetkilerini çıkaracağı yeni kanunlar veya var olan kanunlarda ki değişiklikler ile koruması gerekmektedir. Bu saha araştırmasında bazı katılımcı SMMM meslek mensupları bu gerekliliği örneklerle açıklamışlardır.

“Kayıt dışı ekonomiyi önlemeye dair banka hesaplarını biz görüyoruz. Şirkette en üst düzey yöneticilerin dahi bilmediği banka hesap hareketlerini biliyoruz. Ne yazık ki kendimizi mükellefe karşı koruyamıyoruz. Bununla ilgili, hesap hareketleri ile ilgili gerekli yerlere gerekli bildirimleri yapsam, belki işimden olacağım, mükellefi kaybedeceğim. Bildirim yapılabilmesi için devletin bizi koruması gerekiyor. Yeterli imkânlar sunulmadığı, vergi yasalarının, TÜRMÖB’un bizi yeteri kadar korumadığı için biz de kayıt dışı ekonomiyi önlemeye çalışmıyoruz, görmemiş gibi davranıyoruz, bizi ilgilendirmez diyoruz. Çünkü yapabileceğimiz bir şey yok. Ben orada sen böyle bir gelir elde etmişsin, faturayı kesmen gerekir diyorum. Ama işiyle alakalı olmayan durumlarda bir şey yapmıyorum. Yetki bizde değil, müşteriyi, mükellefi kaybederim diye korkuyorum. Büyük mükelleflerde oluyor genelde. Mükelleflere de dinletemiyoruz, cezası kesilir diyorum o zamana kadar para pul olur diyorlar. Ceza yersin diyorum, 2 senede tespit etseler bile para pul olacak diyor, önemli değil diyorlar. Çok rahat mükellefler.”(K1)

“...Bir de yaptığımız mesleğin her türlü ücret olsun, diğer yönlerden olsun, aklınıza ne gelirse mesleğimizle ilgili, bize buralarda ayrıcalık tanınması lazım. Biz en azından mükelleflerin karşısında dik durabilelim. Bizim ücretlerimiz garanti altına alınsın ki, biz mükelleflerle ücret konuşmayalım, aldığımız ücretin belirli bir standardı olsun, yaptığımız işe göre, harcadığımız saate göre, personel sayısına göre standart olsa iyi olur. Haksız rekabet olmayıp herkes kendi işini dört dörtlük yaparsa devletin bundan kaybı olmaz.”(K12)

KOD49. Nereden Buldun Yasası’nın uygulanması gerekliliği

Bugün yeniden yasalaşarak uygulanmaya konacağı söylenen “Nereden Buldun Yasası” 1998 yılında vergi kaçacağını önlemek amacıyla çıkarılmıştı. Mali milat olarak kabul görülen 2. Uyum Paketi ile yürürlüğe giren “Nereden Buldun Yasası” maliyenin kazançların kaynağını ve vergisinin ödenip ödenmediğinin sorgulamasına olanak sağlıyordu. Hazine ve Maliye Bakanlığı lüks harcamalarına rağmen düşük vergi ödeyen mükellefleri vergi dairesine çağırıp, yaptığı yüklü harcamaların kaynağını sorabilecekti. Mükellef geliri ile harcamaları arasındaki farkın nedenini açıklayamadığı zaman yüzde 35 gelir vergisi, ceza ve faizi ödeyecekti. Ancak yasanın ardından ortaya çıkan tartışmalar sonucunda uygulama 2003 yılına ertelendi. Daha sonra ise 9 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 4783 Sayılı Kanunla da yürürlükten kaldırıldı.⁴²⁴ Katılımcı SMMM

⁴²⁴ WEB 86. “Nereden Buldun Yasası Geri Dönüyor”, 10HABER web sitesi, <https://10haber.net/ekonomi/nereden-buldun-yasasi-geri-donuyor-451735/> (02.12.2024)

meslek mensuplarına göre kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılması için lüks harcamaların ve edinilen varlıkların kaynağını sorgulama amacı güden “Nereden Buldun Yasasının” tekrar gündeme gelmesi gerekmektedir. Çünkü bazı vergi mükelleflerinin gelirleri ve beyan etmiş oldukları vergileri ile harcamaları ve bu harcamalara istinaden edindikleri varlıkları arasında uyumsuzluk bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, örneğin bir vergi mükellefi gelirini 1 milyon bildirip buna istinaden vergi öderken, aynı zamanda 2 milyonluk ya da daha fazla tutardaki harcamalarla mal varlığı edinebilmekte ya da bankada mevduat sahibi olabilmektedir. Bu durumda SMMM meslek mensuplarına göre kayıt dışı ekonominin en önemli göstergeleri arasında yer almakta olup, dolayısıyla “Nereden Buldun Yasası’nın” tekrar gündeme getirilmesiyle kontrol altına alınmalıdır. Yapılan bu saha araştırmasında da bu konunun gerekliliği birçok katılımcı SMMM meslek mensubu tarafından dile getirilmiştir.

“Türkiye’de kayıt dışı ekonomi yaygındır. Nereden Buldun yasasının tekrar çıkarılması gerekli. Nereden Buldun yasasını uyguladıkları anda hiçbir kayıt dışılık kalmaz. Çünkü mesela bir kişi birden mal mülk sahibi olabiliyor ya da banka hesabına yüklü miktarda para geldiğinde, devlet bunu Nereden Buldun yasası ile sorgulamalı. Hiç kimse yüklü miktarda parasını evde tutmaz, ya bankaya yatırır ya gayrimenkul, araba alır gibi. Devlet zaten mesela, gayrimenkul alırken, araba alırken Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası ile her şeyi görüyor. Sadece burada sorgulamak kalıyor. İşte bunu sorguladığı anda kayıt dışılık diye bir şey kalmaz. Mükellef 2 milyon kazanırken 1 milyonunu beyan ediyorsa geri kalanını mutlaka değerlendiriyordur. Bu araba, arsa, vadeli mevduat gibi yerlerde. Bunu sorguladığı zaman devletten vergi de kaçırdığı açıkça ortaya çıkacak.”(K2)

“En başta bu servet beyanının olması gerekli. Nereden Buldun yasası yok ama vergi incelemesi var, tezat var. Servet beyanını getir, ondan sonra vergi incelemesine git. Senin bu servetinin kaynağındaki artış nereden kaynaklanıyor sorusuna istinaden inceleme yapmalı. Vergi incelemesinde her şeyi yarı yarıya çözmüş olursun zaten.”(K4)

“... Bunların önüne geçebilmek için Nereden Buldun yasasının tekrar getirilmesi gerekli. Normal bir çalışanın geliri belli, maaş bordrosu ortada. Mesela ticaret erbabının da vergi beyannamesi var, onlarla kıyaslanabilir mal varlıkları. Örneğin hiçbir hareketi olmadan, vergi mükellefiyeti olmadan zenginleşen birçok insan var. Ülkemizde onlara nereden buldun diye sorulması gerekli. Takip etmeleri de çok kolay aslında, bütün veriler ellerinde sonuçta.

Dijital ağları kullanabiliyorlar. Dijital olarak aslında her Şeyi çözebiliyorlar. Aslında sorunlu olan mükellefleri telefonla ya da tebligat yoluyla çağırıp sorgulamaları gerekiyor.”(K5)

“Mesela asgari ücretle çalışan biri 2 milyonluk araba alıyor. Bu gelirlerin nereden geldiğini ya da harcamaların nasıl yapıldığı denetlenmediğı sürece bunların önüne geçemeyiz. Nereden Buldun yasası gelmeli. Bazı gelirler ve harcamalar sorgulanmalı. Mesela vergi beyannamesinde ciron 1 milyon, harcama 10 milyon olduğı sürece bunun önüne geçilemez. Devletin sorgulaması lazım ekstra gelirleri, ekstra edinilen varlıkları.”(K12)

“Asgari ücret 17 bin lira, tek kişi çalışarak ailesini geçindiremiyor ama 2 kişi çalışmak zorunda kalıyorlar. Mercedes binip, villaya sahip olup, yıllık asgari ücret kadar vergi matrahı olmayan yerler var. Sebebi maliyenin nereden bulunduğunu sorgulama durumu yok. Villayı alırken senin bu 20 milyonun nereden geliyor diye sormalı. Ya da bir parayı banka hesabına yatırırken bu parayı nereden buldun demiyorlar.”(K18)

KOD50. Basit Usul Vergi Mükellefiyetinin Ortadan kaldırılması gerekliliğı

Gelir vergisi kanununa (GVK) göre ticaret ve sanat erbabı mükellefler, kazancının tespit usulü bakımından “basit usulde ticari kazanç elde edenler” ve “gerçek usulde (bilanço ve işletme hesabı esası) ticari kazanç elde edenler” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.⁴²⁵ Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflere gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı olarak bir takım kolaylıklar sağlanmıştır.⁴²⁶

- a) *“Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin ticari kazançları gelir vergisinden istisnadır.*
- b) *Basit usulde kazanç istisnasından yararlanacak olan mükellefleri istisna kapsamındaki bu kazançları için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirler (gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı vb.) dolayısıyla beyanname vermeleri halinde de bu kazançları beyannameye dahil edilmeyecektir.*

⁴²⁵ WEB_87. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Gelir Vergisi İstisna Rehberi”, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/basit_usul_rehber_2024.pdf (28.11.2024)

⁴²⁶ WEB_87. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Gelir Vergisi İstisna Rehberi”, Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesi.

- c) *Kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler tarafından defter tutulmaz. Alınan ve verilen belgelerin kayıtları “aracılık ve sorumluluk sözleşmesi” düzenleyen meslek odası veya meslek mensupları aracılığı ile defter-beyan sistemi üzerinden tutulur.*
- d) *Vergi tevkifatı yapılmaz ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesi verilemez. (Ancak 5510 Sayılı Kanuna göre çalışanları bildirmekle yükümlü olanlar muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermek zorundadırlar.)*
- e) *Geçici vergi beyannamesi verilmez.*
- f) *Kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV’den istisna edilmiş olup bu mükellefler tarafından KDV beyannamesi verilmeyecektir.”*

Basit usul vergi mükelleflerine sağlanan tüm bu kolaylıklardan ve avantajlardan dolayı bazı basit usul vergi mükellefleri, gerçek usul vergi mükellefi olmak istememektedirler. Bu yüzden bazı basit usul vergi mükellefleri yıllık alım tutarları ve yıllık satış tutarları hadlerini aşmamak ve dolayısıyla da basit usul vergi mükellefiyetinden gerçek usul vergi mükellefiyetine geçmemek için bazı mal/hizmet alımlarını ya da mal/hizmet satışlarını gizli tutarak kayıt dışı ekonomiye sebebiyet verebilmektedir. Böyle bir durumda da hem mal/hizmet faturalarını alan taraf olarak hem de mal/hizmet faturalarını kesen taraf olarak basit usul vergi mükellefleri, kayıt dışı ekonominin temel kaynaklarından biri olabilmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında da birden fazla katılımcı SMMM meslek mensubu konuyu örneklerle açıklamaya çalışmış, aynı zamanda söz konusu sebeplerden dolayı basit usul vergi mükellefiyetinin kaldırılmasının kayıt dışı ekonomiyi önlemede önemli bir etken olabileceğini belirtmişlerdir.

“Kayıt dışılık var. Kaynağı belge düzeni, basit usul vergi mükelleflerinden kaynaklı çok sıkıntımız var. Basit usul mükelleflerin vergi kaybı var. (Tahakkuk etmiyor vergi basit usulde) Herkes beyanname vermek zorunda, çalışanın da vermesi, serbest çalışanın da vermesi gerekiyor. Herkes en az yılda bir kez gelir ve giderlerini beyan etmeli.”(K13)

“Burada en büyük kaçak genellikle basit usullerde oluyor. Basit usuller için, düşünüm İstanbul gibi büyük şehirlerdeki taksiciler bir plakası milyonlarca liraya satılırken, bu kişilerin basit usul vergi mükellefi olup hiç

vergi vermemesi (son 2 yıldır beyanname vermesi ya da vergi alınması yoktur, herhangi bir şey alınmıyor.) Tabi ki basit usul mükellefler ile iş yapan insanlar da bu belgeler için işlem yapmadıklarından dolayı kaçak burada başlıyor büyümeye. Bu zincir halinde nihai tüketiciye kadar gidebilmektedir. O yüzden en büyük sorun ilk başta basit usul vergi mükelleflerinin ortadan kaldırılmasıdır.”(K3)

“Basit usul mükellef dediğimizde fiş/fatura düzenlemez, fiş, fatura da vermez. Önceden yılda bir gelir vergisi beyannamesi verirdi, onu da kaldırdılar. İşte oradan başlıyor, o fatura almayınca önce mal satan toptancı da fatura kesmiyor, silsile halinde yukarıya doğru devam ediyor. Herkes faturasını, fişini vermeli.”(K4)

“Kayıt dışılığı önlemek için önce basit usul kalkmalı. Adamın 3-5 tane villası var ama basit usul vergi mükellefi.”(K20)

KOD51. Mali idarenin büyük mükellefleri de kapsayacak şekilde denetimleri artırması gerekliliği

Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, şu anda kayıt dışı ekonomiyi önlemeye yönelik denetimler sadece küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri (KOBİ) kapsayacak şekilde yapılmakta olup, bu denetimlerin kapsamı kurumsal yapıdaki büyük mükellefleri de içine alacak şekilde genişletilmelidir Çünkü Türkiye’deki vergi kayıp ve kaçaklarından, dolayısıyla kayıt dışı ekonomiden sadece KOBİ’ler değil, kurumsal yapıya sahip büyük mükellefler de sorumlu tutulmaktadır. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcının konu hakkındaki görüş ve söylemleri bu yönde olup, katılımcı kayıt dışı ile mücadelenin denetimlerin kapsamının genişletilmesi sonucunda başarıya ulaşabileceğini ifade etmiştir.

“Bizim mali idare piyasadaki kaçak durumunda küçük esnafa gitmektedir. İşte sen bugün neden fiş kesmedin? Neden bugün senin hasılatın düşük diye başlanıyor. Buradan başlamaktansa bu işin tepeden, büyük mükelleflerden başladığı zaman, bu işin ortadan kalkacağını düşünüyorum.”(K3)

“Örneğin birkaç yıl önce müşterilerimden şunu istedim, pazara gidiyor musunuz? Kaç para harcıyorsunuz? Sigara alkol kullanıyor musunuz? Ne kadar harcıyorsunuz_ Hep bunları sorguladım. Örneğin mükellef aylık gideri 20 bin, yıllık 240 bin kira. Bakıyorsun defterine zarar etmiş, madem zarar ettin de o 240 bin lirayı nereden buldun? Demek ki kazanmışsın, kazandığını biraz

da devlete ver. En büyük sıkıntılardan biri de şu, her defter en az 3 yılda 1 denetlenmeli. Türkiye’de toplam defter sayısının en fazla %3, %4’ü inceleniyor. Geri kalanı incelenmiyor. Mükellefler istedikleri gibi [davranıyorlar]. Her mükellef 2-3 yılda bir sorgulanacak, defterleri incelemeden geçecek.”(K2)

KOD52. İmal edilen tüm ürünlerde fatura kesilmesini zorunlu hale getirecek bir sistemin oluşturulması gerekliliği

Katılımcı bir SMMM meslek mensubu tarafından imal edilen/üretilen bazı ürünlerde bandrol uygulamasının, barkodla çalışmanın ve garanti belgesi gibi unsurların zorunlu tutulması sonucunda, fatura kesilmesi ve alınması durumunun da direkt olarak sağlanabildiği ifade edilmiştir. SMMM meslek mensubuna göre, bu tür uygulamalar imal edilen/üretilen tüm ürünlerde uygulanırsa üretici tüm firmaların perakendeci firmalara fatura kesmesi zorunlu olabilecek, söz konusu üretici firmalardan bu ürünleri satın alan perakendecilerin de ürünlerin satışını nihai müşteriye faturalı olarak gerçekleştirmeleri sağlanabilecektir. Dolayısıyla bu şekilde sürekli fatura alıp vererek ilerleyen bir alışveriş sistemi ile de kayıt dışı ekonominin önlenmesi sağlanabilecektir.

“Örneğin yıllar önce TV, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi ürünlerde bandrol veya garanti belgesi olmadığı durumlarda bu beyaz eşya satan kişiler fatura kesmezdi. Pazarlık usulü ile alınır ve fatura kesmeden bu işlemi yaparlardı. Bugün bana bir tane beyaz eşyacının ya da televizyoncunun, bir bilgisayarın , çamaşır makinesinin faturası kesilmeden çıkabileceğini düşünebilir misiniz? Düşünemezsiniz, çünkü barkodu var, bir yandan garanti belgesi var. Bu kişiler bunun birebir faturasını kesmek zorunda. Eğer bu sistemi imal edilen bütün ürünlerde uygulayabilirsek otomatik olarak kayıt dışı ekonomi ortadan kalkar. Çünkü bunu alan esnaf faturalı aldığı zaman faturalı çıkacaktır. Ama faturasız alabiliyorsa faturasız çıkabilecek ki vergi kaçağı buradan doğmaktadır. Bunu tepeden itibaren büyük mükelleflerden başlayarak tabana doğru yayıldığında bu sıkıntının direkt ortan kalkacağını düşünüyorum.”(K3)

KOD53. Vergi aflarının ve matrah artırımları konusunda çok fazla esnek olunmaması gerekliliği

Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere SMMM meslek mensupları, çok sık gündeme gelen vergi aflarından dolayı mükellefleriyle sorunlar yaşayabilmektedirler. Çünkü çok sık gündeme gelen vergi afları ve matrah artırımlarından dolayı mükellefler

vergisini ödememek konusunda ısrar etmekte aynı zamanda yasal olarak olmaması gereken kayıt ve işlemleri de SMMM meslek mensuplarına yaptırma konusunda tekliflerde bulunmaktadır. Çok sık çıkarılan vergi afları ve matrah artırımları, SMMM meslek mensuplarının mükellefleriyle ciddi problemler yaşamalarına sebep olmanın yanı sıra kayıt dışı ekonomiyle de yakından ilişkilidir. Çünkü vergi aflarının ve matrah artırımlarının tekrar gündeme geleceğini düşünen/tahmin eden mükellef, “nasıl olsa vergi affı y ada matrah artırımını çıkarsa ceza almaktan kurtulurum” mantığı ile hareket ederek bazı gelirlerini kayıt dışı bırakma eğiliminde olabilmektedir. Bu bağlamda da mükellef bazı gelirlerini gizleyerek ve/veya gider konusu oluşturmayacak bazı belgeleri kayıt altına aldırarak kayıt dışı ekonomiye sebep olmakta ve dolayısıyla vergi gelirleri de olumsuz yönde etkilenmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında da katılımcı SMMM meslek mensupları konu hakkındaki görüşlerini ifade etmiş ve vergi afları ile matrah artırımlarının çok sık gündeme gelmemesi gerektiğini savunmuşlardır.

“Mesela 2 senede bir af çıkarsa vergi toplayamazsın, herkes ödememenin bir yolunu bulmaya çalışır. Af olmamalı, muafiyet olmamalı.”(K4)

“2 yılda bir çıkan vergi afları/barışları altında faizlerin silinmesi, bir takım büyük firmaların 600 milyona varan vergi asıl borçlarının silinmiş olması, insanların vicdanını zedeliyor....Denetim mekanizması olmalı ve 2 gün sonra af çıkar mantığı olmamalı mükellefte. Denetim olmadıkça 2 yılda bir af çıkardıkça kayıt dışı ekonomiyi önleyemezsin.”(K19)

KOD54. Vergi oranlarının düşürülmesi ve vergide eşitliğin sağlanması gerekliliği

Türkiye’de gerek dolaysız vergilerden olan gelir vergisi oranları olsun, gerek kurumlar vergisi oranı olsun, gerekse de dolaylı vergilerden olan Katma Değer Vergisi (KDV) oranları olsun özellikle son zamanlarda daha da artmıştır. Gelir vergisinde son oran %35 iken günümüzde bu oran %40’dır. Kurumlar Vergisi oranı %20’den %25’e (finansal birimlerin %30’a), KDV oranı ise %8’den %10’a ve %18’den %20’ye yükselmiştir. Yapılan bu saha araştırmasındaki birden fazla katılımcı SMMM meslek mensubuna göre, Türkiye’de vergi oranlarının çok yüksek olması ve aynı zamanda kişi ve kurumlar arasındaki vergi adaletsizliği kayıt dışı ekonomiye sebep olan en önemli faktörler arasında sayılmaktadır. Bu sebeplerden dolayı, oluşan kayıt dışı ekonomiyi önlemek için vergi oranları düşürülmeli ve vergide adalet sağlanmalıdır.

“Gelir vergisi oranları biraz düşürülmeli” (K4)

“Verginin tabana yayılması, vergi oranlarının gerçekten Türkiye gerçeğine göre gözden geçirilmesi gerek.”(K19)

“Uygulanabilir bir gelir vergisi oranı, KDV oranı, kurumlar vergisi oranı uygulanması, insanların risk almayıp, vergi kaçırmalarına engel olur. En azından devlete vermek ister kişi ama o kadar uygulanamaz bir oran var ki, haliyle insanlar bundan kaçınmak için farklı yollara başvuruyor. En önemlisi bizim işimizi de kolaylaştıracak, devletin de vergi gelirlerini arttıracak bir unsur, oranların değişmesi. (Daha uygulanabilir oranların getirilmesi gerekiyor.) İnsanlar cebinden ne çıktığına bakıyor. Oranlar ne kadar uygun hale getirilirse, vergiler doğrudan artacaktır.... Vergi oranları tekrar düzenlenmeli, gelir vergisinden alınan oranlar özellikle. Harcamalar üzerinden alınan vergilerle gelir üzerinden alınan vergilerde adalet olmalı. Harcamalar üzerinden alınan vergiler herkese aynı, bu da vergi adaletsizliğine sebep oluyor.”(K7)

“Büyük mükelleflerde de en büyük sıkıntı, vergi oranlarının yüksek olması ve bazı şeylerin gider olarak kabul edilmemesinin kayıt dışılığa yönlendirdiğini düşünüyorum.”(K9)

“Vergi oranlarının arttırılması da kayıt dışılığa teşvik ediyor.”(K19)

“Bugün geldiğimiz noktada maalesef vergi adaleti, verginin tabana yayılması, verginin eşitlik ilkelerine göre alınması maalesef Türkiye’de yok. Verginin ağırlığı yine dolaylı vergilerde, verginin vergisi uygulaması bile var.”(K15)

KOD55. Kredi kartı ile ödemeler ve tahsilatlara sınırlandırma getirilmemesi gerekliliği

Nihai tüketiciler ve işletmeler kredi kartı kullandıklarında, diğer bir deyişle ödeme ve tahsilatlarını kredi kartı aracılığı ile yaptıklarında, mal/hizmet alış ve satışlarının kayıt altına alınması/vergi dairesine bildirilmesi daha da kolaylaşmaktadır. Çünkü bankaların POS cihazlarından çıkan yazar kasa fişleri sayesinde işletmeler mal/hizmet satışlarını vergi dairesine bildirmek zorunda kalmaktadırlar. Böylece kayıt dışı ekonomi önlenmekte ve dolayısıyla da vergi gelirleri olumlu yönde etkilenmektedir. Yapılan bu saha araştırmasında da bir katılımcı kayıt dışı ekonomiyi önlemek için kredi kartı ile ödemelerin ve tahsilatların neden önemli olduğunu ve bu tür ödemelere ve tahsilatlara devlet tarafından neden kısıtlama getirilmemesi gerektiğini örneklerle açıklamıştır.

“Kredi kartını sınırladıkça ya da taksit olmasın dedikçe, bu ödemeler böyle olmayacak dedikçe insanlar başka şeylere yöneliyor. Satıcı fiş almazsan 1.500 lira ise 1.200 liraya vereyim diyor. İnsanlara cazip geliyor. Alışverişi çıktığında bir deste parayla gitmek zorundasın, bu çok tuhaf bir şey. Alışverişi önleyemiyorsun, kredi kartına limit getirdikçe sistemden çıkmasına sebep oluyorsun.”(K4)

KOD56. SMMM meslek mensuplarının görüş ve önerilerinin alınması ve hak ve yetkilerinin arttırılması gerekliliği

SMMM meslek mensuplarının diğer temel sorunların kategorisi altında ifade ettikleri en önemli sorunlardan birisi de, vergi idaresi tarafından SMMM meslek mensuplarına mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisi verilmemesi ve bunu için gereken ortamın oluşturulmaması konusu olmuştur. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarına mükellefleri denetleme ve sorgulama yetkisinin verilmemesi ve bunu için de gereken ortamın oluşturulmaması söz konusu mükelleflerin meslek mensuplarından ve vergi idaresinden bazı işlemleri gizleyebilmesine olanak sağlamakta ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomiye zemin hazırlamaktadır. Bu sebeplerden dolayı, katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, kendilerine mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisi verilmeli ve aynı zamanda diğer ilgili hak ve yetkileri de arttırılmalıdır.

“Vergi gelirlerini arttırma konusunda bizim görüşlerimiz alınmalı. Bu işler yazılı olur. Kesin öneriler alınmalı, herkes görüşünü yazılı belirtir. Gerekirse kurumlar kişileri görüşlerini bildirmek için zorunlu tutmalı. Bakanlığın bu gibi soruları sorması lazım meslek mensuplarına... Hak ve yetkiler verilmeli.”(K16)

“Bu işe katkımız olması için ciddi yetkiler tanınması gerekiyor. Vergi gelirlerinin arttırılması için yetkilerimizin de arttırılması gerekiyor. Devletin sormadığı bir şeyi nereden buldun diye, ben hiç soramıyorum. Hayırlı olsun deyip, geçiyorum.”(K5)

“Biz mali müşavirlere biraz daha yetki verilebilir. Yetkilerimiz olursa, vergi gelirleri pozitif yönde artar.”(K6)

“Daha fazla hak ve yetki verilmesi de vergi gelirlerini attırır.”(K10)

“Burada bize inceleme, sorgulama yetkisi ve yaptırım yetkisi verilirse ve bunun hesabını bizden soracaklarsa zaten otomatik olarak vergi gelirleri artar.”(K18)

KOD57. Gider karşılığı vergilendirme sisteminin oluşturulması gerekliliği

Bu saha araştırmasına katılan bir SMMM meslek mensubuna göre, kayıt dışı ekonomiyi önlemek ve vergi gelirlerini arttırmak için yine nereden buldun yasasına dayanan gider karşılığı vergilendirme sistemi oluşturulması gerekmektedir. Çünkü katılımcı SMMM meslek mensubuna göre, bir kişi eğer yüksek tutarlarda harcama yapıyorsa, mutlaka bu kadar gelir elde etmiş/ediyor demektir. Böylece harcamalara/giderlere dayanan (giderlere/harcamalara istinaden yapılan) vergilendirme sistemi sayesinde vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkarılması ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyi önlenmesi daha kolay olacaktır. Katılımcı SMMM meslek mensubu konuyu örnekleriyle açıklamıştır.

“Kazancı bir tarafa öteleyip, giderlerden vergilendirme sistemine yönelsek (gelirden kaynaklı vergilendirme değil, giderlerden kaynaklanan vergilendirme) örnek veriyorum, mal beyanında bulunursun, mal beyanı bir milattır. (Nereden Buldun yasasına dayanıyor zaten her şey) Ondan sonra yıl içerisinde harcamalarımız ya kredi kartı ya da banka kartı aracılığı ile oluyor. Bunla olduğu için zaten yakalanmamız çok basit. Biz bu giderleri işleyelim, gider kaynaklı olarak demek ki sen bu parayı kazanmışsın ki, harcıyorsun diyebilelim. Bunun vergisini ödesin. Kişi 10 milyonluk arabayı almasını da biliyor, biz nereden geldi deyince, karıştırma orasını diyor. Yani bununla Türkiye’de şu anki topladığımızın 3 katı vergi toplarız. Gelirlerden ziyade harcamalara bakın ki, harcamalara istinaden nelere sahip olmuş. Banka hesaplarından şu kadar para geçmiş, bunu sorgularsak Türkiye vergi cenneti olur. Bunu bu şekilde yaparsanız, çalışanınız da giderlerini ispat edebilmesi için sizden aldığı net ücreti göstermek zorunda kalır. Böylece SGK’yı da batıklardan çıkarmış olursunuz. Birbirlerine bağlantılı. Çünkü işçi de ne kadar harcama yaptığını beyan etmek için gelirini göstermesi gerekecek, o da vergiye tabi olacak o da diyecek ki, ben çalıştığım yerden 17 bin değil, 25 bin aldım. O zaman 25 bin liraya göre sigorta düzenleyeceksiniz. Adamın maaşını 25 bin liraya getirdiğinizden adamın maaşını da sigortaya o kadar primleri ödeyeceksiniz. Sigorta da bu şekilde gelirlerini arttırmış olacak.”(K6)

KOD58. Herkesin fiş/fatura almasına/vermesine yönelik teşviklerin arttırılması, toplumun bilinçlendirilmesi gerekliliği

Birçok katılımcı SMMM meslek mensubuna göre, kayıt dışı ekonomiyi önlemek ve vergi gelirlerini arttırmak için toplumun vergi konusunda eğitilmesi ve bilinçlendirilmesi gerekmektedir Aynı zamanda yine katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre mal/hizmet

satışı yapan her mükellefin fatura/fiş kesmesini zorunlu kılacak tedbirlerin alınması ve nihai tüketicilerin de fiş/fatura almalarını teşvik edici faaliyetlerin artırılması kayıt dışı ekonomin önlenmesi açısından önem taşımaktadır. Yapılan bu saha araştırmasında birçok katılımcı SMMM meslek mensubu bu konunun gerekliliğini örneklerle açıklamışlardır.

“Devletin daha çok belge düzenini arttırmaya yönelik işlemler yapacağını düşünüyorum. Daha önce 1990’lu yıllarda söyledikleri bir şey vardı, bir alışveriş bir fiş, bir de bununla ilgili devlet belirli bir vergi iadesi şeklinde fiş ücreti ödüyordu. Herkesi fiş almaya yönelik teşvik de bulunuyordu. Bu düzenli olarak yapıldığında teşviğin yararlı olacağını düşünüyorum. Şu an bu uygulamanın sadece POS yazar kasalarda, kredi kartı geçen yerlerde uygulandığını diğer yerlerde bunun uygulanmadığını düşünüyorum. Fiili olarak kendim de mükelleflerle istişare ettiğimde POS yazar kasanın yaklaşık 1 yıldan beri artması sonucunda işletmelerin gerçek cirolarını %80, %90 yakaladıklarını görüyorum. Bununla ilgili teşvikler yapılmalı, cezayla bu iş çözülmez. Böyle bir teşvik veya denetleme mekanizmasının kamudan değil, mükellefleri ve nihai tüketicileri kontrol edici bir teşvik sisteminin gelmesinin gerektiğini düşünüyorum. Bu durum vergi gelirlerini artırır.”(K9)

“Kayıt dışı ekonomiyi önlerler ama cezalarla önlenmez. Cezalarla kayıt dışılığı bitiremeyiz. Bunun farklı yönlerden, kayıt dışılığı önlenmesi lazım. Kişiye kazanıyorsanız verginizi verin diye ikaz edin, eğer mükellef fatura almıyorsa veya vermiyorsa ikaz edin bu mükellefi... Kayıt dışılığı önlemenin yolu, ceza değil, millete anlatması gerekir. Mesela ben bir hesap makinesi aldığımda bana fişimi ver diyebilmeli tüketiciler, öğretmesi gerekir her iki tarafa da. 84’de başladı KDV hala daha öğrenemedik, bu KDV’yi fiyatın içine ilave etmiş zaten. Demiş ki bu ürün 5 lira, bunun içerisinde KDV’si var. Sen fiş/fatura istediğinde ayrıca tekrar KDV istiyor. Bu durumda esnafımız da doğru düzgün değil, KDV parası istiyor....Yani bizim imkanlarımız içerisinde kayıp, kaçağı önlemenin yöntemi ceza değil, halkı bilinçlendirmesi gerekli toplantılarla.”(K10)

“Kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artması için çocukluktan vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşturulmalı.”(K17)

“Biz hep mali müşavirleri aydınlatma tarafına gittik ama hiçbirimizin aklına mükellefleri bilinçlendirmek gelmedi. Geçmişte bunu birkaç kez uygulamaya kalksak da mükellef kendisi yine gelmedi, yanındaki personelini gönderdi, bu yüzden vergi bilinci oluşmadı....Kimse vergi ödemek istemiyor. İnsanlar dışarıda sohbet ederken ne kadar az vergi ödediklerinden bahsediyorlar....Ama vergi bilincinin oluşturulması lazım. Bu da kamunun eliyle olabilecek bir şey.

Bizim çocukluğumuzda Zeki Alasya Metin Akpınar bir alışveriş bir fiş derdi. KDV muhabetleri ile vergi bilinci oluşmaya başlamıştır o dönemde.”(K19)

“Vergi gelirlerini arttırmak için insanları eğitmek gerekiyor. Vergi bilinci okullarda aşılanmalı, gerekirse vergi ile ilgili dersler olmalı.”(K20)

Tablo 19. SMMM Meslek Mensuplarının Beklentileri ve Çözüm Önerileri (Tema – Kategori –Kod)

TEMA	KATEGORİ	KOD
SMMM MESLEK MENSUPLARININ BEKLENTİLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	Vergi Yasalarına İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri	KOD1 - Vergi yasalarının en son güncellemelerle tekrar gözden geçirilerek tek bir kaynaktan sunulması gerekliliği
		KOD2 - SMMM meslek mensuplarına yeni uygulamalar sonucunda tanınan hak ve yetkiler ile yüklenmiş olan sorumlulukların dengede olması gerekliliği
		KOD3 - Devletin vergi yasaları ya da meslek kanunu aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını tekrar düzenlemesi gerekliliği
		KOD4 - Devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının ücretlerinin belirlenmesi ve tahsil edilebilmesi konusunda yeni uygulamalar getirmesi ve dolayısıyla kontrol mekanizması geliştirmesi gerekliliği
		KOD5 - Devletin çıkaracağı yeni yasalarla ya da var olan yasalardaki yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkilerini genişletmesi gerekliliği
		KOD6 - Devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının haklarını güvence altına alması gerekliliği
		KOD7 - Devletin çıkaracağı yeni yasalarla ya da var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensupları ve mükellefler arasındaki ilişkiyi düzenlemesi gerekliliği
		KOD8 - Vergi yasalarının kesin, net ve kalıcı şekilde çıkarılması ve anlık olarak değişen, günü kurtaran vergi yasalarına ve uygulamalarına yer verilmemesi gerekliliği
		KOD9- Vergi yasalarından kaynaklanan ceza tutarlarının haksız yere kesilmemesi gerekliliği
		KOD10 - Vergi yasalarının tüm mükelleflere adil bir şekilde uygulanması gerekliliği
		KOD11 - Vergi yasalarının ve meslek kanununun liyakatli uzmanlar tarafından hazırlanması ve/veya güncellenmesi, uzman kişilerin görüşlerinin alınması gerekliliği
		KOD12 - Vergi Yasalarını da ilgilendiren bazı uygulamaların pilot illerde veya bölgelerde uygulandıktan/denendikten sonra mevzuata geçirilmesi gerekliliği
	Kamu Kurum ve Kuruluşlarına (GİB, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri, SGK vb.) İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri	KOD13 - Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurların SMMM meslek mensuplarına yardımcı olması gerekliliği
		KOD14 - Kamu kurum ve kuruluşları tarafından gereken bilgilendirmelerin mükelleflere zamanında ve eksiksiz olarak yapılması gerekliliği
		KOD15 - Kamu kurum ve kuruluşlarında konulara hakim kişilerin görev alması gerekliliği
		KOD16 - Dijitalleşmeye paralel altyapı hizmetlerinin de geliştirilmesi gerekliliği
		KOD17 - Kamu kurum ve kuruluşlarında SMMM meslek mensuplarına saygınlık/itibar gösterilmesi gerekliliği

		KOD18 - Kamu kurum ve kuruluşlarının mükelleflerin bilgilerini eş zamanlı olarak görebilmeleri için ortak bir sistemin oluşturulması gerekliliği
		KOD19 - Kamu kurum ve kuruluşlarının SMMM meslek mensuplarının fikirlerine danışması gerekliliği
		KOD20 - SMMM meslek mensuplarına kamu kurum ve kuruluşları nezdinde mükellefleri sorgulayabilecekleri/tüm bilgilerini görebilecekleri dijital bir ortam hazırlanması gerekliliği
		KOD21 - Kamu kurum ve kuruluşlarının kendi aralarında uygulama birliğini sağlaması gerekliliği
	Meslek Örgütüne (DSMMM Odası - TÜRMOB) İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri	KOD22 - SMMM odasında ve TÜRMOB'da çalışan kişilerin/yönetimin belirli bir bilgi birikimine sahip, tecrübeli kişilerden oluşması gerekliliği
		KOD23 - TÜRMOB yönetiminin YMM'lerden çok SMMM'lerden oluşması gerekliliği
		KOD24 - SMMM odalarının ve TÜRMOB'un üyelerine kaliteli hizmet vermesi gerekliliği
		KOD25 - SMMM odalarının ve TÜRMOB'un kaliteli eğitimler vermesi gerekliliği
		KOD26 - SMMM odalarının ve TÜRMOB'un her konuda üyelerinin fikirlerin alması /sorunlarını dinlemesi ve ona göre kanun koyucuya iletmesi gerekliliği
		KOD27 - SMMM odalarının ve TÜRMOB'un üyeler arasındaki haksız rekabeti önlemesi /birlik ve dayanışmayı sağlaması ve üyelerine sosyal yaşamda destek olması gerekliliği
		KOD28 - SMMM odaları ve TÜRMOB tarafından gereken bilinirliğin ve saygınlığın/itibarın sağlanması/kazandırılması gerekliliği
		KOD29 - SMMM odalarının ve TÜRMOB'un SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarında düzenleme yapması gerekliliği
	Mükelleflere İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri	KOD30 - Mükelleflerin de bağlı buldukları odalar aracılığı ile sorunlarını dile getirmesi ve ha araması gerekliliği
		KOD31 - Mükelleflerle yaşanan sorunlara karşı iletişim kalitesinin artırılması gerekliliği
		KOD32 - Mükelleflerden bilgi akışının zamanında ve eksiksiz olması gerekliliği
		KOD33 - Mükelleflerin tahsilatlarını zamanında ve eksiksiz yapması gerekliliği
		KOD34 - Mükelleflerin bazı işleri kendilerinin yapması gerekliliği/SMMM meslek mensuplarına angarya iş yüklememesi gerekliliği
	Mesleğe İlişkin Diğer Temel Beklentiler ve Çözüm Önerileri	KOD35 - Mükelleflerin SMMM meslek mensuplarının uyarılarını dikkate alması ve gereken saygınlığı/itibarını göstermesi gerekliliği
		KOD36 - SMMM meslek eğitiminin üniversiteden başlayarak verilmesi gerekliliği (Üniversitelerde SMMM ile ilgili seçmeli derslerin müfredata konulması gerekliliği)
		KOD37 - 3568 Sayılı yasanın tekrar gözden geçirilerek günümüz şartlarına uyarlanması gerekliliği
		KOD38 - SMMM'lerin danışmanlık/müşavirlik hizmetini de vermeleri gerekliliği
		KOD39 - SMMM meslek mensuplarının görüş ve önerilerine önem verilmesi gerekliliği
		KOD40 - SMMM meslek mensuplarına Yeşil Pasaport (Hususi Pasaport) hakkı tanınması gerekliliği
		KOD41 - Mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının üyelerine gereken bilgilendirmeyi yapması/eğitimleri vermesi gerekliliği
		KOD42 - Türkiye'de Mali Müşavirlik mesleğine bağlı alt uzmanlık alanları olan/farklı ihtisas konuların sahip meslek gruplarının oluşturulması gerekliliği (kurumsallaşma gerekliliği)
		KOD43 - SMMM meslek mensuplarının farklı görev ve hizmetlerde bulunabilmesi gerekliliği
		KOD44 - SMMM meslek mensuplarının ve stajyerlerinin devlet tarafından desteklenmesi gerekliliği

		KOD45 - Mükelleflerde ve toplumda vergi bilincinin oluşturulması gerekliliği
		KOD46 - SMMM uzmanlı alanlarına göre defter tutma sayılarının sabitlenmesi gerekliliği
	Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi ve Vergi Gelirlerinin Arttırılmasına İlişkin Beklentiler ve Çözüm Önerileri	KOD47 - SMMM meslek mensupları ile mükellefler arasındaki her türlü ilişkinin devlet tarafından yürütülmesi gerekliliği
		KOD48 - Devletin ve meslek odasının SMMM meslek mensuplarını koruması gerekliliği
		KOD49 - "Nereden Buldun" yasasının uygulanması gerekliliği
		KOD50 - Basit usul vergi mükelleflerinin ortadan kaldırılması gerekliliği
		KOD51 - Mali idarenin büyük mükellefleri de kapsayacak şekilde denetimleri arttırması gerekliliği
		KOD52 - İmal edilen tüm ürünlerde fatura kesilmesini zorunlu hale getirecek bir sistemin oluşturulması gerekliliği
		KOD53 - Vergi aflarının ve matrah artırımları konusunda çok fazla esnek olunmaması gerekliliği
		KOD54 - Vergi oranlarının düşürülmesi ve vergide eşitliğin sağlanması gerekliliği
		KOD55 - Kredi kartı ile ödemelere ve tahsilatlara sınırlandırma getirilmemesi gerekliliği
		KOD56 - SMMM meslek mensuplarının görüş ve önerilerinin alınması ve hak ile yetkilerinin arttırılması gerekliliği
		KOD57 - Gider karşılığı vergilendirme sisteminin oluşturulması gerekliliği
		KOD58 - Herkesin fiş/fatura almasına/vermesine yönelik teşviklerin arttırılması ve toplumun bilinçlendirilmesi gerekliliği

Tablo 20. SMMM Meslek Mensuplarının Sorunları Teması – (Kod – Katılımcı Çapraz Tablosu)

KOD	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20
KOD-1	X			X												X				X
KOD-2	X																	X		
KOD-3			X		X									X						
KOD-4						X							X							
KOD-5										X		X								
KOD-6							X													
KOD-7											X							X	X	
KOD-8	X																	X		
KOD-9					X				X										X	
KOD-10	X	X		X	X		X													
KOD-11	X		X			X			X									X		
KOD-12						X														
KOD-13										X								X		
KOD-14	X	X																		
KOD-15	X																X			
KOD-16	X																			
KOD-17		X	X	X				X		X										
KOD-18		X								X										
KOD-19			X			X	X													
KOD-20				X	X	X						X						X		
KOD-21	X															X				
KOD-22	X																			
KOD-23						X											X			X
KOD-24		X																		
KOD-25				X												X				X
KOD-26						X	X	X		X		X				X				
KOD-27																		X		
KOD-28	X								X										X	
KOD-29	X		X			X														
KOD-30	X																			
KOD-31	X												X	X						
KOD-32				X		X			X				X			X	X		X	
KOD-33					X													X		
KOD-34				X		X		X								X				
KOD-35														X				X	X	
KOD-36																		X		

Tablo 21. SMMM Meslek Mensuplarının Beklentileri ve Çözüm Önerileri Teması
(Kod – Katılımcı Çapraz Tablosu)

KOD	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11	K12	K13	K14	K15	K16	K17	K18	K19	K20
KOD-1	X																			
KOD-2	X								X											
KOD-3		X														X			X	
KOD-4		X	X				X					X	X			X		X		X
KOD-5		X				X	X					X	X	X				X	X	X
KOD-6		X								X										
KOD-7		X														X				
KOD-8			X	X														X		X
KOD-9				X														X		
KOD-10				X																
KOD-11						X		X	X			X						X		
KOD-12									X									X		
KOD-13		X						X												
KOD-14			X													X				
KOD-15						X								X		X				
KOD-16							X								X			X		X
KOD-17										X										
KOD-18												X			X		X	X		
KOD-19																X				
KOD-20																		X		
KOD-21																			X	
KOD-22	X																			X
KOD-23	X																			
KOD-24		X																	X	
KOD-25		X																		
KOD-26					X	X	X							X						X
KOD-27							X	X								X				
KOD-28										X									X	
KOD-29																X				
KOD-30					X															
KOD-31						X														
KOD-32						X		X		X										
KOD-33										X										
KOD-34										X										
KOD-35													X							
KOD-36	X																			
KOD-37		X													X				X	X

KOD-38		X												X					
KOD-39								X											
KOD-40										X		X	X					X	
KOD-41										X					X				
KOD-42													X						
KOD-43													X						
KOD-44													X	X					
KOD-45															X				
KOD-46																	X		
KOD-47	X	X						X											
KOD-48	X									X									
KOD-49		X		X	X					X						X			
KOD-50			X	X							X							X	
KOD-51		X	X																
KOD-52			X																
KOD-53				X														X	
KOD-54				X			X	X					X					X	
KOD-55				X															
KOD-56					X	X			X					X			X		
KOD-57						X													
KOD-58								X	X							X		X	X

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de yaşanan ekonomik gelişmeler neticesinde, muhasebe kavramının ve muhasebe mesleği ile muhasebe meslek mensuplarının önemi giderek artmaktadır. Muhasebe kavramı ve muhasebe süreçlerinde amaç; işletmelere ait finansal bilgi ve belgelerin belirli kurallar ve uygulama esasları çerçevesinde kayıt altına alınmasını, bunu takiben temel finansal tabloların oluşturulmasını ve sonucunda ilgili kurum ve kuruluşlara gereken bildirimlerin yapılmasını sağlamaktır. İlk çağda tek yanlı kayıt düzeni ile başlayan muhasebe uygulamaları, orta çağa gelindiğinde çift girişli kayıt tutma düzeni ile ön plana çıkmıştır. 19. yüzyıl’da Sanayi devrimi ile birlikte, ilk çağlarda kullanılan kayıt düzeni ve sonrasında ortaçağda ortaya çıkan çift girişli defter tutma sisteminde önemli gelişmeler yaşanmış ve bu gelişmeler 20. yüzyılda da devam ederek günümüze kadar gelmiştir. Osmanlı’da ve Türkiye’de de muhasebenin gelişimi çok çeşitli aşamalardan geçerek şu anki durumuna ulaşmıştır. Osmanlı Devleti’nde ve Türkiye’de muhasebe süreçleri ve uygulamaları, ülkenin kendi içinde yaşamış olduğu ekonomik ve siyasi gelişmelerden ve dünyada muhasebe ile ilgili yaşanan diğer gelişmelerden etkilenmiş, bu bağlamda gelişimini sürdürmüş ve her geçen gün de yine dünyada yaşanan muhasebe konusundaki hızlı gelişmeler paralelinde gelişmeye devam etmektedir. Evrensel nitelikteki muhasebe uygulamalarına yön veren kavramlar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde yürütülen muhasebe süreçleri sonucunda ortaya çıkan finansal bilgiler, işletmenin çevresi olarak anılan ve kendi çıkarları doğrultusunda işletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçları ile ilgili muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan tarafların (işletme sahip ya da ortakları, yöneticiler, çalışanlar, kredi kuruluşları, devlet, alıcılar ve satıcılar, rakipler, para ve sermaye piyasaları ve potansiyel ortaklar gibi) bilgisine sunulmaktadır. Bu bağlamda işletmelerin muhasebe kayıtlarını yapan ve mali tablolarını düzenleyen kişilerin, diğer bir deyişle muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının ve mesleğin de önemi günden güne artmaktadır. Türkiye’de muhasebe mesleğinin ve dolayısıyla meslek mensuplarının gelişimini etkileyen faktörleri; küresel düzeydeki faktörler ve ulusal düzeydeki faktörler olarak ele almak mümkündür. Bu bağlamda küresel düzeydeki faktörler; globalleşme, bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler, muhasebede bilgisayar kullanımı, uluslararası muhasebe ve denetim skandalları sonucu yaşanan finansal krizler ve uluslararası muhasebe standartları uygulamasına geçilmesi

olarak sıralanabilirken, ulusal düzeydeki faktörler; tek düzen muhasebe sistemine geçiş, 1980 sonrası ekonomik yapıda meydana gelen değişim, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), teknolojik gelişmeler, muhasebe eğitiminde yaşanan artış ve üniversitelerin yaygınlaşması, muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi, işletmecilik alanında yaşanan gelişmeler ve muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler şeklinde ifade edilebilmektedir. Tüm bu sayılan muhasebe mesleğinin gelişmesini etkileyen faktörler neticesinde ve en önemlisi bu mesleğe ve meslek mensuplarına duyulan ihtiyaçtan dolayı, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili meslek yasasında genel olarak SMMM meslek mensuplarının ve YMM meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarına (mesleğin konusuna) SMMM ve YMM olabilmenin genel ve özel şartlarına, SMMM ve YMM odalarının kuruluş ve çalışma esaslarına, odaları tek çatı altında birleştiren TÜRMOB’un kuruluş ve çalışma esaslarına değinilmektedir. Ayrıca 3568 Sayılı yasanın Resmi Gazete’de yayımlanmasını takiben SMMM ve YMM meslek mensuplarının çalışmalarını düzenleyen yönetmelikler ve mecburi meslek kararları yürürlüğe girmiştir. Türkiye ‘de 13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı yasal düzenlemeden sonra muhasebe meslek mensubu sayısında da önemli değişiklikler olmuştur. Bu bağlamda 1990-1991 yılları arasında 30 bine yaklaşan toplam meslek mensubu sayısı (SM, SMMM ve YMM), 2023 yıl sonuna gelindiğinde, 130.252’ye yükselmiştir. Dolayısıyla toplam muhasebe meslek mensubu sayısı 1990 yılından günümüze kadar her yıl düzenli olarak artış göstermiştir.

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu ile beraber muhasebe mesleği her ne kadar yasal statüye kavuşup bir düzen içerisinde yürütülmeye çalışılsa da her geçen gün mesleğe ilişkin farklı sorunlar gündeme gelmekte ve değişen ekonomik koşullar ve yasal düzenlemeler neticesinde bu sorunlar artarak devam etmektedir. SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları bu sorunları; üstlendikleri görevler ve sorumluluklar ile sahip oldukları hak ve yetkiler bağlamında incelemek mümkündür. Temel görevi, mükelleflerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço ve gelir tablolarını hazırlamak, beyannamelerini ve diğer bildirgelerini düzenlemek olan SMMM meslek mensuplarının bu

görevlerini icra ederken yaşadıkları sorunları; eğitim sorunları, yanlış algılanma sorunu, haksız rekabet sorunu, bürokratik işlemlerin yoğunluğu ve kamu kurumları ile ilişkilerde yaşanan sorunlar, mevzuat enflasyonundan kaynaklanan sorunlar, iş yaşamından kaynaklanan sorunlar, etik kurallarla ilgili yaşanan sorunlar, kariyerdeki yavaş ilerlemeden kaynaklanan sorunlar, belgesiz, ehil olmayan, kaçak ve korsan olarak mesleği ifa edenler ilgili sorunlar, mükelleflerle ilişkilerde yaşanan sorunlar, teknolojik gelişmeler konusunda yaşanan sorunlar, kayıt dışılık yönündeki baskılardan kaynaklanan sorunlar ve mükelleflerin eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması ile ilgili sorunlar olarak çeşitli alt başlıklarda incelemek mümkündür. Bugüne kadar yapılan araştırmalar/çalışmalar kapsamında ise, SMMM meslek mensuplarının görevlerini icra ederken yaşadıkları en önemli sorunlar; haksız rekabet sorunları, bürokratik işlemlerin yoğunluğu ve kamu kurumları ile ilişkilerde yaşanan sorunlar, mevzuat enflasyonundan kaynaklanan sorunlar, iş yaşamından kaynaklanan sorunlar ve mükelleflerle ilişkilerde yaşanan sorunlar alt başlıkları altında toplanmaktadır.

Geçmişte yapılan araştırmalar/çalışmalar ışığında SMMM meslek mensuplarının vergi mükellefleri adına yerine getirdikleri ödevleri ve bu ödevler kapsamında yaşadıkları sorunları bu şekilde açıklanırken, ilgili kanun maddeleri ile yine bugüne kadar yapılmış olan araştırmalar/çalışmalar dikkate alındığında söz konusu meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken sahip oldukları sorumlulukları ve bu sorumluluklar kapsamında yaşadıkları sorunları ayrı bir başlık altında detaylı bir şekilde açıklamanın daha uygun olacağı yönünde öngörüye varılmıştır. Çünkü SMMM meslek mensuplarının yerine getirdikleri görevleri ve kapsamı 3568 Sayılı meslek yasasına ve ilgili yönetmeliklere göre açıklanırken, sahip oldukları sorumlulukların kapsamı ise, 213 Sayılı VUK, 6102 Sayılı TTK, 6098 Sayılı BK gibi kanunların çeşitli hükümlerinde yer almaktadır. Türk hukukunda sorumluluk kavramına yer verilmesinin temel nedenleri, özel hukuk açısından ve vergi hukuku açısından değerlendirmek mümkündür. Özel hukuktaki sorumlulukta, zarara uğrayanın zararının en hızlı şekilde giderilmesi amaçlanmışken, vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde; vergi alacağının garanti altına alınması diğer bir deyişle, vergi alacağının eksiksiz/tam olarak hazineye intikalinin sağlanması amaçlanmıştır. Aynı zamanda vergi kanunlarındaki tüm sorumluluk hallerinin benzer yönleri birleştirildiğinde,

vergi sorumlularını; başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanlar, başkasının vergisini kendi mal varlığından ödemek zorunda olan fer'i vergi sorumluları ve başkasının şekli ödevlerini yapmaktan sorumlu olan vergi sorumluları olmak üzere üç farklı başlık altında incelemek mümkündür. Bu bağlamda 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu gereğince yetki almış SMMM meslek mensupları, vergi hukukunda başkasının şekli ödevlerini yapmaktan sorumlu olan vergi ödevlisi durumunda olan vergi sorumluları olarak değerlendirilebilmektedir. Dolayısıyla SMMM meslek mensuplarının yürütmüş oldukları muhasebe işlemlerinden dolayı mükellefle beraber müşterek ve müteselsil olmaları durumu da başkasının şekli ödevlerini yapmaktan dolayı sorumlu tutulmalarından, diğer bir deyişle vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu olmalarından kaynaklanmaktadır. SMMM meslek mensuplarının sorumluluklarını hukuki sorumluluklar, cezai sorumluluklar, mesleki sorumluluklar ve disiplin sorumlulukları olmak üzere 4 ana başlık altında incelemek mümkündür. SMMM meslek mensuplarının hukuki sorumlulukları; mükellefle yaptıkları vekâlet sözleşmesinden doğan sorumluluklardan, kanundan doğan sorumluluklardan ve özen borcundan doğan sorumluluklardan oluşmaktadır. Kanundan doğan sorumlulukları, 213 Sayılı VUK'dan doğan sorumluluklar, 6102 Sayılı TTK'dan doğan sorumluluklar, ve 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'dan doğan sorumluluklar olmak üzere alt başlıklar halinde incelenebilmekte iken SMMM meslek mensuplarının özen borcundan doğan sorumlulukları ise 6098 Sayılı TBK'nın 471. maddesi kapsamında değerlendirilebilmektedir. 213 Sayılı VUK'un Mükerrer 227. maddesi SMMM meslek mensuplarının vergisel sorumlulukları için çok önemli bir maddedir ve bu maddede geçen hükümlere göre, vergi beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen SMMM meslek mensupları imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulurlar. Aynı zamanda 213 Sayılı VUK'un 227. maddesi kapsamında yapılan bu düzenleme ile SMMM meslek mensuplarının, vergi beyannamelerinin imzalanması amacıyla sınırlı uygunluk denetimi yapmaları bir gereklilik haline gelmiştir. SMMM meslek mensuplarının cezai sorumlulukları konusundaki hususlara, 213 Sayılı VUK'un 344., 351., 352., 353., 355. ve 359. maddeleri aracılığı ile ulaşmak mümkündür. Bu bağlamda SMMM meslek

mensuplarının cezai sorumlulukları; idari nitelikli suç ve cezalardan doğan sorumluluklar ve adli nitelikli (hürriyeti bağlayıcı) vergi suç ve cezalarından doğan sorumluluklar olarak iki temel başlık altında incelenebilmektedir. Mesleki sorumluluk kavramına göre ise, SMMM meslek mensupları görevlerini yerine getirirken mesleğin gerektirdiği özeni göstermekle ve mevzuat değişikliklerini de takip ederek mükelleflerin muhasebe işlemlerini, en üst seviyedeki bilgi ve tecrübelerini kullanarak yerine getirmekle sorumlu tutulmaktadır. Son olarak SMMM meslek mensupları, disiplin sorumlulukları kapsamında 3568 Sayılı meslek yasası ve disiplin yönetmeliği başta olmak üzere, haksız rekabet yönetmeliği ve etik kuralları ile ilgili yönetmeliğe de uymakla yükümlüdürler. Temel kamu finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasında mükellefle vergi idaresi arasında aracı bir kurum olan SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları sorumluluklar bağlamında da önemli sorunları bulunmaktadır. Buna göre bugüne kadar yapılan çalışmalar/araştırmalar kapsamında SMMM meslek mensupları, sorumluluklarının çok fazla olduğunu önemle belirtmişler ve çoğu zaman da söz konusu bu sorumlulukların sahip oldukları hak ve yetkilerini de aştığının önemle altını çizmişlerdir. Diğer bir deyişle, SMMM meslek mensuplarına gereken hak ve yetkiler tanınmadan çok fazla sorumluluk yüklenmesi mesleki anlamda en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır. Yine yapılan araştırmalar/çalışmalar kapsamında SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları sorumlulukların gerekli kamu kurumları tarafından istişare edilerek sınırlandırılması gerektiğini savunmuşlar ya da diğer bir seçenek olarak sorumluluklara istinaden gerekli hak ve yetkilerin kendilerine tanınması konusunda fikir beyan etmişlerdir.

Devletle vergi yükümlüleri arasında, vergi gelirlerinin toplanması aşamasında aracılık görevini üstlenen SMMM meslek mensuplarının yapmış oldukları görevleri kamu hizmeti olarak değerlendirilmesine rağmen ve aynı zamanda üstlendikleri sorumluluklar bağlamında da kamu sorumluluğu yüklenmiş olmalarına karşın bu görev ve sorumlulukların gerektirdiği hak ve yetkiler kendilerine verilmemiştir. Özellikle üstlendikleri önemli sorumlulukları neticesinde sahip olmayı bekledikleri hak ve yetkiler konusu SMMM meslek mensupları için çok büyük önem arz etmekle birlikte bu bağlamda yaşadıkları sorunlar da geçmişten bugüne kadar yapılan araştırma ve çalışmaların konusunu

oluşturmuş ve bazı söz konusu bu araştırmalar/çalışmalar aracılığı ile çeşitli çözüm yolları araştırılmıştır. SMMM meslek mensuplarının sınırlı sayıdaki hakları konusundaki detaylı bilgiye temel olarak TBK'nın vekâlet sözleşmelerine istinaden vekile tanıdığı haklar aracılığı ile ve 3568 Sayılı meslek kanununun SM, SMMM ve YMM Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik kapsamından, SMMM ve YMM mesleklerine ilişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nden, Anayasa'nın Dilekçe Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkını konu alan 74. maddesinden ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu'ndan almak mümkündür. Bu kaynaklar aracılığı ile edinilen haklardan bazıları; ücret isteme hakkı, ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme hakkı, vergi dairesinde mükellefi temsil hakkı, vergi idaresinden mükellef ile ilgili bilgi talep etme hakkı, haksız rekabetin önlenmesini talep etme hakkı ve mesleki unvanların haksız kullanımının önlenmesini isteme hakkı oluşturmaktadır. Ayrıca 15.10.2019 tarihli 118 numaralı VUK sirküleri ve 30.11.2021 tarihli 137 numaralı VUK sirküleri ile de SMMM meslek mensuplarına mücbir sebep hakkı tanınmıştır. SMMM meslek mensuplarına tanınan yetkiler konusunda yapılan literatür araştırmalarının sonucunda sınırlı sayıda bazı yetkilerinin olduğu görülmektedir. Bu yetkiler ise; KDV iade raporu düzenleme yetkisi, TÜBİTAK'a hazırlanan mali raporlarda proje harcamaları değerlendirme raporu düzenleme yetkisi, asgari işçilik raporu düzenleme yetkisi ve şirketlerin kredi talep ve başvuruları olması durumunda söz konusu şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmadıkları hususunda teşvik edici belge sunabilme yetkisi olarak sıralanabilmektedir. Bugüne kadar yapılan araştırmalar/çalışmalar neticesinde SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkiler konusunda yaşadıkları sorunların nedenleri araştırılmış ve sonucunda ise, bu sorunların genellikle sahip oldukları sorumlulukların hak ve yetkilerini aşması durumundan, var olan hak ve yetkilerini koruyan hukuki bir sistem olmamasından ve sahip olunan hak ile yetkilerin yetersiz kalmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Tez çalışmasının üçüncü bölümünde ise, SMMM meslek mensuplarının yerine getirdikleri görev ve sorumlulukları ile sahip oldukları hak ve yetkileri bağlamında yaşamış oldukları sorunları belirlemek ve belirlenen bu sorunlara istinaden beklentilerinin ve çözüm önerilerinin neler olduğunu tespit etmek amacıyla Denizli SMMM odasına kayıtlı ve bağımsız olarak mesleği icra eden 20 SMMM meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler

gerçekleştirilerek nitel verilere ulaşılmaya çalışılmış ve sonrasında sonuçları nitel analize tabi tutulmuştur. Kartopu yöntemiyle ulaşılan 20 katılımcı SMMM meslek mensubuna 12 sorudan oluşan yarı yapılandırılmış soru formu yöneltmiş ve derinlemesine mülakat gerçekleştirilmiştir.

Mülakatın başlangıç soruları SMMM meslek mensuplarının yapmış oldukları işe bakış açılarını ve yaptıkları işi nasıl tanımladıklarına ilişkindir. Sorulara verdikleri cevaplardan SMMM meslek mensuplarının meslek ve meslek mensupları ile ilgili sık tekrar ettikleri kelimelerin/cümlelerin; “dürüst/tutarlı olmak – sır saklamak”, “kanunları/mevzuatı çok iyi bilmek ve yorumlamak”, “Devletle mükellef arasında köprü vazifesi görmek/Devlete gelir sağlayan aracı kurum olmak”, “Etik değerlere uymak” ve “meslekle ilgili eğitimi eksiksiz almış olmak ve mesleğe yeteri kadar hâkim olmak” gibi ifadeler olduğunu söylemek mümkündür. SMMM meslek mensuplarının yerine getirdikleri görevleri bağlamında en çok ifade ettikleri cümleler; 3568 Sayılı yasada geçtiği şekilde ve mükellef ile aralarında yapılan sözleşmeye istinaden görevlerini yaptıkları, mükelleflerden gerekli bilgi ve belgeleri doğru bir şekilde ve zamanında temin ederek, söz konusu bu belgeleri gerekli usul ve esaslar dâhilinde muhasebe kayıtlarına aldıkları ve sonuçları Hazine ve Maliye Bakanlığı başta olmak üzere ilgili kurumlara bildirdikleri, mükelleflerini yasalar/mevzuat hakkında bilgilendirdikleri, ayrıca kanunun gerektirdiklerinin dışında vergi dairesi/SGK gibi kamu kuruluşlarının/memurlarının kendilerinden beklentilerini/taleplerini de yerine getirdikleri ve aynı zamanda kanunda geçen görevler dışında ve mükelleflerle yapılan sözleşmelere istinaden üstlenilen görevler dışında mükelleflerin bazı işlerini de yaptıkları ile ilgili konulardan oluşmaktadır. SMMM meslek mensuplarının sahip olduğu sorumluluklar ile hak ve yetkiler bağlamında ise en çok ifade ettikleri cümleler; 3568 Sayılı yasa, ilgili yönetmelikler ve mecburi meslek kararları ile VUK’da ve ilgili tebliğlerde belirtilen sorumluluklara sahip oldukları, muhasebe konularındaki kayıt ve işlemlerden dolayı mükellefle beraber müşterek ve müteselsil sorumluluk sahibi oldukları bunun da kendileri için ağır bir mesleki yük oluşturduğu, çok fazla hak ve yetkilerinin olmadığı aynı zamanda sahip oldukları sorumlulukları ile hak ve yetkileri arasında dengesizlik olduğu, diğer bir deyişle sorumluluklarının hak ve yetkilerine oranla çok fazla olduğu ile ilgili konulardan oluşmaktadır. Katılımcı SMMM meslek mensuplarının işe bakış açılarını ve

yaptıkları işi nasıl tanımladıklarını ifade eden cümlelerinden anlaşılmaktadır ki, SMMM meslek mensupları ilgili yasa, yönetmelikler ve mecburi meslek kararları çerçevesindeki görev ve sorumluluklarının bilincinde olup, bunlara istinaden söz konusu görev ve sorumlulukları yerine getirmektedirler. Aynı zamanda bugüne kadar yapılan çalışma/araştırma sonuçlarına benzer bir şekilde ilgili yasalar çerçevesinde sorumluluklarının çok fazla olduğunu ve bu sorumlukların gerektirdiği hak ve yetkilerin kendilerine tanınmadığını belirtmişlerdir. Ayrıca SMMM meslek mensuplarının araştırmanın bu kısmında verdikleri cevaplardan; meslekte dürüst/tutarlı olmanın, kanunları/mevzuatı çok iyi bilmenin ve yorumlamanın, etik değerlere uymak zorunda olmanın ve meslekle ilgili eğitimi eksiksiz almış olmanın ve mesleğe yeteri kadar hakim olmanın ne kadar önemli olduğunu vurguladıkları görülmektedir.

Yapılan derinlemesine mülakatlar sonucunda SMMM meslek mensuplarının yaşadıkları sorunları ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerilerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

1. Vergi yasalarından kaynaklanan sorunlar ve bu sorunların çözümüne ilişkin SMMM meslek mensuplarının görüşleri

→ Katılımcı SMMM meslek mensupları vergi yasalarının çok eski olmasını, dolayısıyla çeşitli maddelerde çok sık değişikliğe/düzeltilmeye gidilmesini ve sonuç olarak yasalarda karışıklığın ortaya çıkmasını vergi yasalarından kaynaklanan önemli bir sorun olarak belirtmişlerdir. Aynı zamanda vergi yasalarının yeterince açıklayıcı olmamasının ve yorum açık olmasının da önemli bir sorun olduğunu ifade etmişlerdir. SMMM meslek mensupları bu sorunlarla ilgili beklentileri ve çözüm önerileri konusunda da; vergi yasalarının en son güncellemelerle tekrar gözden geçirilerek tek bir kaynaktan sunulmasının gerekli olduğunu ve aynı zamanda vergi yasalarının kesin, net ve kalıcı şekilde çıkarılmasının ve anlık olarak değişen, günü kurtaran vergi yasalarına ve uygulamalarına yer verilmemesinin gerekli olduğunu savunmuşlardır.

→ Katılımcı SMMM meslek mensupları vergi yasalarının çıkarılması ve uygulanması aşamasında liyakatli kişi ve kurumların görüş ve önerilerinin dikkate alınmamasının ciddi bir sorun olduğunu belirtmişler, vergi yasalarının uygulanabilirliği konusunda da

sorunlar yaşadıklarını ve aynı zamanda mevzuat güncellemeleriyle uygulamaları arasında zaman farklılıklarının olmasının da önemli bir sorun teşkil ettiğini ifade etmişlerdir. SMMM meslek mensupları bu sorunlarla ilgili beklentilerini ve çözüm önerileri konusunda da; vergi yasalarının konuya hakim uzmanlar tarafından hazırlanmasının ve/veya güncellenmesinin gerekli olduğunu, vergi yasalarını da ilgilendiren bazı uygulamaların pilot illerde veya bölgelerde uygulandıktan/denedikten sonra mevzuata geçirilmesi gerektiğini ve vergi yasalarının uygulama aşamasında esnek olunmaması gerektiğini ve yine yasaların tüm mükelleflere adil bir şekilde uygulanması gerektiğini belirtmişlerdir.

→ Katılımcı SMMM meslek mensupları vergi yasalarından kaynaklı müşterek müteselsil sorumlu olmanın önemli bir sorun olduğunu belirtmişler bu sorunla ilgili beklentileri ve çözüm önerileri konusunda da; SMMM meslek mensuplarına yeni uygulamalar sonucunda yüklenmiş olan sorumluluklar ile hak ve yetkilerin dengede olması gerektiğini, devletin çıkaracağı yeni yasalarla ya da var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkilerini genişletmesi gerektiğini ve yine devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının haklarını güvence altına alması gerektiğini ifade etmişlerdir.

→ SMMM meslek mensupları kanun koyucu tarafından yeni çıkarılan yasalarla kendilerine çok fazla iş yüklenmesinin önemli bir sorun olduğunu belirtmişler ve bu soruna ilişkin beklentilerini ve çözüm önerileri konusunda, devletin vergi yasaları veya meslek kanunu aracılığı ile SMMM meslek mensuplarını çalışma usul ve esaslarını tekrar düzenlemesi gerektiğini savunmuşlardır.

→ Aynı zamanda SMMM meslek mensupları vergi yasalarından kaynaklanan ceza tutarlarının haksız yere kesilmemesi gerektiği konusunda da fikir beyan etmişlerdir.

2. Kamu kurum ve kuruluşlarından (GİB, defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri, SGK vb.) kaynaklanan sorunlar ve bu sorunların çözümüne ilişkin SMMM meslek mensuplarının görüşleri

→ SMMM meslek mensupları vergi daireleri arasında farklı uygulamaların olmasının, kamu kurum ve kuruluşlarından kaynaklı önemli bir sorun olduğunu ifade etmişlerdir. Bu sorunun çözümü bağlamında ise, SMMM meslek mensupları kamu kurum ve kuruluşlarının kendi aralarında uygulama birliğini sağlaması gerektiğinin önemle altını çizmişlerdir.

→ SMMM meslek mensupları kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan memurlarla ilgili sorunlarının olduğunu, söz konusu bu kurum ve kuruluşlarda gereken saygınlığı/itibarı göremediklerini belirtmişler ve aynı zamanda bu kurum ve kuruluşlarda çalışan memurların bilgi eksikliğinin olmasının/mevzuatı, yeni çıkan uygulamaları takip etmemelerinin de önemli bir sorun olduğunu ifade etmişlerdir. SMMM meslek mensupları bu sorunlarla ilgili beklentileri ve çözüm önerileri konusunda da, kamu kurum ve kuruluşlarında liyakatli kişilerin görev alması gerektiğini, bu kurum ve kuruluşlarda çalışan memurların kendilerine yardımcı olması gerektiğini belirtmişler ve gereken saygınlığı/itibarı görmeyi beklediklerini ifade etmişlerdir. Yine bu bağlamda SMMM meslek mensupları söz konusu kamu kurum ve kuruluşlarının bazı durumlarda kendilerinin fikirlerine danışması gerektiğini de vurgulamışlardır.

→ SMMM meslek mensupların dijital kamu kurumlarından/elektronik ortamdan kaynaklanan önemli sorunlarının olduğunu ifade ederken bu sorunların çözümüne yönelik olarak gereken internet altyapısının oluşturulması gerektiğini ve ilgili web sitelerinin daha iyi tasarlanması gerektiğini belirtmişlerdir. Diğer bir deyişle SMMM meslek mensuplarına göre, dijital kamu kurum ve kuruluşlarının/elektronik ortamın çalışma şekillerine düzenleme getirilmesi gerekmektedir.

→ Aynı zamanda SMMM meslek mensupları kamu kurum ve kuruluşlarına ilişkin diğer beklentileri ve çözüm önerileri konusunda da; ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerekli bilgilendirmelerin mükelleflere zamanında ve eksiksiz yapılması gerektiğini, kamu kurum ve kuruluşlarının mükelleflerin bilgilerini eş zamanlı olarak görebilmeleri için ortak bir sistemin oluşturulması gerektiğini ve aynı zamanda SMMM meslek mensuplarının, kamu kurum ve kuruluşları nezdinde mükellefleri sorgulayabilecekleri/tüm bilgilerini görebilecekleri dijital bir ortam hazırlanması gerektiğini ifade etmişlerdir.

3. Meslek örgütünden (Denizli SMMM Odası – TÜRMOB) kaynaklanan sorunlar ve bu sorunların çözümüne ilişkin SMMM meslek mensuplarının görüşleri

→ SMMM meslek mensupları meslek odasının ve TÜRMOB'un eğitimler konusunda yetersiz kalmasını ve yine meslek odasının ve TÜRMOB'un üyelerine hizmet verme ve sorunlarıyla ilgilenme konusunda yeterli olmamasını meslek örgütünden kaynaklanan önemli sorunlar olarak belirtmişlerdir. Bu bağlamda ise, SMMM odalarının ve TÜRMOB'un üyelerinin sorunlarını dinlemesi gerektiğini ve bu sorunlara ve ihtiyaçlara istinaden kaliteli hizmet vermesi gerektiğini ve aynı zamanda eğitimlerin de daha verimli, etkin ve zamanında olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

→ SMMM meslek mensupları meslek odasında ve TÜRMOB'da mesleki tecrübesi/bilgisi yetersiz üyelerin görev almasının da önemli bir sorun olduğunu ifade etmişler, buna çözüm olarak da SMMM odalarında ve TÜRMOB'da çalışan kişilerin/yönetimin belirli bir bilgi birikimine sahip, tecrübeli kişilerden oluşması gerektiğini savunmuşlardır.

→ SMMM meslek mensupları aynı zamanda TÜRMOB'un yönetiminde çoğunlukla YMM meslek mensuplarının görev almasının da önemli bir sorun olduğunu ifade etmişlerdir. Bu bağlamda ise, TÜRMOB'un yönetimi Türkiye'deki toplam SM-SMMM ve YMM sayısına göre düzenlenmeli ve/veya yönetimdeki SMMM meslek mensupları ile YMM meslek mensupları birbirinden ayrıştırılmalıdır.

→ Aynı zamanda SMMM meslek mensuplarına göre, meslek odalarının ve TÜRMOB'un üyeleri arasındaki haksız rekabeti önlemesi ve dolayısıyla birlik ve dayanışmayı sağlaması gerekmektedir. Birlikte, yine odaların ve TÜRMOB'un gereken bilinirliğin ve saygınlığın/itibarın kazandırılması için çalışmalar yapması gerekmektedir. Ayrıca yine SMMM meslek mensuplarına göre, meslek odalarının ve TÜRMOB'un meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarında düzenleme yapması gerekmekte ve bu bağlamda özellikle mesleğe yeni adım atacak olan meslek mensubu adaylarına gereken maddi ve manevi desteği de sağlaması gerekmektedir.

4. Mükelleflerden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunların çözümüne ilişkin SMMM meslek mensubu görüşleri

→ SMMM meslek mensuplarına göre, yaptıkları uyarıların mükellefler tarafından dikkate alınmaması ve yine mükellefler tarafından gereken saygınlığı/itibarı görememeleri kendileri için önemli bir sorun teşkil etmektedir. Aynı zamanda mükelleflerden bilgi aktarımının yeterli ve gereken şekilde olmaması da SMMM meslek mensuplarının sorun olarak belirttikleri bir diğer konuyu oluşturmaktadır. Yaşanan bu sorunlar bağlamında ise, SMMM meslek mensuplarının mükellefleriyle olan iletişim kalitesini artırmaları ve yine mükelleflerden bilgi ve belge akışını zamanında ve eksiksiz olarak yapmaları gerekmektedir. Aynı zamanda, mükelleflerin SMMM meslek mensuplarının uyarılarını dikkate alması ve gereken saygınlığı/itibarı göstermeleri de muhasebe süreçlerinin daha iyi bir şekilde yürütülmesi açısından ve SMMM meslek mensuplarının iş performansları ve motivasyonları için önemli unsurlardır.

→ SMMM meslek mensupları aynı zamanda mükelleflerin vergi yasaları konusunda ki eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olmasının, yine mükelleflerin bazı vergileri gereksiz görmeleri ve tahakkuk eden vergileri ödeme konusunda isteksiz olmalarını mükelleflerden kaynaklanan önemli sorunlar olarak belirtmişlerdir. Ayrıca SMMM meslek mensuplarına göre, görev ve sorumluluk alanları dışındaki mükelleflerin diğer işleriyle de ilgilenmek zorunda kalmaları onlar için mükelleflerden kaynaklı bir diğer sorunu oluşturmaktadır. Özellikle mükelleflerin eğitim ve bilinç düzeylerinin düşük olması ve tahakkuk eden vergileri ödeme konusunda da isteksiz olmaları sorunları ile ilgili olarak, mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının da üyelerine gereken bilgilendirmeyi yapması/eğitimler vermesi gerekmekte, aynı zamanda devlet tarafından mükelleflerde ve tüm toplumda vergi bilincinin oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumluluk alanları dışında mükelleflerin diğer işleriyle de ilgilenmek zorunda kalmamaları için söz konusu mükelleflerin bazı işleri kendilerinin yapması ve SMMM meslek mensuplarına angarya iş yüklememeleri gerekmektedir.

→ SMMM meslek mensuplarına göre, mükelleflerle yaşadıkları en önemli sorunlardan diğerleri ise, muhasebe ücretlerinin tahsilatı ve konusunda yaşanan problemler ve mükelleflerin pazarlık gücünün olması ile ilgilidir. Bu sorunların çözümü konusunda

ise, devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının ücretlerinin belirlenmesi ve tahsil edilebilmesi konusunda yeni uygulamalar getirmesi ve dolayısıyla kontrol mekanizması oluşturması gerekmektedir. Yine bu bağlamda SMMM meslek mensuplarına göre, muhasebe ücretlerinin belirlenmesi ve tahsil edilebilmesi konularına istinaden, ilgili yasalar her yıl enflasyon oranına göre mali müşavirlere verilecek ücretlerin alt sınırını belirlemede daha etkin olmalı/daha keskin sınırlar koyabilmeli, hatta gerekirse ücret tarifesine uymayanı cezalandırabilmeli, SMMM meslek mensuplarının görev tanımlarında olmayan bazı işleri yapmaları durumunda ücret alabilmelerini sağlayan bazı kurallar koyabilmeli veya tedbir alabilmelidir. Ayrıca ilgili kanunlar, SMMM meslek mensuplarının ücretlerini garanti altına alabilmeleri için, diğer bir deyişle muhasebe ücretlerinin tahsilatını kesin olarak yapabilmeleri için gerekli önlemleri de alabilmedir. Bu bağlamda da örneğin, SMMM meslek mensuplarının ücretleri herhangi bir vergi beyannamesi ile tahakkuk ettirilerek önce devlet tarafından tahsil edilebilmeli ve daha sonra yine ilgili meslek mensuplarının hesabına aktarılabilmelidir. Yine bu konuda, mükelleflerin nasıl bir kamu kurumunda işleri gereği “vergi dairesine borcu yoktur” veya “SGK’ya borcu yoktur” şeklinde bir yazı sunmaları gerekiyorsa, aynı şekilde “SMMM meslek mensubuna da borcu yoktur” şeklinde bir yazı sunmaları gerekmektedir. Sonuç olarak devlet, SMMM meslek mensupları için ücret tarifesi belirlediği gibi aynı zamanda söz konusu bu ücretlerin tahsil edilip edilmediğini de kontrol altına almalı ve SMMM meslek mensupları ile mükellefler arasındaki her türlü ilişkiyi düzenlemede etkin rol oynamalıdır. Son olarak ifade etmek gerekir ki, muhasebe ücretlerinin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesi konusunda mükelleflerin de duyarlı ve bilinçli olmaları önemli bir husustur.

→ Aynı zamanda SMMM meslek mensuplarına göre, mükelleflerin de bağlı buldukları odalar aracılığı ile sorunlarını dile getirmesi ve hak araması gerekmektedir.

5. Mesleğe ilişkin diğer temel sorunlar ve bu sorunların çözümü konusunda SMMM meslek mensuplarının görüşleri

→ SMMM meslek mensupları, meslek liselerinden mezun olan çalışanların ya da bu liselerde okuyan stajyer öğrencilerin eğitim ve bilgi seviyesinin düşük olmasını ve üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin yetersiz kalmasını mesleğe ilişkin diğer temel sorunlar kategorisi altında belirtmişlerdir. Bu bağlamda ise, serbest muhasebeci mali müşavirlik meslek eğitiminin üniversiteden başlayarak teorik ve pratik olarak tüm yönleriyle verilmesi gerekmektedir. Yine bu konuda üniversitelerde ders müfredatı tamamen serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleği ile ilgili olan bölümler oluşturulmalı ya da mesleğe yönelik seçmeli dersler ilgili bölümlerin ders müfredatına eklenmelidir.

→ SMMM meslek mensuplarına göre, asıl işlerinden biri olan danışmanlık/müşavirlik hizmetini verememeleri önemli bir sorundur ve bu sorunun çözümü bağlamında 3568 Sayılı yasanın tekrar gözden geçirilerek günümüz şartlarına uyarlanması gerekmektedir. Bu konuda özellikle SMMM meslek mensuplarının görev tanımlarına (yapmaları gereken işlere) yönelik olarak çalışma usul ve esaslarına düzenleme getirilmesi önem taşımaktadır. Böylece SMMM meslek mensuplarının asıl işlerinden biri olan danışmanlık/müşavirlik hizmetini de vermeleri, diğer bir deyişle farklı görev ve hizmetlerde bulunabilmeleri de sağlanmalıdır.

→ SMMM meslek mensupları açısından toplum tarafından gereken saygınlığı/itibarını görememek de önemli bir sorun oluşturmakta ve bu sorunun giderilmesi bağlamında da ilgili yasaların, meslek odalarının ve TÜRMOB'un SMMM meslek mensuplarının görüş ve önerilerine önem vermesi gerekmektedir. Bununla birlikte yine bu bağlamda gereken saygınlığın/itibarın ve bilinirliğin sağlanması için basın ve yayın yolu ile gerekli çalışmaların yapılması da önemli bir konudur.

→ SMMM meslek mensuplarına göre, muhasebe bürolarında çalışanlara verilen ücretlerin yetersiz kalması ve kalifiye eleman bulamamaları da mesleğe ilişkin diğer sorunları oluşturmaktadır. Bu sorunların çözümü bağlamında, devletin/meslek örgütlerinin, SMMM meslek mensuplarını, çalışanlarını ve meslek mensubu aday stajyerlerini maddi ve manevi olarak desteklemesi gerekmektedir.

→ SMMM meslek mensupları, meslektaşlar arasında haksız rekabetin olmasını ve dolayısıyla dayanışmanın olmamasını, aynı zamanda belgesi/ruhsatı olmayan kişilerin muhasebe mesleğini yapmalarını da mesleğe ilişkin diğer sorunlar kategorisi altında değerlendirmişlerdir. Bu sorunların çözümü noktasında ise, SMMM odalarının ve TÜRMOB'un üyeler arasındaki haksız rekabeti önlemesi, birlik ve dayanışmayı sağlaması ve üyelerine sosyal yaşamda destek olması gerekmektedir. Belgesi/ruhsatı olmayan kişilerin muhasebe mesleğini yapmalarını engellemek için de ilgili yasalar tarafından gerekli tedbirler alınmalı ve söz konusu bu kişilerin mesleği icra etmeleri durumunda gereken yaptırımların uygulanması konusu ile ilgili olarak bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

→ SMMM meslek mensuplarına göre, Türkiye'de mali müşavirlik mesleğine bağlı alt uzmanlık alanları olan/farklı ihtisas konularına sahip meslek grupları oluşturmak gerekmekte, diğer bir deyişle meslekte kurumsallaşmanın olması gerekmektedir. Örneğin bu bağlamda bazı SMMM meslek mensupları defter tutup, beyanname/bildirge hazırlarken, bazıları tasdik hizmeti ya da arabuluculuk hizmeti verebilmelidir. Yine SMMM mesleğinin kalitesi açısından uzmanlık alanlarına göre defter tutma sayılarının da sabitlenmesi gerekmektedir.

→ Ayrıca SMMM meslek mensuplarına göre, kendilerine yeşil (hususî) pasaport hakkı tanınmalı ve böylece yurt dışı eğitim ve seminerlere rahatça katılabilmeleri sağlanmalı ve yine yurt dışı bağlantılı işlerini sorunsuz bir şekilde gerçekleştirebilmelerinin önü açılmalıdır.

6. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin arttırılmasına ilişkin SMMM meslek mensuplarının görüşleri

Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, Türkiye de kayıt dışı ekonomi yaygındır ve kayıt dışı ekonominin giderilmesi ve vergi gelirlerinin artırılması konusunda da aşağıda belirtilen önlemlerin alınması gerekmektedir.

→ SMMM meslek mensupları ile mükellefler arasında ücretlerin belirlenmesi ve tahsilatı konusu başta olmak üzere, her türlü ilişkinin devlet tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Çünkü SMMM meslek mensuplarına göre, vergi mükellefleri aynı zamanda gelir elde ettikleri müşterileridir ve her işlem bizzat kendi aralarında yürütüldüğünden yeterince bağımsız davranmamaktadırlar. Bu sebepten dolayı SMMM meslek mensuplarıyla mükellefler arasındaki ilişkiler devlet aracılığı ile yürütülmelidir.

→ SMMM meslek mensuplarının kayıt dışı ekonomiyi önlemelerini sağlamak ve vergi gelirlerinin artmasına aracılık etmelerini sağlamak için devletin ve SMMM meslek odalarının, SMMM meslek mensuplarının haklarını koruması ve güvence altına alması gerekmektedir. Böylece SMMM meslek mensupları mükellefleriyle ilgili herhangi kayıt dışılığı ilgilendiren bir konu oluştuğunda bu durumu direkt olarak çözebilmeli ve gerekli yerlere bildirimde bulunabilmelidirler.

→ Daha önce gündeme getirilen ama yürürlüğe konmayan “Nereden Buldun” yasası tekrar ele alınmalı ve yürürlüğe konması sağlanmalıdır. Çünkü kayıt dışı ekonomiyi önlemek ve vergi gelirlerini arttırmak için hiç şüphesiz devletin mükelleflerin mal varlıklarını ve harcamalarını sorgulaması ve denetlemesi gerekmektedir.

→ SMMM meslek mensuplarına göre, kayıt dışı ekonomiye sebep olan en önemli faktörlerden biri basit usul vergi mükellefiyetidir. Ve basit usul vergi mükellefiyetinin kaldırılması, kayıt dışı ekonomiyi önlemede ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılmasında çok önemli bir unsurdur.

→ SMMM meslek mensuplarına göre devlet sadece küçük esnafı ve KOBİ’leri değil, büyük mükellefleri de kapsayacak şekilde denetimleri artırmalıdır.

→ SMMM meslek mensupları ayrıca kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılması için bazı imal edilen ürünlerde olduğu gibi üretilen tüm ürünlerde fatura kesilmesini zorunlu hale getirecek bandrollü ya da barkotlu bir sistemin oluşturulması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu sistem sayesinde üretici firma da ürünlerin satışını faturalı olarak gerçekleştirecek, dolayısıyla ilk üreticiden satın alan toptancılar ve perakendeciler de nihai tüketiciye satışı faturalı olarak yapacaklardır.

→ SMMM meslek mensuplarına göre, kayıt dışı ekonomiyi önlemenin ve vergi gelirlerini artırmanın bir diğer yolu ise, vergi/SGK aflarını ve matrah artırımlarını çok sık gündeme getirmeyerek, mükelleflerde konu ile ilgili yanlış algı oluşmasının önüne geçmektir. Çünkü vergi/SGK aflarının ve matrah artırımlarının sık sık gündeme geleceğini bilen/tahmin eden mükelleflerin kayıt dışı ekonomiye yönelmeleri, dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olmaları daha kolay olmaktadır.

→ Vergi oranlarının düşürülmesi ve vergide eşitliğin sağlanması da SMMM meslek mensuplarının kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılması konularında hemfikir oldukları diğer hususları oluşturmaktadır.

→ Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, kayıt dışı ekonomiyi önlemek için kredi kartı ile yapılan ödemelere/tahsillatlara sınırlama getirilmemelidir. Çünkü özellikle yazar kasa POS cihazları sayesinde kredi kartı ile yapılan ödemeler direkt olarak kayıt altına alınabilmektedir.

→ SMMM meslek mensuplarına göre, kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılmasını sağlamak için kendilerinin görüş ve önerileri alınmalı ve hak ile yetkileri genişletilmelidir. Bu bağlamda özellikle SMMM meslek mensuplarına mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisinin verilmesi büyük önem taşımaktadır.

→ Yine SMMM meslek mensuplarına göre “Nereden Buldun” yasasının özelliklerine dayanan gider karşılığı vergilendirme sisteminin oluşturulması da kayıt dışı ekonomiyi önlemede önemli olabilecek bir yöntemdir. Bu yönüde göre, devlet eğer gelirlere istinaden değil de mükelleflerin yapmış oldukları harcamalara ve bu harcamalar bağlamında sahip oldukları gayrimenkullere/menkullere istinaden vergilendirme sistemi getirirse vergi kayı ve kaçakları daha kolay önenebilecek ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomi de önenebilecektir.

→ Son olarak, SMMM meslek mensuplarına göre, devlet tarafından herkesin fiş/fatura almasına/vermesine yönelik teşviklerin artırılması ve toplumun bilinçlendirilmesi hususları da kayıt dışı ekonomiyi önlemede, dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılmasında önemli sayılabilecek konular arasında yer almaktadır.

Tüm bu literatür araştırmaları/çalışmaları ile yapılan saha araştırması sonucunda katılımcı SMMM meslek mensuplarından gelen görüş ve çözüm önerileri birlikte değerlendirildiğinde; Denizli ilinde ve Denizli SMMM odasına kayıtlı bağımsız çalışan SMMM meslek mensuplarının sorunlarının, geçmişte iller bazında ve Türkiye çapında yapılan araştırmalar/çalışmalar sonucunda tespit edilen sorunlarla benzerlik gösterdiği saptanmıştır. Bu çalışmada ayrıca katılımcı SMMM meslek mensuplarına farklı kategoriler altında belirtmiş oldukları sorunlara istinaden beklentilerinin ve çözüm önerilerinin neler olabileceğine yönelik de sorular yöneltilmiştir. Bir önceki kısımda da kısaca bahsedildiği üzere, katılımcı SMMM meslek mensupları tarafından çok çeşitli ve uygulanabilir çözüm önerileri dile getirilmiştir.

Belirtilen bu beklentiler ve çözüm önerileri ışığında ve bunlara ek olarak,

* Devletin vergi yasaları ya da meslek kanunu aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını tekrar düzenlemesi önemli bir konudur. Çünkü 13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı meslek yasasının üzerinden de uzun süre geçmesine rağmen, ilgili yasada önemli sayılabilecek değişiklikler/güncellemeler yapılmamıştır. Bu bağlamda günümüz ekonomik koşullarıyla beraber birçok şey değişmiş ve böylece özellikle meslek yasasında SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında değişiklikler/güncellemeler yapmak bir gereklilik haline gelmiştir. Bu gerekliliğin en önemli sebepleri ise, yeni çıkan/güncellenen yasalar ve uygulamalar neticesinde kamu kurum ve kuruluşlarının halihazırda yapmakta olduğu bazı işlerin SMMM meslek mensuplarına aktarılmasından ve meslek mensuplarının zaten fazla olan iş yüklerinin daha da artmasından, aynı zamanda mükelleflerin SMMM meslek mensuplarına angarya iş yüklemelerinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla hem mesleki kaliteyi artırmak hem de SMMM meslek mensuplarının motivasyonlarının ve iş performanslarının yükselmesi için görev tanımlarına yönelik olarak, çalışma usul ve esaslarında radikal değişikliklere gidilmelidir.

* Benzer şekilde devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının ücretlerinin belirlenmesi ve tahsil edilebilmesi konusunda yeni uygulamalar getirmesi gerekmektedir. Çünkü

katılımcı SMMM meslek mensuplarının da bahsetmiş olduğu üzere, vergi mükellefleri aslında SMMM meslek mensuplarının müşterileridir ve bu durum böyle olduğundan müşterileri ile devlet arasında aracılık görevini üstlenen SMMM meslek mensupları gerektiği kadar bağımsız olamamakta ve hatta bazı durumlarda vergi mükelleflerinin/müşterilerinin istekleri doğrultusunda hareket etmek zorunda kalmaktadırlar. Bu bağlamda ise, tüm SMMM meslek mensuplarının ücretlerinin kesin ve net olarak belirlenebilmesi ve tahsilatlarının da eksiksiz olarak yapılabilmesi için devlet koyacağı yeni yasalar aracılığı ile veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemeler aracılığı ile kontrol mekanizması oluşturmalı, diğer bir deyişle SMMM meslek mensuplarının ücretlerini tahsil edebilmelerini garanti altına almalıdır.

* Aynı şekilde devlet, ilgili yasalarda yapacağı yeni güncellemelerle ya da yeni yasalar aracılığı ile SMMM meslek mensupları ve mükellefler arasındaki her türlü ilişkiyi belirli bir düzen içerisinde bizzat kendisi yürütmelidir. Örneğin bu bağlamda devlet, her vergi mükellefi için muhasebe işlemlerini yürütecek SMMM meslek mensuplarını kendisi belirlemeli/atamalı ve vergi mükellefleri ile SMMM meslek mensupları arasındaki evrak/belge akışı dışındaki her türlü işlem/iletişim devlet aracılığı ile olmalıdır. Çünkü bu konuda gerekli düzenlemeler yapılmadıkça vergi mükellefleri, görev tanımlarında olmayan işleri yaptırma konusunda ve kanun/usul dışı isteklerini de gerçekleştirme konusunda SMMM meslek mensuplarına diledikleri gibi baskı yapabilecek bu da muhasebe işlemlerinin düzensiz ve kalitesiz yürütülmesine neden olacak, aynı zamanda kayıt dışı ekonomiye de zemin hazırlayacaktır.

* SMMM meslek mensuplarının yapmış oldukları muhasebe işlemlerinden dolayı mükellefle beraber müşterek ve müteselsil sorumluluk sahibi olmaları da kendileri için mesleki anlamda önemli ve ağır bir yük oluşturmaktadır. Katılımcı SMMM meslek mensuplarının da bahsettiği üzere, devletin bazı durumlarda yüklemiş olduğu sorumlulukları sınırlandırması gerekmekte ya da sorumlulukların gerektirdiği hak ve yetkileri SMMM meslek mensuplarına tanınması gerekmektedir. Örneğin bu bağlamda, SMMM meslek mensuplarının özellikle mükelleflerin sunmuş olduğu sahte ve/veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerden gerçekten sorumlu tutulabilmeleri için, kendilerine öncelikle mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisi verilmeli hatta bu

bağlamda, tüm SMMM meslek mensuplarının kullanımına açık, kamu kurum ve kuruluşları nezdinde mükellefleri her türlü konuda sorgulayabilecekleri ve denetleyebilecekleri dijital bir ortam hazırlanmalıdır. Bu konuda benzer şekilde, SMMM meslek mensuplarının var olan bazı hak ve yetkileri de devletin çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı yeni güncellemelerle/düzenlemelerle güvence altına alınmalıdır. Böylece SMMM meslek mensupları mükellefleri ile ilgili herhangi kanun/usul dışı bir işleme şahit olduklarında gerekli bildirimleri gerekli yerlere yapabilmelidirler.

* Katılımcı SMMM meslek mensuplarının da dile getirdiği üzere, vergi yasalarının ve cezai yaptırımların uygulanması aşamasında esnek olunmamalı ve yasalar tüm mükelleflere adil bir şekilde uygulanmalıdır. Sonuç olarak da yasaların/cezai yaptırımların tam/eksiksiz bir şekilde ve herkese eşit olarak uygulandığını bilen mükellefler bu koşullara istinaden muhasebe işlemlerini ilgilendiren konularda daha duyarlı davranacaklar ve böylece vergi kayıp ve kaçakları da önlenmiş olacaktır. Yine bu bağlamda vergi/SGK aflarının ve matrah artırımlarının sadece gerekli durumlarda gündeme gelmesi ve uygulanması da, hem SMMM meslek mensuplarının muhasebe işlemlerini daha tarafsız olarak, diğer bir deyişle mükellefler tarafından baskı altında kalmadan yapmalarını sağlayacak hem de vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olan diğer faktörleri de ortadan kaldıracaktır.

* Katılımcı SMMM meslek mensuplarının da bahsetmiş olduğu üzere, vergi yasalarını da ilgilendiren bazı uygulamaların öncelikle pilot illerde veya bölgelerde denendikten sonra genele yayılması (tüm Türkiye çapında uygulanması) da önemli bir husustur. Çünkü her ne kadar vergi yasaları olması gerektiği gibi çıkarılsa ve gerekli düzenlemeler yapılsa da uygulama aşamasında ciddi problemler yaşanabilmekte bu problemler de SMMM meslek mensupları açısından önemli sorunları beraberinde getirmektedir.

* Dijital/elektronik ortamda yürütülen bazı işlemlerde gerek internet altyapısının yeterli olmamasından dolayı gerekse de ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının web sayfalarının uygun şekilde tasarlanmamasından dolayı sorunlar yaşanabilmektedir. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının da bahsetmiş olduğu üzere, dijitalleşmeye

paralel gerekli altyapı hizmetlerinin de geliştirilmesi gerekmekte ve ilgili kamu kurum web sitelerinin de SMMM meslek mensuplarının yaptıkları işleri kolay, hızlı ve etkin bir biçimde gerçekleştirebilmeleri için daha iyi tasarlanması gerekmektedir.

* SMMM meslek mensuplarının mükelleflere ait aynı bilgileri farklı zamanlarda farklı kamu kurum ve kuruluşlarına bildirme gerekliliği de zaman kaybına yol açmasından ve fazladan iş yükü yaratmasından dolayı sorun teşkil edebilmektedir. Bu bağlamda Türkiye'deki tüm kamu kurum ve kuruluşlarının erişimine açık, ortak bir mükellef bilgi havuzu oluşturulmalı ve bu kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan ilgili kişiler mükelleflere ait eksiksiz bilgilere zamanında ulaşabilmelidir. Bu durum hem kamu kurum ve kuruluşlarının işlerini kolaylaştıracak hem de SMMM meslek mensuplarının üzerindeki fazladan iş yükünü alacak, mükelleflere ait asıl muhasebe işlemlerine daha fazla zaman ayırmalarını ve daha kaliteli işler ortaya koymalarını sağlayacaktır.

* Kamu kurum ve kuruluşlarının, kendi aralarında uygulama birliğini sağlayabilmek adına gerekli çalışmaları da yapması gerekmektedir. Bu bağlamda kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kişiler gerekirse SMMM meslek mensupları ile de istişare ederek en iyi uygulama metotları üzerinde hemfikir olmalı ve örneğin Türkiye'de tüm vergi dairelerinde yürütülen herhangi bir işlem için aynı uygulamalar söz konusu olmalı, diğer bir deyişle benzer kamu kurum ve kuruluşları nezdinde oluşan uygulama farklılıkları ortadan kaldırılmalıdır.

* SMMM meslek odalarında ve TÜRMOB'da çalışan kişilerin/yönetimin belli bir bilgi birikimine sahip, tecrübeli kişilerden oluşması da önemli bir husustur. Bu bağlamda örneğin, odaların ve TÜRMOB'un yönetiminde yer alacak kişilerde, belirli bir mesleki tecrübeye sahip olma şartı ve mesleği aktif olarak gerçekleştirme gerekliliği gibi kriterler de aranmalıdır. Çünkü ancak bu kriterlere sahip kişiler SMMM meslek mensuplarının sorunlarını anlayabilme ve çözüm getirebilme konusunda daha etkin rol oynayabilirler.

* TÜRMOB yönetiminde yer alacak kişilerde SMMM meslek mensupları ile YMM meslek mensupları arasında denge sağlanmalı, diğer bir deyişle Türkiye'deki toplam

SMMM meslek mensuplarını etkin bir şekilde temsil edecek kadar üye TÜRMOB yönetiminde yer almalı ya da yönetimde ve ilgili diğer kurullarda yer alacak SMMM meslek mensupları ile YMM meslek mensupları tamamen birbirinden ayrıştırılmalıdır. Bu ayrım bağlamında, örneğin SMMM meslek mensuplarını temsil eden yönetim, disiplin ve denetim kurulları YMM meslek mensuplarını temsil eden yönetim, disiplin ve denetim kurullarından farklı bir yapılanma içinde olmalıdır.

* SMMM meslek odalarının ve TÜRMOB'un verdikleri eğitim ve hizmet kalitesini artırması gerekmektedir. Bu bağlamda ise, yapılan hizmetler ve verilen eğitimler ile ilgili anketler yolu ile ya da yüz yüze, online ve telefonla görüşmeler yapılarak SMMM meslek mensuplarının geri bildirimleri alınmalıdır. Gelen geri bildirimler doğrultusunda ileride düzenlenecek eğitimlerin ve verilecek hizmetlerin planlaması yapılmalıdır.

* SMMM odalarının ve TÜRMOB'un üyeler arasındaki haksız rekabeti önlemesi ve yine üyeler arasındaki birlik ve dayanışmayı sağlaması da SMMM meslek mensupları için önemli hususlardır. Bu bağlamda SMMM odalarının ve TÜRMOB'un üyeler arasındaki haksız rekabeti önleyebilmesi için ve bu konuya sebep olan faktörleri ortadan kaldırması gerekmektedir. Bunun için ise, SMMM odaları ve TÜRMOB, haksız rekabete sebep olan meslek mensuplarını yakın takibe alabilmeli, diğer bir deyişle bu kişiler üzerindeki kontrolünü artırmalı ve haksız rekabete sebep olan bu kişileri gerektiği şekilde cezalandırabilmelidir.

* SMMM odaları ve TÜRMOB tarafından, mesleğin ve meslek mensuplarının bilinirliğinin sağlanması ve gereken saygınlığın/itibarın kazanılabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Bu bağlamda örneğin SMMM meslek mensuplarının basın ve yayın organlarında daha çok yer alması sağlanmalı ve yine bilinirliğin ve saygınlığın/itibarın sağlanabilmesi için kanun koyucuyla ve ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile mesleki anlamda yakın temaslarda bulunulmalıdır.

* Katılımcı SMMM meslek mensuplarının da önemle belirttiği üzere, SMMM meslek eğitiminin üniversiteden başlayarak özellikle pratiğe yönelik dersleri de içerecek şekilde verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda sadece muhasebe mesleği üzerine eğitim

veren lisans bölümlerinin açılması ya da benzer bölümlerin ders müfredatına muhasebe ile ilgili çeşitli seçmeli dersler koyulması gerekmektedir.

* SMMM meslek mensuplarının sadece muhasebe kayıtlarını tutan, beyanname hazırlayan ve vergi hesaplayan kişiler olarak algılanmaması gerekmekte ve görev tanımlarında da olan danışmanlık/müşavirlik hizmetini de gerçek anlamda verebilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda bir önceki paragraflarda da belirtildiği üzere, meslekle ilgili gereken bilinirliğin meslek odaları ve TÜRMOB aracılığı ile sağlanması ve yine mesleğin topluma iyi bir şekilde tanıtılması gerekmektedir.

* Ayrıca Türkiye’de SMMM meslek mensubu ve YMM meslek mensubu ayrımının da kaldırılması gerekmektedir. Bu bağlamda ise, mali müşavirlik mesleğine bağlı alt ihtisas alanları oluşturulması gerekmektedir. Diğer bir deyişle tüm SMMM meslek mensupları ve YMM meslek mensupları mali müşavirlik mesleği çatısı altında birleştirilmeli ve bu mali müşavirlik mesleğine bağlı alt uzmanlık alanları oluşturulmalıdır. Örneğin bir grup mali müşavir muhasebe kayıtlarını tutup yasal defterleri hazırlarken, bir grup tasdik hizmeti verebilmeli, bir grup ise danışmanlık/müşavirlik konularındaki hizmetlere yoğunlaşabilmelidir.

* Kayıt dışı ekonomiyi önlemek ve vergi gelirlerinde artışı sağlamak için de yine SMMM meslek mensupları ile mükellefler arasındaki her türlü ilişkinin devlet tarafından yürütülmesi hususu ön plana çıkmaktadır. Çünkü SMMM mensupları ile mükellefler arasındaki muhasebe ücretlerinin belirlenmesi ve tahsilatı konuları başta olmak üzere, her türlü ilişki devlet tarafından yürütülürse ilgili meslek mensupları yaptıkları işte daha bağımsız davranabilecek, diğer bir deyişle mükelleflerinin/müşterilerinin baskısı altında kalmadan, gerekli mevzuat çerçevesinde muhasebe işlemlerini olması gerektiği gibi gerçekleştirebileceklerdir. Böyle bir durumda da vergi kayıp ve kaçakları da azalarak vergi gelirlerinin artmasının önü açılacaktır.

* Kayıt dışı ekonomin önlenmesi ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artırılması bağlamında, yine SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkilerinin artırılması ve var olan haklarının korunması hususu önem kazanmaktadır. Örneğin yine bu bağlamda, tüm

SMMM meslek mensuplarının kullanımına açık, GİB'e bağı ortak bir mükellef bilgi havuzu oluşturularak SMMM meslek mensuplarına mükellefleri her açıdan denetleme ve sorgulama yetkisi verildiğinde, söz konusu meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarını önceden tespit edebilecek ve böylece kayıt dışı ekonominin önlenmesine aracılık edebileceklerdir.

* Son olarak, kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılması için, herkesin alışverişlerinde fiş/fatura almasına/vermesine yönelik teşviklerin artırılması ve toplumun gerek basın ve yayın yolu ile bilgilendirilerek gerekse eğitimler düzenlenerek konu hakkında bilinçlendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- (1) Ayboğa M. H. (2003). "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 18/1, 327-359.
- (2) Ayboğa M. H. (2022). "Muhasebe ve Denetim Açısından İşletmenin Sürekliliği ve Sürdürülebilirlik", *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 18, 37-61.
- (3) Ayboğa M. H. (2022). "İşletmelerde Yaşanan Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Alınan Denetim Tedbirleri", *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 17, 39-68.
- Abdioğlu H. ve Dinç E. (2009). "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB - 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 12/21, 157-184.
- Açdoğuran S. B. (1999). "İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7/1-2, 1-19.
- Akbay E. (2004). "Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler", *Türkiye Barolar Birliği (TBB) Dergisi*, Sayı: 52, 262-267.
- Akgün B. (2018). Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adıyaman.
- Akkaya M. (1997). "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 46/1, 185-208.
- Akpınar T. ve Küçüköksel N. Ç. (2020). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Yaşamlarında Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 6/1, 34-53.
- Aktan C. C. ve Şen H. (1999). "Globalleşme ve Türkiye", *Mercek Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 21, Özel Sayı, 1-12.
- Aktaş A. ve Güney G. (2023). "Türk Muhasebe Mesleğinin 30 Yıldaki Gelişiminin Değerlendirilmesi (1989-2019)", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 24, 81-110.
- Alagöz A. ve Ceran Y. (2007). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri ile Mesleki Vizyon Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir

- Araştırma: Konya İli Uygulaması", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 7/14, 291-312.
- Altan M. (2004). "Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 11, 29-54.
- Ardahan F. (2010). "Hizmet Üretiminde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Mesleki Problemleri, Mesleği Algılama Biçimleri ve İş Tatmin Düzeyleri: Antalya Örneği", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 10/19, 100-138.
- Arıkan Y. (1996). "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 36, 51-61.
- Arıkan Y. ve Güvemli B. (2013). "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 5, 33-67.
- Arslan İ. (2022). " Muhasebe Mesleğinin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Erciyes Akademi Dergisi*, Cilt: 36/1, 1-18.
- Aslan M., Apak S., Erol M. ve Ayboğa M. H. (2023). "Türk Muhasebe Mesleği Üzerine Kronolojik Bir İnceleme (1839-2020)", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 24, 1-16.
- Atabay İ. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarında İşkoliklik Düzeyinin Tespitine Yönelik Bir Alan Araştırması" *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 729-742.
- Ataman Ü. (1999). *Genel Muhasebe*, Cilt 2, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Aydemir O. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentiler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 67, 71-84.
- Aydemir O. ve Erkan M. (2011). "Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 1, 110-128.
- Aysan M. A. (1996). "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 37, 7-15.
- Banar K. ve Ekerkil V. (2010). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi ile Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 10/1, 39-60.

- Bayrı O. (2010). "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 98, 89-116.
- Bilen A. (2008). "Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 85, 27-42.
- Bilen A. (2008). *Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerine Bir Araştırma*, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti. Yayını, Ankara.
- Bilen A. ve Yılmaz Y. (2014). "Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etikle İlgili Çalışmalar", *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 2/6, 57-72.
- Bilginer H. M. ve Yardımcıoğlu M. (2022). "Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü", *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 5/2, 133-149.
- Bilici N. (2013). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., Ankara.
- Bişgin A. (2018). Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Bişgin A., Ünlüer S. ve Üyümez M. E. (2020). "Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Beklentileri ve Sorunları: Nitel Bir Çalışma", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 15/2, 625-648.
- Bıyan Ö. (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi", *Sosyo Ekonomi Dergisi*, Cilt: 17/17, 105-134.
- Burak E. ve Öztaş S. (2015). "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi", *Kırklareli Ünivesritesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4/1, 1-17.
- Can A. V. (2007, Mayıs). "Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır?", *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı: 12, 1-15.
- Canyaş O. (2006), Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Cemalcılar Ö. (1972). "Muhasebenin Temel Kavramları", *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, Cilt: 8/1, 126-134.

- Ceylan G. (2011). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar İli Uygulaması, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Coşkun R. (2019). "Türkçe Nitel Araştırmalarda Nitelik Sorunu: Nitel Araştırmalar Ne Kadar Bilimsel?", 6. *Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresi*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep, 1-12.
- Çam H. (2010). Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Düşen Görevler", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Çelik Y. ve Şendurur U. (2020). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Sorunlar ve Beklentileri: Muş ve Ağrı İlleri Örneği", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 13/1, 25-50.
- Çeltikli Ö. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Beklentileri: İzmir İlinde Bir Uygulama, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çetin A. C. ve Şahin Dağlı S. (2014). "Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 20, 55-84.
- Çetin H. ve Eren T. (2015). "Muhasebe Meslek Mensupları Tarfindan Bürolarda Kullanılan Muhasebe Paket Programı Seçimi: Konya İline Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 29/1, 83-100.
- Çiftçi Y. (1997). "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 26/2, 169-189.
- Çitil B. (2013). "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", *Türkiye Barolar Birliği (TBB) Dergisi*, Sayı: 106, 345-356.
- Dalğar R. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Muhasebe Mesleği ve Denetim Uygulamalarına Getirilen Yenilikler: Batı Akdeniz Bölgesinde Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Dalwadi P. (2020). "A Study on Accounting Types and Its Users", *International Journal of Science and Research (IJSR)*, Volume: 9/1, 1652-1656.

- Daştan A. (2011). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25/2, 181-206.
- Dauda I. A., Ombugadu B. A. And Aku S. U. (2015). "Threats and Challenges to Accounting Profession: A Draw Back to the Development of Accountng Practices in Nigeria", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Volume: 5/4, 96-104.
- Deran A. ve Beller B. (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Bağlı Buldukları Meslek Odasından Beklentileri Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 50, 37-56.
- Deran A., Erduru İ. ve Keleş D. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Sorunları ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Demografik Özellikler ve Faaliyet Gösterilen Ekonomik Çevre Açısından Değerlendirilmesi: Ordu Örneği", *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 32, 84-109.
- Dızman Ş. ve Güney S. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları Kamu'da Karşılaşılan Olumsuzluklar ve Beklentiler (Erzincan İli Uygulaması)", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 3/16, 97-110.
- Doğanay A., Ataizi M., Şimşek A., Balaban Salı J. ve Akbulut Y. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2653, Eskişehir.
- Duman H. (2011). "Sermaye Piyasasının Etkinliği Açısından, Kamunun Aydınlatılması Sürecinde, Şirket Çevresinin İhtiyaç Duyduğu Bilginin Özellikleri: İMKB'de Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 50, 95-132.
- Duska R. F. (2005). "The Responsibilities of Accountants", *The Geneva Papers on Risk and Insurance. Issues and Practise*, 30/3, 410-424.
- Ede Y. (2020). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Gaziantep Uygulaması, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Ede Y. ve Karahan M. (2020). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Gaziantep Uygulaması", *İzmir YMMO Dergisi*, Cilt: 2/2, 115-128.
- Ergün H. ve Gül K. (2005). "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı", *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı: 25, 144-154.

- Erhan Salmanlı (2019). Vergiendirme Sürecinde Mükellef, İdare, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları: Kayseri Örneği,(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Erkan V. U. (2013). "6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Vekalet Sözleşmesinde Vekalet Veren Ücret Ödeme Borcu Dışındaki Diğer Borçları", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62/2, 441-472.
- Eroğlu H. (2016). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erol M. ve Aslan M. (2017). "Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi", *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 12, 55-86.
- Eskişekerci İ. (2011). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Müşteri İlişkileri Yönetimi ve Bir Uygulama, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gerçek A. (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 54/3, 157-193.
- Gersil A. (2023). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe - Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemler - Mali Tablolar*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Gökgöz A. (2013). "Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:1/1, 167-177.
- Gökgöz A. ve Zeytin M. (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17/1, 477-493.
- Gücenme Ü. ve Poroy Arsoy A. (2006). "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi", *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 76, 308-328.
- Güçlü A. D. (2007). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Yolları, (Basılmamış Yüksek Lisans Projesi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Gülçin K. (2018). "Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11/58, 669-682.

- Gümüş A. ve Karaca H. (2024). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Beklentileri: Malatya İlinde Nitel Bir Çalışma", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 15/1, 99-116.
- Gündoğdu B. (2005). "*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları*", TÜRMOB Yayınları, Sayı: 273, 1-71.
- Gündüz M. ve Özen E. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Mesleki Memnuniyetlerinin Analizi: Uşak İli Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 70, 67-90.
- Güneş R., Durmuş A. F. Ve Solak B. (2012). "Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt: 3/2, 57-66.
- Güney S. ve Çınar O. (2012). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26/2, 91-106.
- Güvemli O. (2009). "Muhasebe Eğitim ve Uygulamalarını Etkileyen ve Yeni Yüzyılın Başlarını Biçimlendiren Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin MUFAD'ın Faaliyetlerini Etkilemesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 42, 229-232.
- Güvemli O. ve Güvemli B. (2006). "Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi", *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 76, 275-289.
- Hacırüstemoğlu R. (2009). "Muhasebede Uzmanlaşma", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 93, 17-27.
- Hepaksaz E. (2018). "Vergi Mükellefi - Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki - Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)", *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20/1, 233-251.
- Hiçşazmaz M. (1956). "Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 11/03, 351-369.
- İbasalilgiller A. (1999). Türkiye'de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İbrahimoğlu N., Kara E., Karaca C. (2014). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Yönetimsel Sorunları Algılamaları Üzerine Bir Araştırma", *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 13/3, 589-605.

- Kalaycı Ş. ve Tekşen Ö. (2006). "Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 31, 90-101.
- Kaplanoğlu E. (2014). "Mesleki Stresin Temel Nedenleri ve Muhtemel Sonuçları: Manisa İlindeki SMMM'ler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 64, 131-150.
- Karakoç Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınevi, Ankara
- Karasioğlu F. ve Garip O. (2019). "E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman'da Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt: 22/2, 433-446.
- Karasioğlu F. ve Göktürk İ. E. (2008). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükelleflere Hizmet Sunum Kriterleri: Konya İli Örneği", *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 123, 1-22.
- Karataş M. (2014). "Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Cilt: 14/43, 123-142.
- Karcioğlu R. ve Yazarkan H. (2011). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyetleri Sırasında Kamu Kurumlarında Karşılaştıkları Sorunlara İlişkin Ampirik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 34, 1-12.
- Kaşlı M. ve Aytemiz Seymen O. (2009). "*Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişliğine Neden Olan Faktörleri Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma*", 17. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları No: 162., Eskişehir.
- Katkat Özçelik M. (2018). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorunları ve Bu Sorunların Cinsiyet Boyutu: Artvin ve Rize Örnekleri", *Karadeniz Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 15/58, 99-125.
- Kaya G. A. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri: Elazığ'da Bir Araştırma", *The Journal of Academic Social Sciences Studies*, Number: 41, 207-231.
- Kaya H. P. ve Batı Z. (2024). "Kırşehir'deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunlarını ve Beklentilerini Tespit Etmeye Yönelik Nitel Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 71, 147-166.
- Kaya N. (2021). *Muhasebe Tarihi*, İksad Yayınevi, Ankara.

- Kaya U. ve Dinç E. (2007). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16/2, 343-364.
- Kaygusuz Y., Aslan Ü. ve Kepçe N. (2018). *Genel Muhasebe 1*, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2654, Eskişehir.
- Kısakürek M. M. ve Pekcan A. (2005). "Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar", *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 6/2, 107-125.
- Kısakürek M. ve Alban N. (2010). "Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47, 213-228.
- Kızıl C., Aslan T. ve Kızay Ö. (2019). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve İlgili Çözüm Önerileri: Kocaeli Örneği", *Muhasebe ve Maliye Dergisi*, Cilt: 2/1, 23-37.
- Kurtcebe E. (2008). 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Kutlu H. A. (2008). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 63/2, 143-170.
- Lazol İ. (2006). *Genel Muhasebe*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Marşap B. (1996). "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 37, 119-124.
- Meder Çakır H., Sarıtaş H. ve Aygören H. (2003). *Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Mesleği Denizli'de Bir Alan Araştırması*, Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Denizli
- Mihaela L. (2008). "Regarding the Users of Financial Statements and Their Information Needs", *Studies and Scientific Researches Economics Edition*, No: 13, 49-55.
- Ömürbek V. ve Türkoğlu T. (2013). "Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16/30, 115-149.
- Öndeş T., Karcıoğlu R., Yıldıztekin İ., Orhan M. S. ve Güngör B. (2012). *Genel Muhasebe*, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Erzurum.
- Özal Ö., Yıldırım O. ve Tek N. (1990). *Muhasebe: İlkeler, Genel Muhasebe, Envanter, Bilanço Gelir Tablosu, Uygulama*, Bilgehan Basımevi, İzmir.

- Özçelik H. ve Angı G. G. (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İnkilem Algıları: Antalya İli Örneği", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 50, 141-158.
- Özçelik Ö. ve Tunçay G. (2022). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemedeki Tutum ve Sorumluluğu: Kütahya İli Örneği", *Kapanaltı Muhasebe Finans Ekonomi Dergisi*, Sayı: 1, 45-56.
- Özkan S. ve Erdener Acar E. (2010). "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış", *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt: 20/97, 49-85.
- Öztürk M. ve Şimşek A. (2017). "Erzurum'daki Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadıkları Sorunlar ve Sorunların Tükenmişlikleri Üzerine Etkisi", *Uluslararası Avrasya Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 8/29, 851-876.
- Öztürk Ş. ve Taştan T. (2021). "Devletçi Ekonomi-Liberal Ekonomi Karşılaştırması: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme", *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 26, 836-858.
- Öztürk V., Çil Koçyiğit S. ve Çına Bal E. (2009). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bazı Demografik Değişkenleri İle Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri Arasındaki İlişki: Ankara İli Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 44, 137-148.
- Özulucan A., Bengü H. ve Özdemir F. S. (2010). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 31, 41-64.
- Özyürek H. (2009). Türkiye'de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Traihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Saeidi H., Bhavani Prasad G. V. and Saremi H. (2015). "The Role of Accountants in Relation to Accounting Information Systems and Difference Between Users of AIS and Users of Accounting", *Bulletin of Environment, Pharmacology and Life Sciences*, Volume: 4/11, 115-123.
- Sakarya Ş. ve Kara S. (2010). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması", *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 12/18, 57-72.
- Sallabaş K. (1996). Muhasebe Mesleği ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun İncelenmesi

ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Sayar Z. ve Karataş M. (2017). "Muhasebe ve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 139, 13-28.

Sayım F. ve Usman Ö. (2016). "Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 6/12, 105-122.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) Yeterlilik (2021). *Finansal Muhasebe*, Deha Yayınları, İstanbul.

Seviğ V. (2002). "Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 58, 35-39.

Seyidoğlu H. (2020). *Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı*, Güzem Can Yayınları No: 33, İstanbul.

Şengel S. (2010). "Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47, 81-94.

Şenol M. M. (2018). Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.

Şenyüz D. (2016). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mükelleflerin Vergi Ziyayı ve Cezasından Sorumluluğu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 22/3, 2557-2575.

Şenyüz D., Yüce M. ve Gerçek A. (2022). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Taşçı D. (2019). Türkiye'de Muhasebe Mesleği, Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Sorunları ve Beklentileri: Kars - Ardahan - Iğdır İllerinde Bir Araştırma, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars.

Taytak M. (2016). "Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 5/7, 1933-1957.

Terzi A. (2010). Muhasebe Mesleği ve Rize'deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

- Tetik N., Kınay F. Ve Ciğer A., (2008). "Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 38, 70-79.
- Trivellas P., Kakkos N., Blanas N. and Santouridis I. (2015). "The Impact of Career Satisfaction on Job Performance in Accounting Firms. The Mediating Effect of General Competencies" *The Journal of Procedia Economics and Finance*, Issue: 33, 468-476.
- Tugay O. Ve Tekşen Ö. (2014). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları: Burdur İlinde Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 19/1, 223-232.
- Turan A. K. (2008). Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tükenmez M. Ve Kutay N. (2005). "Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 25, 155-164.
- Türker M. (2003), Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığı'na Bir Öneri, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türker M., Pekdemir R., Selvi Y. ve Yılmaz F. (2003). "*Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)*", TÜRMOB Yayınları, Sayı: 198, 1-116.
- Uçkaç M. (2001). *Genel Muhasebe Uygulamaları ve Staj Değerlendirmelerine Hazırlık*, Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Denizli.
- Uslu F. ve Demir E. (2023). "Nitel Bir Veri Toplama Tekniği: Derinlemesine Görüşme", *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, Cilt: 40/1, 289-299.
- Uzay Ş. (2004). "21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 67, 229-248.
- Uzay Ş. ve Güngör Tanç Ş. (2004). "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 22, 94-104.
- Üstüntaş Aratoğlu T. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Zonguldak-Bartın-Karabük Örneği, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Karabük.
- Yalçın E. (2013). *Çalışkan Muhasebe Hazırlık Kitabı*, Yargı Yayınevi, Ankara.

- Yalçın S. (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesiyle İlgili Tutumları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 55, 113-136.
- Yanık A., Toptan M. ve Yıldız F. (2023). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Verirken Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri", *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt: 12/2, 220-240.
- Yayla H. E. (2007). "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Tatmini Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Orta ve Doğu Karadeniz Bölgeleri Örneği", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 23, 113-126.
- Yazıcı N. (2010). "Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin KOBİ'lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47, 202-212.
- Yel T. (2018). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu'da Bir Araştırma", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt: 18/2, 165-184.
- Yıldırım O., Tektüfekçi F. ve Çukacı Y. C. (2004). "Modern Toplum Hastalığı: Stres ve Muhasebe Elemanı Üzerindeki Etkileri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 9/2, 1-20.
- Yıldırım S. (2007). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerine İlişkin Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 23, 33-46.
- Yıldırım S. Ve Güney S. (2012). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Genel Sorunları: Erzurum İli Örneği", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 36, 35-48.
- Yıldız G. (2010). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 36, 155-178.
- Yılmaz E., Yıldırım S. Ve Bahar H. H. (2015). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 65, 27-42.
- Yoruldu M. (2019). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği, (Basılmamış Doktora Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Yoruldu M. ve Zeybek Yoruldu N. (2016). "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1/1, 51-70.

- Yücel G. (1982, Nisan). "Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 11/1, 217-227.
- Yükselen C. Ve Örs H. (2014). "Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Başarısızlık Eğrisi ve Pazarlama Stratejileri Üzerine Öneriler", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 1/1, 1-12.
- Zengin H. (2016). Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

WEB KAYNAKÇA

- WEB_1. Abdülkadir Işık, Özge Selvi Yavuz, Hayriye Işık, Hakan Cavlak ve Gamze Yıldız Şeren, " Tekirdağ'daki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri", https://bapbs.nku.edu.tr/dosyalar/331/rapor_313BDA43-AF56-99DF-AE0A-730273091753.pdf (24.07.2023).
- WEB_2. Türk Dil Kurumu Sözlükleri web sitesi, <https://sozluk.gov.tr/> (04.09.2023)
- WEB_3. Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri web sitesi https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/50741/mod_resource/content/0/hafta-01.pdf (05.09.2023)
- WEB_4. Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliğ No: 1), 30 Aralık 2004 tarihli, 25686 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/12/20041230.htm> (30.12.2023)
- WEB_5. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26 Aralık 1992 tarihli, 21447 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete web sitesi, s. 4. https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf (01.01.2024).
- WEB_6. Ministry of Corporate Affairs Government of India web site, https://www.mca.gov.in/XBRL/pdf/framework_fin_statements.pdf (15.01.2024)
- WEB_7. The Institute of Certified Bookkeepers (ICB) web site, <https://www.bookkeepers.org.uk/out/?dclid=54362> (17.01.2024)
- WEB_8. Halit Keskin, "12. Muhasebe Fonksiyonu", <https://avesis.yildiz.edu.tr/resume/downloadfile/hkeskin?key=2ea41b1d-a751-4838-9058-f1aded78daf6> (13.03.2024)
- WEB_9. Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri web sitesi, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/164378/mod_resource/content/0/hafta-01.pdf (13.03.2024)

- WEB_10. Ahmet Gün, "Ünite: 1 Muhasebenin Tanımı ve Temel Kavramlar", <https://avys.omu.edu.tr/storage/app/public/ahmet.gun/134579/muhasebe%20%C3%BCnite%201.pptx> (13.03.2024)
- WEB_11. Atatürk Üniversitesi web sitesi, <https://atauni.edu.tr/yuklemeler/ad5b31b371e18979fa9dd579eb98f779.pdf> (13.03.2024)
- WEB_12. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) web site, <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/public-value-report.pdf> (24.01.2024).
- WEB_13. Len Jui and Jessie Wong, "Roles and Importance of Professional Accountants in Business", <https://www.ifac.org/news-events/2013-10/roles-and-importance-professional-accountants-business> (24.01.2024).
- WEB_14. Amy Vetter, "5 Reasons Why Your Business Needs an Accountant", <https://www.bizjournals.com/bizjournals/how-to/growth-strategies/2015/04/5-reasons-why-your-business-needs-an-accountant.html> (24.01.2024).
- WEB_15. Coşkun Can Aktan, "Yeni Ekonominin Ortaya Çıkmasında Etkili Olan Faktörler", <http://www.canaktan.org/yeni-trendler/yeni-ekonomi/etkili-faktor.htm> (20.02.2024).
- WEB_16. Rıfat Nalbantoğlu, "Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları", https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf (21.02.2024).
- WEB_17. Erdal Kenger, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Türkiye'de Tarihsel Gelişimi", Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim Tic. A.Ş. web sitesi, <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdal/007/> (22.02.2024)
- WEB_18. Mehmet Utku ve Emin Kurtcebe, "Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye'deki Tarihi ve TÜRMOB'un Mesleki Eğitimdeki Yeri", https://www.researchgate.net/publication/336687301_Muhasebe_Meslek_Orgutlenmesinin_Turkiye'deki_Tarihi_ve_TURMOB'un_Mesleki_Egitimdeki_Yeri (30.03.2024).
- WEB_19. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (26.02.2024). (Meslek Mensubu Dağılım Tablosu SM - SMMM).

- WEB_20. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm-> (26.02.2024). (Meslek Mensubu Dağılım Tablosu - YMM)
- WEB_21. Süleyman Genç, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası web sitesi, <https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20190213.pdf> (01.04.2024)
- WEB_22. Peyami Çarıkçioğlu, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) web sitesi, https://form.ismmm.org.tr/getfile/?DL=https://archive.ismmm.org.tr/docs/SEMP_OZYUMLAR/SEMPOZYUM_01/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc (27.02.2024)
- WEB_23. 2009 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/cd44e799-1877-4e8f-ba6d-f70549e1fba8/istatistiki-bilgiler> (01.05.2024).
- WEB_24. 2010-20211-2012-2013-2014-2015-2016-2017-2018-2019-2020-2021-2022-2023 TÜRMOB Faaliyet Raporları İstatistiki Bilgiler web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/749650bd-e748-4a9e-9fb7-59c5aa99daf2/istatistiki-bilgiler> (2010 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024)
- <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/313f8a71-9d4f-4199-865f-3bb89542b61f/istatistiki-bilgiler> (2011 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).
- <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/447a67df-79c8-4f4a-8417-b998cca0539a/calisma-donemine-bakis-ve-istatistiki-bilgiler> (2012 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).
- <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/a3550366-8764-4eff-b2bd-d5f3238196e5/calisma-donemine-bakis-ve-istatistiki-bilgiler> (2013 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).
- <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/ef0b9c90-3160-4c15-8356-ce0d48ec6b62/istatistiki-bilgileri> (2014 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/68f8dacad-cbaa-40b6-897d-a155af201562/istatistiki-bilgiler> (2015 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/9399e3ec-09e0-49f7-a258-19fc789939dd/calisma-donemine-bakis> (2016 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/c2811509-eb6f-42ac-af62-8d1f9a47148f/1--bolum---calisma-donemine-bakis> (2017 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/9b50fa44-4d0f-4177-9e9f-e0cb075c8724/calisma-donemine-bakis--1-> (2018 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/433353f4-528b-44bd-b0b1-9f612c2dde69/calisma-donemine-bakis--1-> (2019 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/bcb08568-3714-48c8-bba9-7468c427bdde/calisma-donemine-bakis--1-> (2020 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://online.fliphtml5.com/nitus/eyiy/#p=1> (2021 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://online.fliphtml5.com/nitus/gsze/#p=1> (2022 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

<https://online.fliphtml5.com/nitus/xzym/#p=1> (2023 TÜRMOB Faaliyet Raporu İstatistiki Bilgiler) (01.05.2024).

WEB_25. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf> (04.05.2024).

WEB_26. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihli, 10700 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10700.pdf> (04.05.2024).

- WEB_27. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarihli, 26205 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060621-1.htm> (04.05.2024).
- WEB_28. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11.08.1970 tarihli, 13576 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf> (04.05.2024).
- WEB_29. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 tarihli, 11751 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11751.pdf> (04.05.2024).
- WEB_30. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 15.06.1959 tarihli, 10231 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10231.pdf> (04.05.2024).
- WEB_31. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 23.02.1963 tarihli, 11342 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11342.pdf> (04.05.2024).
- WEB_32. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 tarihli, 18563 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18563.pdf> (04.05.2024).
- WEB_33. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (26.05.2024).
- WEB_34. Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, <https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/2024Serbestmeslek.pdf> (30.04.2024).
- WEB_35. Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Elektronik Uygulamalar Cezai Müeyyideler 2022, Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesi, https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf (02.05.2024)
- WEB_36. Cumhuriyet İnan Bilen, "Serbest Meslek Kazançlarının Beyan Esasları ve Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar", Cumhuriyet İnan Bilen Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. web sitesi, <https://cumhuriyetinanyemli.com.tr/wp-content/uploads/2021/12/SERBEST-MESLEK-KAZANCLARININ-BEYAN-ESASLARI-VE-VERGILENMEKESINDE-OZELLIK-ARZ-EDEN-HUSUSLAR.pdf> (30.04.2024)

- WEB_37. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarihli, 20391 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf> (04.05.2024).
- WEB_38. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik, 15.07.1992 tarihli, 21285 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21285.pdf> (26.05.2024).
- WEB_39. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 tarihli, 24557 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm> (27.05.2024)
- WEB_40. Emanet Para Makbuzu İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, 26.01.1996 tarihli, 22535 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22535.pdf> (27.05.2024)
- WEB_41. Alvi M. (2017). "Critical Issues in Accounting", Critical Issues in Accounting Munich Personal RePEc Archive https://mpra.ub.uni-muenchen.de/87398/1/MPRA_paper_87398.pdf (04.06.2024).
- WEB_42. Scott Beaver, "16 Biggest Accounting Challenges and Solutions in 2024", Oracle NetSuite web site, <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/accounting-challenges.shtml> (24.05.2024).
- WEB_43. "Top Accounting Issues in 2023", Thomson Reuters web site, <https://tax.thomsonreuters.com/blog/top-accounting-issues-in-2023/> (24.05.2024).
- WEB_44. Danica De Vera, "12 Major Challenges Faced By the Accounting Profession (With Solutions)", Accountingprofessor web site, <https://accountingprofessor.org/12-major-challenges-faced-by-the-accounting-profession-with-solutions/> (24.05.2024).
- WEB_45. A Report by the AICPA Future Issues Committee, "Major Issues For the CPA Profession and the AICPA", University of Mississippi web site, https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1050&context=aicpa_comm (04.06.2024).

- WEB_46. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarihli, 27846 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://resmigazete.gov.tr/fihrist?tarikh=2011-02-14> (04.06.2024).
- WEB_47. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/11/20071121.htm> (07.06.2024).
- WEB_48. "The Top 7 Current Accounting Issues", AccountingSeed web site, <https://www.accountingseed.com/blog/top-7-issues-accountants-face/> (21.05.2024).
- WEB_49. Başak Baysal, "Sorumluluk (Hukuk)", TÜBİTAK Bilim ve Toplum Başkanlığı Popüler Bilim Yayınları web sitesi, https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/sorumluluk_hukuk (01.08.2024)
- WEB_50. Yavuz Akbulak, "Ceza Sorumluluğu", Legal Blog web sitesi, [https://legal.com.tr/blog/ekonomi/ceza-sorumlulugu/#:~:text=Ceza%20sorumlulu%C4%9Fu%20\(Criminal%20liability\)%2C,tort\)%20dayanan%20hukuki%20sorumluluktan%20farkl%C4%B1d%C4%B1r.](https://legal.com.tr/blog/ekonomi/ceza-sorumlulugu/#:~:text=Ceza%20sorumlulu%C4%9Fu%20(Criminal%20liability)%2C,tort)%20dayanan%20hukuki%20sorumluluktan%20farkl%C4%B1d%C4%B1r.) (01.08.2024).
- WEB_51. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 12.10.2004 tarihli 25611 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/10/20041012.htm> (01.08.2024).
- WEB_52. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, Karar No: 2015/1260, "Muhasebe Ücretinin Tabi Olduğu Zamanasımı Kararı", Karamercan Hukuk web sitesi, <https://karamercanhukuk.com/yargitay-karari/muhasebe-ucreti-zamanasimi-bk-125-126> (01.08.2024)
- WEB_53. 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, 18.10.2006 tarihli, 26323 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061018-1.htm> (01.08.2024).
- WEB_54. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarihli, 27836 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> (01.08.2024).
- WEB_55. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 31.10.2000 tarihli, 24216 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/10/20001031.htm#9> (01.08.2024).

- WEB_56. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 19.10.2007 tarihli, 26675 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> (01.08.2024).
- WEB_57. Abdülkadir Ertürk, "Meslek Mensuplarının Mali Sorumluluğu, Mali Sorumluluğuna Gidilen Meslek Mensuplarının Disiplin ve Cezai Hükümler Yönünden Sorumluluğu", Özdoğrular SMMM Ltd Şti. web sitesi, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/20318/> (01.08.2024).
- WEB_58. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra No: 4, 29.06.1997 tarihli, 23034 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23034.pdf> (01.08.2024).
- WEB_59. Cenker Göker, "Meslek Mensuplarının Sorumluluğuna Hukuki Bakış", Konya SMMM Odası web sitesi, <https://ksmmmo.org.tr/Duyuru/8009/20-ANADOLU-ODALARI-EgiTiM-SEMiNERi-SUNUMLARI> (01.08.2024).
- WEB_60. Aday Memur Hazırlayıcı Eğitimi, "Genel Hukuk Bilgisi Ders Notu", T.C. Adalet Bakanlığı web sitesi, <https://edb.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/266202015423110-GENELHUKUK.pdf> (11.10.2024).
- WEB_61. Hukuk Başlangıcı Dersleri, "Hukuk ile İlgili Temel Kavramlar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adalet MYO Yayını, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/49450/mod_resource/content/1/HBYS%20hukuk%20ba%C5%9Flang%C4%B1c%C4%B1%208.pdf (11.10.2024).
- WEB_62. 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu, 07.04.1969 tarihli 13168 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13168.pdf> (14.10.2024).
- WEB_63. Ersan Öz, "Herkes Haklı. Peki Mali Müşavirlerin Hakları Neler?", Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Ticaret A.Ş. Web sitesi, <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ersan/007/> (13.08.2024).
- WEB_64. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarihli, 20390 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf> (25.10.2024).

- WEB_65.M. Yavuz Öner, Mükellef Hakları Bağlamında Meslek Mensuplarının Rolü, KPMG web sitesi, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-yavuz-oner.pdf> (24.10.2024).
- WEB_66. Azmi Demirci, "Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Hakları ve Ödevleri", Çorlu SMMM Odası web sitesi, https://www.corlusmmmodasi.org.tr/fileadmin/user_upload/Haberler/12.05.2017/04.05.2017vergi-odemeleri.pdf (24.10.2024).
- WEB_67. 2709 Sayılı T.C. Anayasası, 09.11.1982 tarihli, Mükerrer 17863 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17863_1.pdf (15.10.2024).
- WEB_68. 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 24.10.2003 tarihli, 25269 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/10/20031024.htm> (14.10.2024).
- WEB_69. TÜRMOB - Meslek Mensubu ve İş Sahibi (Mükellef) Sözleşme Örneği, TÜRMOB web sitesi, <https://service1.turmob.org.tr/?ReturnUrl=https://ebirlik.turmob.org.tr/AccountManager> (24.10.2024).
- WEB_70. Vergi Usul Kanunu Sirküleri/118, 15.10.2019 tarihli, VUK -118/2019-8 Sayılı Sirküler, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-VUK-118-MucbirSebep.pdf> (25.10.2024).
- WEB_71. Vergi Usul Kanunu Sirküleri/137, 30.11.2021 tarihli, VUK-137/2021-5 Sayılı Sirküler, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-vuk-137.pdf> (25.10.2024).
- WEB_72. Abdullah Çavuş, "SMMM'lerin KDV İade Raporu Düzenleme Yetkisi Hayal Oldu", Abdullah Çavuş web sitesi, <https://abdullahcavus.com.tr/smmm-lerin-kdv-iade-raporu-duzenleme-yetkisi-hikaye-oldu-abdullah-cavus-bagimsiz-denetciler-derneği-baskani/> (13.08.2024).
- WEB_73. 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dar Kanun, 06.04.2018 tarihli, 30383 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/04/20180406-6.htm> (13.08.2024).
- WEB_74 Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 18.07.2020 tarihli, 31189 Sayılı Resmi Gazete web sitesi,

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/07/20200718-4.htm> (13.08.2024).

WEB_75. Cevdet Akçakoca, "SMMM'lere Yeni Rapor Düzenlettirme Yetkisi TUBİTAK ARGE TEYDEB", Belge Bağımsız Denetim ve SMMM web sitesi, <http://www.belgedenetim.com/2020/07/28/smmm-lere-yeni-rapor-duzenleme-yetkisi-tubitak-arge-teydeb/> (13.08.2024).

WEB_76. İbrahim Işıklı, "Sosyal Güvenlikte Mali Müşavirlerin Denetim ve Teftiş Yetkisi", Dünya Gazetesi web sitesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/sosyal-guvenlikte-mali-musavirlerin-denetim-ve-teftis-yetkisi/9601> (13.08.2024).

WEB_77. Kredi Kullandırmalarına İlişkin 24.06.2022 tarihli ve 10250 Sayılı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kararı Hakkında Açıklama, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) web sitesi, <https://www.bddk.org.tr/Duyuru/Detay/951> (13.08.2024).

WEB_78. Berker Bostancı, "Şirketlerin Kredi Talep Başvurularında YMM ve SMM'lerin Yetkisi", Hürses web sitesi, <https://www.hurses.com.tr/sirketlerin-kredi-talep-basvurularinda-ymm-ve-smmmlerin-yetkisi> (13.08.2024).

WEB_79. 161 Kararname Numaralı "Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi", 03.07.2024 tarihli, 32591 Sayılı Resmî Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/07/20240703-1.htm> (04.12.2024).

WEB_80. TÜRMOB Yönetim Kurulu, TÜRMOB web sitesi; TÜRMOB Denetim Kurulu, Türmob web sitesi; TÜRMOB Disiplin Kurulu, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmob.org.tr/kurumsal/TURMOB-Yonetim-Kurulu>; <https://www.turmob.org.tr/kurumsal/TURMOB-Denetleme-Kurulu>; <https://www.turmob.org.tr/kurumsal/TURMOB-Disiplin-Kurulu> (25.10.2024).

WEB_81 Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) Amaç ve Görevleri, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) web sitesi, <https://www.tesk.org.tr/view/menu/goster.php?Guid=9196fadcf1d9-11e9-b001-54213e5f8f01> (21.11.2024)

WEB_82. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Kuruluşu/Organları/Görevleri, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) web sitesi, https://www.tobb.org.tr/Sayfalar/Kurulus_Gorev_Organ.php (21.11.2024)

- WEB_83. Yeşil Pasaport Nedir?, Teşvik Akademi (Dijital Teşvik Merkezi) web sitesi, <https://tesvikakademi.com/bilgi-merkezi/yesil-pasaport-nedir> (24.11.2024)
- WEB_84. 5682 Sayılı Pasaport Kanunu, 24.07.1950 tarihli, 7564 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7564.pdf> (24.11.2024).
- WEB_85. Kankılıç N. "Kayıt Dışı Ekonomi (Sebepleri, Ölçüm Metotları, Boyutu ve Sonuçları)", Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, <http://kayitliekonomiyegecis.gov.tr/sites/all/themes/themetastic/Makaleler/Naz%C4%B1mKank%C4%B1l%C4%B1cKde.pdf> (28.11.2024)
- WEB_86. "Nereden Buldun Yasası Geri Dönüyor" 10HABER web sitesi, <https://10haber.net/ekonomi/nereden-buldun-yasasi-geri-donuyor-451735/> (02.12.2024)
- WEB_87. Kazançları Basit Usulde Tespit Edilen Mükelleflerde Gelir Vergisi İstisnası Rehberi", Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) web sitesi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/basit_usul_rehber_2024.pdf (28.11.2024)

EKLER

EK-1: Yüksek Lisans Tez Araştırması Görüşme Metni

BİREYSEL ÖZELLİKLER					
Cinsiyet	Erkek ()		Kadın ()		
Yaş					
EĞİTİM VE MESLEK DURUMU					
Eğitim Düzeyi (Tamamlanan Eğitim Düzeyi)	Bir okul bitirmede ()	İlkokul 5 yıllık ()	İlköğretim ()	Genel Lise ()	Önlisans ()
	Lisans/Bölüm ()	Yüksek öğretim/Bölüm ()			
Meslekte Deneyim Süresi	1 – 5 Yıl	6 - 10 Yıl	11 – 20 Yıl	20 Yılden Fazla	
GÖRÜŞME SORULARI					
1- İyi bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin (SMMM) sahip olması gereken özellikler nelerdir?					
2- SMMM denildiğinde aklınıza gelen ilk 5 sözcük nedir?					
3- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olarak mesleki faaliyetlerinizi yerine getirirken yasaların sizlere yüklemiş olduğu görev ve sorumluluklar nelerdir?					
4- SMMM olarak faaliyetlerinizi/görevlerinizi icra ederken yasaların size sağlamış olduğu haklar ve yetkiler nelerdir?					
5- SMMM olarak faaliyetlerinizi ve görevlerinizi icra ederken, sizlere yüklenmiş olan sorumluluklar ile tanınan hak ve yetkiler bağlamında vergi yasalarından kaynaklanan sorunlarınız nelerdir?					
6- SMMM olarak faaliyetlerinizi ve görevlerinizi icra ederken sizlere yüklenmiş olan sorumluluklar ile tanınan hak ve yetkiler bağlamında kamu kurumlarından (GİB, Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Müdürlükleri, SGK gibi) kaynaklanan sorunlarınız nelerdir.?					
7- SMMM olarak faaliyetlerinizi ve görevlerinizi icra ederken sizlere yüklenmiş					

	olan sorumluluklar ile tanınan hak ve yetkiler bağlamında bağlı bulunduğunuz odadan (DSMMMO-TÜRMOB) ve mükelleflerden kaynaklanan sorunlarınız nelerdir?
	8- SMMM olarak faaliyetlerinizi ve görevlerinizi icra ederken sizlere yüklenmiş olan sorumluluklar ile tanınan hak ve yetkiler bağlamında diğer temel sorunlarınızı nasıl tanımlarsınız?
	9- SMMM olarak faaliyetlerinizi ve görevlerinizi icra ederken sizlere verilecek hangi hak ve yetkiler söz konusu olursa görevlerinizi daha iyi icra edeceğinizi ve sorumlulukları daha iyi yerine getirebileceğinizi düşünüyorsunuz?
	10- SMMM olarak sizlere yüklenen sorumluluk ve ödevler ile sahip olduğunuz hak ve yetkiler bağlamında kanun koyucundan, mükelleflerden, kamu kurum ve kuruluşlarından ve meslek örgütünden beklentilerinizi nasıl açıklarsınız?
	11- SMMM olarak sizlere hangi imkânlar sunulmalı ki devletin vergi gelirleri pozitif yönde artsın?
	12- SMMM olarak “kayıt dışı ekonomiyi” nasıl değerlendiriyorsunuz? Sizce nasıl önlenir? Kayıt dışı ekonomiyi önlemede SMMM meslek mensuplarına düşen roller nelerdir?