



**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI HAKKINDA DÜZENLENEN
DİSİPLİN VE MALİ SORUMLULUK RAPORLARINDA
KARŞILAŞILAN SORUN ALANLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ALİ ONAY
218114006**

DANIŞMAN: PROF. DR. MURAT AZALTUN

**YALOVA
AĞUSTOS 2024**



T.C.

YALOVA ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI HAKKINDA DÜZENLENEN
DİSİPLİN VE MALİ SORUMLULUK RAPORLARINDA KARŞILAŞILAN
SORUN ALANLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ALİ ONAY

218114006

DANIŞMAN: PROF. DR. MURAT AZALTUN

YALOVA

AĞUSTOS 2024

ETİK BEYAN

Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım **“MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI HAKKINDA DÜZENLENEN DİSİPLİN VE MALİ SORUMLULUK RAPORLARINDA KARŞILAŞILAN SORUN ALANLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA ”** başlıklı bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir, aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Ali ONAY



ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimim boyunca benden yardımlarını esirgemeyen, akademik anlamda bana her zaman destek olan ve doğru yolu gösteren sayın danışman hocam Prof. Dr. Murat AZALTUN'a teşekkür ederim.

Her zaman yanımda oldukları ve benden desteklerini hiçbir zaman esirgemedikleri için değerli hocalarıma, meslektaşlarıma ve özellikle icra etmekte olduğum mesleğimde bizleri yetiştiren ve desteklerini esirgemeyen, yol gösterici ve öğretici tüm üstatlarıma; çalışmada katkıda bulunan birbirinden değerli uzmanlara/uzmanlara teşekkür ederim.

Bunların hepsi bir yana, desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen değerli aileme teşekkür ederim.

Ağustos – 2024

Ali ONAY





İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN.....	i
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ÖZET.....	xiv
ABSTRACT.....	xvi
1. GİRİŞ.....	1
1.1. Çalışmanın Konusu.....	2
1.2. Çalışmanın Önemi	3
1.3. Çalışmanın Amacı	3
1.4. Çalışmanın Yöntemi	3
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	5
2.1. Vergi Müfettişleri ve Görevleri Hakkında Bilgiler	5
2.2. Vergi Müfettişlerinin Düzenlediği Rapor Türleri.....	6
2.2.1. Disiplin sorumluluk raporu	6
2.2.2. Mali sorumluluk raporu	6
2.3. Vergi Müfettişlerinin Disiplin ve Mali Sorumluluk Raporlarının Düzenlenmesi Aşamasında Değerlendirmeye Konu Yasal Mevzuat	7
2.3.1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.....	7
2.3.2. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu.....	8
2.3.3. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	8
2.3.4. Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge.....	9
2.3.5. Sorumluluk raporu düzenlenmesini ilgilendiren TÜRMOB bünyesinde yayımlanan mevzuat sirküleri ve sirkülere konu yazı.....	10
2.4. Muhasebe Meslek Mensupları ve Görevleri Hakkında Bilgiler	11
2.4.1. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve görevleri.....	12
2.4.2. Yeminli mali müşavirler ve görevleri	13
2.5. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Görevlerinin İfası Sürecinde Muhatap Oldukları Kişi/Kurumlar ile Yasal Mevzuat Bilgisi.....	15
2.5.1. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	16

2.5.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.....	18
2.5.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik.....	20
2.5.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik.....	21
2.5.5. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği.....	22
2.5.6. Mecburi meslek kararları	23
2.5.6.1. Emanet para makbuzu ile ilgili mecburi meslek kararı.....	23
2.5.6.2. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin vergi usul kanununun mükerrer 227. maddesine göre imzalanacak vergi beyannamelerinde uyulacak esaslara ilişkin mecburi meslek kararı.....	23
2.5.7. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (4 sıra nolu).....	25
2.5.8. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (sıra no 340).....	25
2.5.9. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği	26
2.5.10. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	27
3. YÖNTEM.....	29
3.1. Araştırma Türü	29
3.2. Araştırma Örnekleme	29
3.3. Veri Toplama Aracı	30
3.4. Verilerin Toplanması.....	34
3.5. Verilerin Analizi	35
3.6. Güvenilirlik ve Geçerlilik.....	36
4. BULGULAR	39
4.1. Meslek Mensuplarının Eksiklikleri	40
4.2. Yasal Düzenlemelere Uyum	44
4.3. Mesleki Yetkinliklerin Geliştirilmesi	49
4.4. Teknolojik Gelişmelerin Vergi Uygulamalarına Etkisi.....	52
4.5. İyileştirme Önerileri	56
5. TARTIŞMA	63
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	79
KAYNAKLAR.....	95
EKLER.....	101

EK 1. Birinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar	101
EK 1.1. Uzman 1'in birinci soru grubuna yanıtları.....	101
EK 1.2. Uzman 2'nin birinci soru grubuna yanıtları	102
EK 1.3. Uzman 3'ün birinci soru grubuna yanıtları.....	102
EK 1.4. Uzman 4'ün birinci soru grubuna yanıtları.....	103
EK 1.5. Uzman 5'in birinci soru grubuna yanıtları.....	104
EK 2. İkinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar.....	105
EK 2.1. Uzman 1'in ikinci soru grubuna yanıtları	106
EK 2.2. Uzman 2'nin ikinci soru grubuna yanıtları.....	108
EK 2.3. Uzman 3'ün ikinci soru grubuna yanıtları	111
EK 2.4. Uzman 4'ün ikinci soru grubuna yanıtları	112
EK 2.5. Uzman 5'in ikinci soru grubuna yanıtları	114
EK 3. Üçüncü Soru Grubuna Verilen Cevaplar	116
EK 3.1. Uzman 1'in üçüncü soru grubuna yanıtları	116
EK 3.2. Uzman 2'nin üçüncü soru grubuna yanıtları	118
EK 3.3. Uzman 3'ün üçüncü soru grubuna yanıtları.....	119
EK 3.4. Uzman 4'ün üçüncü soru grubuna yanıtları.....	121
EK 3.5. Uzman 5'in üçüncü soru grubuna yanıtları	121
EK 4. Dördüncü Soru Grubuna Verilen Cevaplar.....	123
EK 4.1. Uzman 1'in dördüncü soru grubuna yanıtları.....	123
EK 4.2. Uzman 2'nin dördüncü soru grubuna yanıtları	124
EK 4.3. Uzman 3'ün dördüncü soru grubuna yanıtları	126
EK 4.4. Uzman 4'ün dördüncü soru grubuna yanıtları	127
EK 4.5. Uzman 5'in dördüncü soru grubuna yanıtları.....	128
EK 5. Beşinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar	129
EK 5.1. Uzman 1'in beşinci soru grubuna yanıtları.....	130
EK 5.2. Uzman 2'nin beşinci soru grubuna yanıtları.....	131
EK 5.3. Uzman 3'ün beşinci soru grubuna yanıtları.....	132
EK 5.4. Uzman 4'ün beşinci soru grubuna yanıtları.....	133
EK 5.5. Uzman 5'in beşinci soru grubuna yanıtları.....	134
EK 6. Altıncı Soru Grubuna Verilen Cevaplar	135
EK 6.1. Uzman 1'in altıncı soru grubuna yanıtları	136
EK 6.2. Uzman 2'nin altıncı soru grubuna yanıtları	137
EK 6.3. Uzman 3'ün altıncı soru grubuna yanıtları	137
EK 6.4. Uzman 4'ün altıncı soru grubuna yanıtları	138

EK 6.5. Uzman 5'in altıncı soru grubuna yanıtları	139
EK 7. Yedinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar	140
EK 7.1. Uzman 1'in yedinci soru grubuna yanıtları	140
EK 7.2. Uzman 2'nin yedinci soru grubuna yanıtları	141
EK 7.3. Uzman 3'ün yedinci soru grubuna yanıtları	142
EK 7.4. Uzman 4'ün yedinci soru grubuna yanıtları	143
EK 7.5. Uzman 5'in yedinci soru grubuna yanıtları	144
EK 8. Sekizinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar	144
EK 8.1. Uzman 1'in sekizinci soru grubuna yanıtları	145
EK 8.2. Uzman 2'nin sekizinci soru grubuna yanıtları	148
EK 8.3. Uzman 3'ün sekizinci soru grubuna yanıtları	150
EK 8.4. Uzman 4'ün sekizinci soru grubuna yanıtları	152
EK 8.5. Uzman 5'in sekizinci soru grubuna yanıtları	154
EK 9. Dokuzuncu Soru Grubuna Verilen Cevaplar	157
EK 9.1. Uzman 1'in dokuzuncu soru grubuna yanıtları	158
EK 9.2. Uzman 2'nin dokuzuncu soru grubuna yanıtları	163
EK 9.3. Uzman 3'ün dokuzuncu soru grubuna yanıtları	165
EK 9.4. Uzman 4'ün dokuzuncu soru grubuna yanıtları	167
EK 9.5. Uzman 5'in dokuzuncu soru grubuna yanıtları	168
EK 10. Onuncu Soru Grubuna Verilen Cevaplar	170
EK 10.1. Uzman 1'in onuncu soru grubuna yanıtları	171
EK 10.2. Uzman 2'nin onuncu soru grubuna yanıtları	172
EK 10.3. Uzman 3'ün onuncu soru grubuna yanıtları	173
EK 10.4. Uzman 4'ün onuncu soru grubuna yanıtları	174
EK 10.5. Uzman 5'in onuncu soru grubuna yanıtları	175
ÖZGEÇMİŞ	177



KISALTMALAR LİSTESİ

E-Devlet	: Elektronik Devlet
E-Defter	: Elektronik Defter
E-Dönüşüm	: Elektronik Dönüşüm
E-Fatura	: Elektronik Fatura
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
IT	: Bilgi Teknolojileri (Information Technologies)
KDV	: Katma Değer Vergisi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
RG	: Resmî Gazete
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SUD	: Sınırlı Uygunluk Denetimi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk lirası
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği	
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Uzman Bilgileri ve Görüşme Soruları	31
Tablo 2.1. Temalar ve Kodlar	39





MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI HAKKINDA DÜZENLENEN DİSİPLİN VE MALİ SORUMLULUK RAPORLARINDA KARŞILAŞILAN SORUN ALANLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ÖZET

Vergi müfettişleri, muhasebe meslek mensupları hakkında “Disiplin Sorumluluk Raporu” ve “Mali Sorumluluk Raporu” şeklinde raporlar düzenlemektedir. Bu rapor türleri, meslek mensuplarının hatalı veya kasıtlı olarak yaptığı ve mevzuata aykırı işlemlerinden dolayı düzenlenmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının görevleri ifası sürecinde belirli meslek kuralları ile meslek kanunu ve diğer kanunlar kapsamında uymakla mükellef oldukları yasal kurallar mevcuttur. Yapılan değerlendirme sonucunda, mükellefe hizmet veren meslek mensubunun meslek kanununa veya diğer yasal mevzuata aykırı fiillerinden dolayı bir husus tespit olunması halinde, olayın niteliğine göre meslek mensubu hakkında rapor veya raporlar düzenlenir.

Bu çalışmada, meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporu ile mali sorumluluk raporlarında, eleştiri konusu yapılan hususların neler olduğu, haklarında daha az rapor tanzim olunması için meslek mensuplarının dikkat etmesi gereken hususların neler olduğu üzerine değerlendirme yapılacaktır. Araştırmada nitel araştırma yöntemine dayalı fenomenoloji modeli kullanılmıştır. Araştırmanın verileri müfettiş, meslek mensubu, avukat gibi araştırma konusuna uygun mesleği icra eden kişilerle yapılan görüşmelerden elde edilmiştir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının kişisel gelişme önem vermeleri, değişen ve gelişen teknolojiyi takip etmeleri, mevzuattaki değişiklikleri takip ederek güncel bilgiler toplamaları gerektiği ortaya çıkmıştır. Gelir idaresinin mevcut sistemde değişiklikler yaparak uygulama, mevzuat ve teknolojik altyapı üzerinde çalışmalarına devam etmesi yerinde olacaktır. Müfettişlerin düzenledikleri raporlarda hukuki çerçevede kalmaları, somut olaylarla rapor düzenlemeleri, soyut kavramlar veya kanaat üzerinden sonuca varılmaması gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Müfettişi, Muhasebe Meslek Mensubu, Disiplin Sorumluluk Raporu, Mali Sorumluluk Raporu



A RESEARCH ON THE PROBLEM AREAS ENCOUNTERED IN DISCIPLINARY AND FINANCIAL RESPONSIBILITY REPORTS ON PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

ABSTRACT

Tax inspectors prepare reports on professional accountants in the form of "Disciplinary Responsibility Report" and "Financial Responsibility Report". These types of reports are issued due to erroneous or deliberate and illegal actions of the profession's members. There are certain professional rules and legal rules that professional accountants are obliged to comply with within the scope of professional law and other laws in the process of performing their duties. As a result of the evaluation, if an issue is detected due to the acts of the professional member serving the taxpayer contrary to the occupational law or other legal regulations, a report or reports are prepared about the professional member according to the nature of the event.

This study will evaluate what are the issues that are the subject of criticism in the disciplinary responsibility report and financial responsibility reports prepared for the members of the profession and what are the problems that the members of the profession should pay attention to to prepare fewer reports about them. In the study, a phenomenology model based on the qualitative research method was used. The research data were obtained from interviews with people who practice the profession suitable for the research subject, such as inspectors, professionals, and lawyers. As a result of the study, it has been revealed that the profession's members should attach importance to personal development in their work, follow the changing and developing technology, and collect up-to-date information by following the changes in the legislation. It has become clear that the revenue administration should continue to work on implementation, legislation, and technological infrastructure by making changes. It has been concluded that the reports prepared by the inspectors should remain within the legal framework, prepare reports with concrete events, and not reach conclusions based on abstract concepts or opinions.

Keywords: Tax Inspector, Accounting Professional, Discipline and Financial Responsibility Report



1. GİRİŞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görev yapan vergi müfettişleri; inceleme, teftiş ve soruşturma görevlerini yasal mevzuatın belirlediği sınırlar çerçevesinde hukuka uygun bir şekilde yürütmektedirler. Vergi müfettişleri çalışmaları neticesinde çeşitli raporlar düzenlemektedirler. Bu rapor türleri incelemenin konusu, türü, amacı ve kapsamına göre farklılık göstermektedir. Muhasebe meslek mensupları hakkında “Disiplin Sorumluluk Raporu” ve “Mali Sorumluluk Raporu” olarak iki farklı rapor düzenlenir. Bu raporlar özü itibarıyla birer görüş ve öneri raporudur.

Vergi müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinde amaçlardan önde gelenleri; vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, mükelleflerin vergiye uyumu ve yasal mevzuatın gerektirdiği kurallara ne derece uygun davranıldığının değerlendirilmesi, devletin gelirlerinin azalmasına neden olan kayıpların önlenmesidir. Yürütülen vergi incelemelerinde taraflar “alacaklı” olan taraf ve “borçlu” olan taraf olmak üzere ikiye ayrılır. Devletin kendisi “alacaklı” konumdayken “borçlu” taraf mükellefin kendisidir.

Mükelleflere vergi mevzuatı ve vergi idaresinin uygulamaları kapsamında serbest meslek erbabı olarak hizmet veren muhasebe meslek mensupları; defter ve belgelerin kaydedilmesi, beyanname ve bildirimlerin verilmesi, danışmanlık ve aracılık hizmeti sunulması, mükelleflerin vergi mevzuatı kapsamında yükümlülüklerinin yerine getirilmesi işlerini yürütmektedirler. Muhasebe meslek mensupları, serbest meslek erbabı olarak ofislerde bireysel olarak kendi nam ve hesabına çalışmanın yanında, bir şirket bünyesinde de faaliyetlerini sürdürebilmektedirler.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), meslek mensuplarının bağlı olarak çalıştıkları meslek odalarının bağlı olduğu çatı örgüttür. Meslek mensupları bu birlik çatısı altında, bulundukları bölgenin meslek odasına kayıtlı faaliyetlerini sürdürürler. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1989 yılında yayımlanmış olup, muhasebe mesleği yasal statüye kavuşmuştur. Meslek mensupları kanunun yürürlüğe girmesi ile kısa sürede örgütlenmesini tamamlayarak odalar ve odaların üst birliği olan TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır. (TÜRMOB, 2023)

Hazine ve Maliye Bakanına doğrudan bağlı olarak görevlerini yürüten vergi müfettişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görevlerini icra eden denetim elemanlarıdır. Vergi müfettişleri vergi incelemeleri ile teftiş, soruşturma görevlerini yerine getirirken Anayasa, kanunlar ve yönetmelikler ile diğer yasal mevzuattan yararlanırlar.

Vergi müfettişleri, mevzuatta yer alan hükümler çerçevesinde ve kurumsal işlem yönergeleri ile verilen görevin sınırlarına ve türüne göre çalışmalarını tamamlayarak rapor veya raporlar düzenlerler.

Müfettişler yürüttükleri inceleme sürecinde, mükelleflerin vergi ile ilgili yasal mevzuatta yer alan y k ml l klerin uyumu ölçerken, mükelleflere hizmet veren meslek mensuplarının da çalışmalarını, işlemlerini ve eylemlerini değerlendirirler. Yürütülen incelemelerde, sadece mükellefin vergi kanunları ve diğer yasal mevzuat çerçevesinde uygun davranıp davranmadı ı kontrol edilmez. Mükellefe hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının, yasal defter kayıtları oluşturması ile beyanname ve bildirimlerin düzenlenmesi veya tasdik raporun düzenlenmesi aşamaları da değerlendirme konusudur. Yapılan değerlendirmede, meslek mensuplarınca, mesleğin gerektirdiği  zen ve yükümlülüğünün yerine getirilip getirilmediği de mükellef işlemleriyle birlikte değerlendirilir. Mükellefe hizmet veren meslek mensubunun meslek kanununa veya diğer yasal mevzuata aykırı fiillerinden dolayı bir husus tespit olunması halinde, olayın niteliğine göre meslek mensubu hakkında rapor veya raporlar düzenlenir.

Çalışma altı bölümden oluşmakla birlikte, giriş bölümünde genel bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde; kavramsal  er eve kapsamında bilgilere yer verilmiştir. Vergi müfettişleri ve görevleri, düzenledikleri rapor türleri ve bu rapor türlerinde değerlendirmeye konu yasal mevzuat ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Yine, ikinci bölüm devamında, muhasebe meslek mensupları ve görevleri, görevlerinin yerine getirilmesi sürecinde muhatap oldukları kişi/kurumlar ve hizmet sürecinde genel bilgiler ile yasal mevzuat bilgileri açıklanmıştır.    nc  bölümde, çalışma yöntemi olarak seçilen nitel araştırma yöntemi, veri toplama aracı ve verilerin toplanması, fenomenolojik çalışma desenine uygun bir şekilde görüşme yapılan kişiler ve kişilere sorulan sorulara yer verilmiştir. Dördüncü bölüm olan bulgular bölümünde, uzmanlara/katılımcılara sorulan sorulardan alınan yanıtlar neticesinde elde edilen bilgiler ve bu bilgilerden hareketle çalışma amacına uygun bir şekilde tema ve kodlar geliştirilerek veriler analiz edilmiştir. Beşinci bölüm tartışma bölümünde, araştırma konusu kapsamında literatürde yer alan çalışmalara da yer verilerek çalışma amacı çerçevesinde bulgular tartışılmıştır. Altıncı son bölümde sonuç ve  oneriler yer almaktadır.

1.1. Çalışmanın Konusu

Bu çalışmanın konusu, meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporu ile mali sorumluluk raporlarında, eleştiri konusu yapılan hususların neler olduğu, haklarında daha

az rapor tanzim olunması için meslek mensuplarının dikkat etmesi gereken hususların neler olduğunun belirlenmesidir.

1.2.Çalışmanın Önemi

Meslek mensuplarının, mükelleflere verdikleri hizmetlerde devamlılığın yasal mevzuata aykırı olmayacak şekilde sağlanması, gelir idaresi açısından önem arz etmektedir. “Disiplin Sorumluluk Raporu” ve “Mali Sorumluluk Raporu” sayısının en az seviyeye indirilmesi; yürütülen incelemelerde daha az rapor tanzim olunması sağlanarak, zaman-emek-yazışma kaybının önüne geçilmesi vergi müfettişleri açısından tercih edilen bir durumdur. Meslek mensupları hakkında daha az rapor tanzim olunması; böylece, meslek mensuplarının mesleği icrası sürecinde, haklarında rapor tanzim olunması baskısından sıyrılarak rahat bir psikoloji ile işlerinin yürütülmesi sağlanacaktır.

Çalışmanın önemi; muhasebe meslek mensupları, vergi müfettişleri, gelir idaresi olmak üzere farklı kesimlerin birbiri ile ilişkilerini sistematik bir şekilde ele alarak, disiplin ve mali sorumluluk raporları ile sonuçlanan süreçte yaşanan sorunları çözüme kavuşturmak için öneriler sunmasıdır. Çalışmada, alanında tecrübeli kişilerden oluşan uzmanlarla/katılımcılarla konu derinlemesine ve teknik boyutuyla ele alınmıştır. Varılan sonuçlar ve sonuçlar üzerinden değerlendirilmesi üzere sunulan öneriler, araştırmacılar ve ilgili alanda yaşanan sorunları çözüme kavuşturacak farklı bakış açısı arayanlar için önemli bir kaynak niteliğinde olacaktır.

1.3.Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı; meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin ve mali sorumluluk raporlarında karşılaşılan sorun alanlarının belirlenmesi, meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporu ve mali sorumluluk raporu sayısının en aza indirilmesi, müfettişlerin iş yükünün ve emek-zaman kaybının azaltılması ve meslek mensuplarının çalışmalarında daha rahat ve kurallara uygun çalışmalarının sağlanması için yapılması gerekenlerin belirlenmesidir.

1.4.Çalışmanın Yöntemi

Çalışma nitel araştırmadır ve araştırma deseni olarak fenomenoloji belirlenmiştir. Veriler yarı yapılandırılmış 10 adet soru grubu çerçevesinde görüşmeler yapılarak toplanmıştır. Cevapların analizi neticesinde elde edilen bilgiler ve bu bilgilerin çalışma amacına uygun bir şekilde değerlendirilmesi sonucu araştırma ile ilgili tema ve kodlar belirlenmiştir. Belirlenen tema ve

kodlar esas alınarak araştırma konusu ile sonuçlara ulaşılmış ve konu ile ilgili sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilmiştir.



2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Vergi Müfettişleri ve Görevleri Hakkında Bilgiler

Vergi müfettişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görev yapmakta olup, vergi incelemelerini yasal mevzuata uygun bir şekilde doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na bağlı olarak yürütmektedirler. Vergi müfettişliği mesleği kariyer bir meslek olup, kamu kurumlarında görev alan personel sınıflandırılmasın “A Kadro” olarak tabi edilen, belirli özelliklere sahip kişilerden oluşmaktadır.

Türkiye’de 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetimi alanındaki çok başlılık sona ermiş, vergi denetim birimleri tek çatı altında toplanmıştır. 10.07.2011 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı dört farklı denetim birimi kaldırılarak Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur. Vergi denetimi yapma görevi vergi müfettişlerine verilmiştir. Denetim elemanları Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanlarıyla görev yaparlar. 646 sayılı KHK’nın Ek 20. maddesinde vergi müfettişlerinin mesleğe girişleri için bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu maddeye göre; “vergi müfettişleri, en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler fakülteleri ile bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olup, sınavın yapıldığı tarih itibarıyla otuz beş yaşını doldurmamış olan ve yapılacak özel yarışma sınavını kazananlar arasından, Bakan onayı ile mesleğe vergi müfettiş yardımcısı olarak atanır.”

Vergi müfettişlerine, yetiştiği kurumda uzun süreli ve objektif görev yapabilmeleri için bazı yasaklarda getirilmiştir. 646 sayılı KHK’nın Ek 30. maddesine göre; “vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 3568 sayılı Kanun kapsamında sözleşme düzenleyemezler” (Güney ve Bektaş, 2019, s.614).

10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazete’de yer aldığı üzere maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni unvanlarıyla görev yapan 4 farklı denetim kurulu personeli, Vergi Denetim Kurulu çatısı altında “Vergi Müfettişi” unvanıyla görevlerine kamuda devam etmektedirler. 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında

Kanun Hükmünde Kararname'nin 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile değişik 20. maddesine göre Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri şunlardır:

- Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

2.2. Vergi Müfettişlerinin Düzenlediği Rapor Türleri

Vergi müfettişleri, yürüttükleri inceleme ve soruşturmalarda veya araştırma konusu sonrasında çalışmalarını rapor halinde düzenlemektedirler. Hazırlanan raporların, mesleki kurallar çerçevesinde ele alınan ve değerlendirilen formata uygun şekilde yazılması esastır.

07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin "Çalışma Sonuçları ve Raporlar" başlığı altında düzenlenen 52. maddesine göre; "vergi müfettişleri çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre Vergi inceleme raporu ile görüş ve öneri raporu yazarak tespit ederler."

Vergi müfettişleri, incelemelerin yürütülmesi safhalarında, mükelleflere hizmet veren meslek mensuplarının hizmet sürecindeki işlemleri veya fiilleri kapsamında mevzuata aykırı hareket etmeleri tespiti halinde, görüş ve öneri rapor türü olan disiplin sorumluluk ve/veya mali sorumluluk raporlarını düzenlerler. Meslek mensubu hakkında bu iki rapor türünden bir tanesi veya ikisi birden düzenlenebilir.

2.2.1. Disiplin sorumluluk raporu

Vergi müfettişlerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 48. maddesi kapsamında bir durum tespiti halinde, disiplin yönetmeliği hükümlerine göre gerekli araştırma ve incelemenin yapılmasını teminen meslek mensubu hakkında düzenlediği rapor türüdür. (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi denetim Kurulu 20.02.2015 tarih ve 217 sayılı Yönerge, 2023)

2.2.2. Mali sorumluluk raporu

Mali sorumluluk raporu; ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizlerinden meslek mensuplarının mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği hususunu içeren rapor türüdür (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu 20.02.2015 tarih ve 217 sayılı Yönerge, 2023). Bu rapor için

vergi müfettişlerinin, yürüttükleri inceleme sırasında ilgili mevzuat hükümlerine göre beyanname imzalayan serbest muhasebeci mali müşavir veya tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 12. maddesinde yer alan tasdikten kaynaklanan sorumluluk hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesi de dikkate alınarak, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması durumunda, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun davranışı arasındaki illiyet bağını delilleri ile birlikte açık bir şekilde belirlenmiş olması gerekir.

2.3. Vergi Müfettişlerinin Disiplin ve Mali Sorumluluk Raporlarının Düzenlenmesi Aşamasında Değerlendirmeye Konu Yasal Mevzuat

2.3.1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 135. maddesinde “vergi incelemesinde yetkili kişilerin vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları ve ilde bulunan en büyük mal memuru ile vergi dairesi müdürü olduğu belirtmiştir (213 Sayılı VUK, 2024). Vergi müfettişlerinin disiplin ve mali sorumluluk raporlarının düzenlenmesi ile ilgili VUK’ta yer alan maddeler aşağıda özetlenmiştir:

- 213 sayılı VUK mükerrer madde 227’de; Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın, vergi beyannamelerini, 3568 sayılı Kanun kapsamında yetki almış meslek mensuplarınca imzalanması mecburiyeti getirmeye veya ayır ayrı uygulatmaya; YMM’lerin tasdike konu işlemleri mükellef grupları, tasdik ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Madde hükmü devamında, meslek mensuplarının defter kayıtları ile belgelerin mevzuata uygun olmamasından dolayı vergi, ceza, gecikme faizlerinden, mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı belirtilmiştir.
- 213 sayılı VUK’un 153/A maddesinde, madde fıkralarında yer alan fiillerin meslek mensuplarında işlenmesi veya iştiraki tespiti halinde, meslek mensubunun meslekten çıkarma cezası ile yaptırıma tabi tutulacağı belirtilmiştir.
- 213 sayılı VUK’un 359. maddesinde; yasal defter kayıtlarında muhasebe hilesi yapanların, gerçek olmayan işlemler ile ilgili veya yapılan kayıtların işlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap a anların veya vergi matrahının azaltılmasına yönelik kayıt oluşturanların hapis cezası yaptırımına tabi tutulacağı belirtilmiştir.

- 213 sayılı VUK mükerrer madde 378’de, Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinleyeceği belirtilmiştir.

2.3.2. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 sayılı Kanun) madde 1’de yer aldığı üzere; Kanunun amacı, SMMM ve YMM Odaları Birliğinin kurulmasına; teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB’dur (3568 sayılı Kanun, 2024). Vergi müfettişlerinin disiplin ve mali sorumluluk raporlarının düzenlenmesi ile ilgili 3568 Sayılı Kanun’da yer alan maddeler aşağıda özetlenmiştir:

- 3568 sayılı Kanunun 3. maddesine göre; kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından (...) serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır.
- 3568 sayılı Kanunun 12. maddesine göre; YMM’ler, mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. YMM’ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.
- 3568 sayılı Kanunu madde 43’e göre; meslek mensupları, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler.

3568 sayılı Kanunu madde 48’e göre; mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlara, durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilir. Madde hükmü devamında disiplin cezalarının neler olduğuna yer verilmiştir.

2.3.3. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 18. maddesi; “Vergi incelemesi yapmaya yetkili

olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler” şeklinde düzenlenmiştir.

2.3.4. Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu 20.02.2015 tarih ve 217 sayılı Yönerge, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge başlığında düzenlenmiş olup, vergi müfettişlerinin sorumluluk raporu kapsamında uyması gereken temel kural maddeleri aşağıdaki şekildedir:

- “Disiplin Yönünden Sorumluluk” başlıklı 5. maddesinde; vergi müfettişlerinin, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında meslek mensubunun sorumluluğunu belirlediği belirtilmiştir. Madde hükmü devamında, vergi müfettişlerinin yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, 3568 sayılı Kanunun 48. maddesine tabi olan bir durumun tespiti halinde “Disiplin Yönetmeliği” hükümlerine göre gerekli araştırma ve incelemenin yapılmasını teminen, meslek mensubu hakkında ayrı bir görüş öneri raporu düzenleyeceği açıklanmıştır.
- “Mali Sorumluluk” başlıklı 6. maddesinde; vergi müfettişlerinin, yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, serbest muhasebeci mali müşavirler veya tasdik raporunu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin Kanun’un 12. maddesinde yer alan tasdikten kaynaklanan sorumluluk hükümleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi de dikkate alınarak, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensubunun davranışı arasındaki illiyet bağımlı delilleri ile birlikte açık bir şekilde belirleyeceği belirtilmiştir. Madde hükmü devamında, vergi müfettişlerinin, bu durumu tespiti halinde, meslek mensuplarının mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları gerektiği hususunu içeren ayrı bir Görüş ve Öneri Raporu düzenleyeceği açıklanmıştır.
- “Savunma İsteme ve İzlenecek Yöntem” başlıklı 9. maddesinde; mali sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, incelemede tespit edilen hususlar ile meslek mensuplarının imzaladığı veya tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması arasındaki illiyet bağının delilleriyle birlikte düzenlenen rapor ya da raporlarda açık bir şekilde ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir. Madde hükmü

devamında, YMM'lerin sorumluluğunun, tasdik kapsamı ile sınırlı olduğu; 3568 sayılı Kanunun 12. Maddesi, 213 sayılı VUK mükerrer madde 227. maddesi ve Disiplin Yönetmeliği kapsamında tasdik kapsamı sınırlarının genişletilemeyeceği belirtilmiştir.

- “Rapor Düzenlenmesi” başlıklı 10. maddesinde; Yönerge kapsamında, görüş ve öneri raporu şeklinde düzenlenecek sorumluluk raporlarının, her bir sorumluluk yönünden ayrı ayrı, mali sorumluluk raporu ve disiplin sorumluluğu raporu şeklinde olmak üzere müstakil olarak düzenlenmesi ve bu raporların, nezdinde inceleme yapılan mükellef hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporları ile eş zamanlı olarak düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Madde hükmü devamında, vergi müfettişlerinin, Görüş ve Öneri Raporlarında ceza önerisi getiremeyeceği; raporlarda, neden-sonuç ilişkisi kurulmak suretiyle mevzuata aykırılığın açıkça ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir. Vergi müfettişlerinin, vergi inceleme raporlarında yer alan sorumlulukla ilgili illiyet bağı kurdukları hususlara ve mali sorumluluk kapsamında müştereken ve müteselsilen sorumluluk kapsamında vergi, ceza tutarlarına görüş ve öneri raporlarında yer vermeleri gerektiği açıklanmıştır.

2.3.5. Sorumluluk raporu düzenlenmesini ilgilendiren TÜRMOB bünyesinde yayımlanan mevzuat sirküleri ve sirkülere konu yazı

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 03.08.2022 tarihli “Meslek Mensuplarının Sorumlulukları” konulu yazısına istinaden 24.08.2022/138-1 sayılı mevzuat sirküleri TÜRMOB sayfasında ve dolayısıyla ilgili meslek odalarının bulunduğu illerdeki meslek odalarınca yayımlanan sirkülere konu yazı aşağıdaki gibidir:

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge, Bakanlık Makamının 20/02/2015 tarih ve 217 sayılı olurları ile yürürlüğe konulmuş olup söz konusu Yönerge halen yürürlükte dir.
- SMMM'ler tarafından tutulan defter kayıtları ve verilen beyannameler ile bunların dayanağını oluşturan belgeler arasındaki uyumsuzluğun tek başına vergi kaybına neden olmadığı durumlarda mali sorumluluk söz konusu olmaz.
- YMM'ler yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya a uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

- Meslek mensuplarının sorumluluğu, mükellefler tarafından kendilerine sunulan veya sunulması gereken belgelerle sınırlıdır. Vergi müfettişlerince meslek mensubuna gönderilecek savunma veya açıklama isteme yazılarının;
 - Sorumluluğa konu fiil ve hâllere ilişkin olarak,
 - Meslek mensubu hakkında ileri sürülen iddialar ve bu iddiaların dayanakları,
 - Kendisine sorumluluk doğurabilecek bilgi ve bulguların somut verileriyle açıklanması hususları dikkate alınarak düzenlenmesi gerekmektedir.
- Yönergenin 10. maddesinde yer aldığı üzere, vergi müfettişlerince düzenlenecek görüş ve öneri raporlarında, meslek mensuplarının sorumluluk doğuran icrai ya da ihmali fiilinin ne olduğu, bu fiilin mevzuatın hangi hükmünü ihlal ettiği ve fiilin icrası neticesinde ortaya çıkan sonucun ne olduğu açıkça belirtilir. Somut vakalar delilleriyle birlikte ortaya konulmadan, genel ibareler kullanılmak suretiyle rapor tanzim edilmez.
- Vergi müfettişlerinin yaptıkları incelemeler sırasında meslek mensuplarının disiplin sorumluluğuna yönelik rapor düzenlemiş olmaları, aynı meslek mensubu hakkında mutlaka mali sorumluluk yönünden de rapor düzenlenmesini gerektirmemektedir. Bu kapsamda, neden sonuç ilişkisi de ortaya konulmak suretiyle sadece tespit edilen sorumluluk türü yönünden rapor düzenlenmesi gerekmektedir.

2.4. Muhasebe Meslek Mensupları ve Görevleri Hakkında Bilgiler

Muhasebe meslek mensupları olarak tanımlanan ve mesleki unvan altında birleşen iki grup vardır:

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)
- Yeminli Mali Müşavir (YMM)

Serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları; şahsi bilgi ve mesleki tecrübeye dayalı, kendi nam ve hesaplarına çalışan, ticari faaliyet şeklinde işlerini yürütmeksizin, şahsi olarak mesleklerini icra eden bireylerdir. 3568 sayılı Kanunun ilk maddesinde; “Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir” denilmek suretiyle tanımlama yapılmıştır. Muhasebe meslek mensupları, 3568 sayılı Kanun ve diğer yasal mevzuat kapsamında, görevlerini ifası kapsamında sorumluluk ve yükümlülükleri dikkate alarak çalışmaktadırlar. (3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 2024)

2.4.1. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve görevleri

SMMM mesleğinin konusu 3568 sayılı meslek kanununun 2. maddesinde kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. Burada kısaca özetlemek gerekirse; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutan, finansal tablo ve beyannamelerini düzenleyen, muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, mali konularla ilgili işlerini düzenleyen ve bu konularda müşavirlik, inceleme, tahlil, denetim, tahkim ve bilirkişilik yapan kişilere SMMM denir. (Yazarkan, 2022, s.62) Bunların yanında; tahakkuk fişlerinin düzenlenmesi, vergi beyannamelerinin hazırlanması, vergi beyannamelerinin hazırlanması neticesinde elektronik ortamda onaylatılması, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile ilgili işe giriş ve işten ayrılış, aylık hizmet bildirgesi vb. belgelerin hazırlanması ve elektronik ortamda onaylatılması, işletmenin adres değişikliği veya faaliyet tür değişikliğinin yapılması, Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi veya sermaye artırılması gibi konularda rapor hazırlanması görevlerini de yürütmektedirler (Mükellef Uzmanı, 2024).

3568 sayılı Kanunun 2. maddesinde serbest mali müşavirlik mesleğinin konusunun yasal mevzuat ve muhasebe uygulamalarında genel kabul gören hususlar çerçevesinde;

- Defter kaydı tutulması,
- Bilanço düzenlenmesi
- Kar/zarar tablosu ile beyannamelerin düzenlenmesi,
- Diğer belgelerin düzenlenmesi,
- Benzer işlerin yapılması,
- Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi, finans, muhasebe, işletmecilik, mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanması üzere müşavirlik yapılması,
- Mükelleflerin belgeleri üzerinden inceleme, denetim yapılması,
- Mali tablo ve beyannameler kapsamında yazılı görüş verilmesi,
- Rapor düzenlenmesi
- Bilirkişilik, tahkim vb. işlerin yapılması olduğu açıklanmıştır.

SMMM'lerin görevleri 5 ana başlıkta toplanabilir:

- Beyanname düzenlemek,
- Defter kaydı tutmak,
- Bilirkişilik ve tahkim,
- Denetim,

- Altyapı desteği.

Mükelleflerin beyanname vermesi ve bildirimde bulunmaları vergi idaresine yükümlölüklerin başında gelmektedir. SMMM'ler bu ödevin yerine getirilmesinde aracılık hizmeti sunarlar. Defter kayıtlarının oluşturulması, mükelleflerin gelir ve gider durumlarını belgeleyen fatura, fiş vb. diğer belgelerin muhasebe standartları kapsamında mevzuata uygun şekilde ilgili yasal defterlerin kayıt altına alınmasını gerektirir. Bilirkişilik ve tahkim görevleri, mükelleflerin vergi idaresi veya mahkemeler nezdinde cezai veya yaptırım uygulanabilir işlemlerinde mesleki tecrübesi ve bilgisiyile olaya müdahil olması ve mükellefin sorunlarının çözümünde açıklayıcı ve yol gösterici hizmet vermesini açıklar. Denetim, mükelleflerin talep etmeleri neticesinde, SMMM'lerin yasal defter ve kayıtları üzerinden ilgili mükellefin yasal mevzuat çerçevesinde uyumsuzluk sebebi hususların tespit edilmesi üzere yapılan işlemlerdir. Altyapı desteği, mükelleflerin muhasebe sistemi yenilemesi veya işletmelerinde muhasebe sistemlerinin kurulması ve bu sistemlerin uygulama sürecinde gerekli konularda destek sağlanması yönünden verilen hizmettir.

Belirtilen hususlar genel bir çerçeve çizmekle birlikte, SMMM'lerin mali danışmanlık üzere hesap ve işlemlerin denetlenmesi, hesap işlemlerinin yönetilmesi gibi görevleri de bulunmaktadır. SMMM'lerin diğer görevleri arasında;

- Mükellef hesap işlemleri ile iş planlarının analiz edilmesi,
- Yürürlükteki mevzuat kapsamında vergi planlama çalışması yapılması,
- Mükellef gelir ve gider durum kontrollerinin yapılması,
- Mükellef işyeri/işletme iç kontrollerinin gerçekleştirilmesi,
- Mükellef finansal bilgilerinin gizliliği sağlanması ön plana çıkanlardır.

2.4.2. Yeminli mali müşavirler ve görevleri

3568 sayılı Kanunun 2. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu belirtilmiştir. İlgili Kanun metninde yer alan maddede, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunun;

- Muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi, finans, muhasebe, işletmecilik, mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanması üzere müşavirlik yapısı,
- Mükelleflerin belgeleri üzerinden inceleme, denetim yapılması,
- Mali tablo ve beyannameler kapsamında yazılı görüş verilmesi,
- Rapor düzenlenmesi,

- Bilirkişilik, tahkim vb. işlerin yapılması,
- 3568 sayılı Kanun 12. maddesi kapsamında tasdik raporu düzenlenmesi olduğu açıklanmıştır.

Yeminli mali müşavirler, 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinde belirtildiği üzere, mesleğim konusu kapsamında çalışmalarını yürütürler. Ayrıca; vergi, iade, indirim, zarar mahsubu işlemleri, tecil ve terkin işlemleri, muafiyet ve istisnalar, benzer işlerin yasal mevzuata uygunluğu yanında, genel muhasebe standartlarına uygunluğun dikkate alınması üzere, hesap ve işlemlerin gerçeğe uygun şekilde kayıt oluşturulması ve beyanname ile bildirimde bulunulmasına aracılık eden uzman kişilerdir (Mert, 2014, s.18).

YMM'ler, SMMM'ler gibi muhasebe defter kaydı tutamazlar, mükellef adına beyanname veremezler veya bildirimde bulunamazlar. Aynı zamanda, muhasebe bürosu açamazlar veya muhasebe bürolarına ortak olamazlar. YMM'lerin görevleri arasında; tam tasdik raporu düzenlenmesi, muhasebe uygulamaları kapsamında mükelleflerin işlemlerinin süreçleri yönünden denetimi, belgelerin kontrolleri ve incelenmesi, rapor düzenlenmesi, tahkim ve bilirkişilik görevleri ile belirli konularda yazılı görüş bildirilmesi bulunmaktadır. (Mükellef Uzmanı, 2024)

3568 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik hükümleri bir arada değerlendirildiğinde YMM'lerin; denetim, danışmanlık ve tasdik olmak üzere üç farklı görevi bulunmaktadır (Mert, 2014, s.255).

YMM'ler hizmet verdiği mükelleflerin muhasebe işlemlerinde vergi matrahının azaltılmasına neden olan hata ve hileli işlemlerin düzeltilmesi, mali açıdan yasal mevzuatın uygun gördüğü şekilde ve işletmeye kolaylık sağlayacak şekilde firmalara danışmanlık yapmaktadırlar. Mükellefin işletmelerinde görev alan personelin vergi uygulamaları ve güncel mevzuatın uygulanması yönünden eğitilmesi, iç kontrol sisteminin doğru uygulanması ve geliştirilmesi, hile ve hatalı yapılan işlemlerin minimum seviyeye indirilmesi üzere yapılması gerekenler ve dikkat edilmesi gereken hususlar noktasında kritik noktaların aktarılması görevleri arasındadır. Danışmanlık görevleri sürecinde YMM'ler; bankacılık işlemleri, karşıt incelemeler konusunda ve diğer 3. kişilerle yapılan işlemlerde firmalara danışman sıfatıyla hizmet vermekte ve işlemlerin mevzuata uygun bir şekilde eksiksiz ve hatasız yürütülmesi açısından işlemlerinin kolaylaştırılmasını sağlamaktadırlar (Bilginer ve Yardımcıoğlu, 2022, s.145).

Denetim görevi; mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinden inceleme, denetim yapılması; mali tablolar ve beyannameler üzerinden yazılı görüş bildirilmesi, rapor düzenlenmesi vb. oluşur.

YMM'lerin denetim görevi iki ana başlık altında "muhasebe denetimi" ve "vergi denetimi" olarak ele alınabilir (Mert, 2014, s.258).

Tasdik görevi YMM'ler için, vergi daireleri yetkileri kapsamına giren bazı işlemlerin yetkisinin kendilerine verilmesini ifade eder. Tasdik işlemi, mükelleflerin işlemlerinin YMM'ler tarafından, muhasebe ve denetim standartları kapsamında incelenerek, inceleme sonucunda kurallara uygun işlem yapıp yapılmadığı hususunun rapora bağlanmasıdır. Tasdik işlemini yapan meslek mensupları, bilanço ve gelir tablosunu oluşturan ve etkileyen tüm hesap işlemlerini kontrol etmekle mükelleftir (Bekçioğlu ve Arslaner, 2010, s.34-35).

Güvemli (2011) çalışmasında ele aldığı üzere, 3568 sayılı Kanun'un ilk maddesinde genel gerekçeyi tamamlayacak nitelikte aşağıdaki üç temel amaç bulunduğunu, bunların;

- Yapılan işlemlerin sağlıklı ve güvenilir şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanması,
- Mükellef faaliyetlerinin, gerektiği durumlarda, ilgililerin ve resmi makamların istifadesine gerçeği yansıtacak, tarafsız şekilde sunmak,
- Mesleki standartların en yüksek seviyede gerçekleştirilmesinin sağlanması olduğunu belirtmiştir (s.132).

2.5. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Görevlerinin İfası Sürecinde Muhatap Oldukları Kişi/Kurumlar ile Yasal Mevzuat Bilgisi

3568 sayılı Kanun kapsamında görevlerini ifa eden meslek mensupları SMMM'ler ile YMM'ler, görevlerinin ifası sürecinde bazı kurallara uymak zorundadırlar. Ayrıca, mesleğe başlamak için bazı aşamalardan geçmekte, mesleğe girmek için belirli koşulların sağlanarak mesleği icra etmek üzere ruhsat hak sahibi olmaları gerekmektedir.

Meslek mensuplarının asıl işi devlete ödenmesi gereken verginin olması gerektiği tutarda ve ödenmesi gerektiği zamanda mükelleflerce ödenmesinin kontrol edilmesidir. Bununla birlikte, verginin aslına uygun ve eksiksiz ödenmesi üzere, mükelleflerce ödenmesi gereken verginin güvence altına alınmasına devlet nezdinde yardımcı olmaktır. Bu yardım, aracılık hizmeti sunulması şeklinde gerçekleşmekle birlikte, meslek mensuplarının mükellef kişi/kurumlar ile çalışmalarından kaynaklanmaktadır. Vergi alacaklısı "devlet", borçlusu ise "mükellef kişi" veya "kurumlardır".

Verginin dört aşaması bulunmaktadır ve bu aşamalar "Dört T" olarak da adlandırılmaktadır. Bu aşamalar; verginin tarh edilmesi, tarh edilen verginin tebliğ edilmesi, tebliğ edilen verginin tahakkuk edilmesi ve tahakkuk edilen verginin nihayet tahsil edilmesidir. Tarh edilen verginin

hesaplanması üzere tebliğ edilmesi ve hesaplanarak ilgisine tebliğ edilmesi, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Böylece vergi tahakkuk etmiş olur. Vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi, tahakkuk işlemine bağlıdır. Verginin tahakkuk edilmesiyle kastedilen, ödenmesi gereken vergi miktarının hesaplanmış (tarh edilmiş) ve bu verginin tahsil (mükellef tarafından ödeme) aşamasına gelmesi esastır (Esemen, 2022, s.345). Meslek mensuplarının bu süreçlerde mevzuata uygun bir şekilde mükellefe hizmet sunması veya danışmanlık hizmeti vererek kamu idaresine karşı sorumluluğun yerinde getirilmesinde aracılık hizmeti vermesi gerekmektedir.

2.5.1. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Meslek mensuplarının kimler olduğu ve nasıl görev almaya hak kazandıkları, görev almaya hak kazanmaları sonrasında görevlerinin ifası sürecinde uyması gereken kuralları meslek kanunu ve diğer yasal mevzuat belirlemiştir. 3568 sayılı Kanun kapsamında madde sıralamasında göre konuya değinilecek olursa aşağıdaki maddelerden bahsedilebilir:

- 3568 sayılı Kanunun 3. maddesinde SMMM ve YMM unvanlarının, sadece kanunen kendisine yetki verilenler tarafından kullanılabileceği, bu unvanların başka bir nam ve unvan ile veyahut bu tanımlamaya karıştırılabilecek adlarla kullanılmasının yasak olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, meslek odalarının durumu öğrenmesi halinde, savcılık makamına durumu bildirmesinin zorunlu olduğu, savcılık makamınca yapılan tahkikata ilişkin sonucun meslek odalarına bildirileceği belirtilmiştir.
- 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk konusu açıklanmıştır. YMM'ler tarafından, genel muhasebe uygulamaları ile muhasebe standartlarına uygunluk kapsamında mükelleflerin işlemlerinin tasdik edildiği belirtilmiştir. Kanun metni devamında, YMM'ler tarafından tasdik edilen belgelerin neler olduğu ve tasdik konusu açıklanmıştır. Ayrıca, tasdik edilen belgelerin yetkili memurlar tarafından tekrar incelenmesinin mümkün olduğu, YMM'lerin tasdik işleri kapsamında da sorumluluğu bulunduğu, bu sorumluluğun tasdik kapsamı ile sınırlı olduğu belirtilmiştir. YMM'lerin tasdik sorumluluğu ile sınırlı olan sorumluluğu kapsamında olumsuz durum tespiti halinde vergi ve vergi ziyai cezalarından mükellefle birlikte sorumluluğu bulunduğu açıklanmıştır.
- Kanunun ilgili maddesi devamında YMM sorumluluğunun disiplin raporu ve mali sorumluluk türlerinden hangisi kapsamında olduğu veya ikisi birden mevcutsa ikisi

birden rapor düzenleneceği, rapor düzenlenmesi öncesinde kendisine yazılı savunma talebi gönderileceği ve tebliğ üzere 30 günlük süre içinde sonrasında cevap verilmemesi halinde savunma hakkından vazgeçmiş sayılacağı belirtilmiştir.

- 3568 sayılı Kanunun 13. maddesinde meslek mensuplarının çalıştığı bürolarda, meslekten menedilenleri (mesleğin icrasından yasaklananları) çalıştıramayacağı, bu kişilerle her ne sebeple olursa olsun meslek kapsamında iş birliği yapamayacağı belirtilmiştir.
- 3568 sayılı Kanunun 43. maddesinde meslek mensuplarının mükelleflere verdikleri hizmetler sürecinde veya diğer işlerinin icrası sürecinde öğrendiği, sırlar ve bilgileri her ne sebeple olursa olsun ifşa edemeyecekleri belirtilmiştir. Adli ve idari soruşturmalarda verilen ifadeler ile tanıklık kapsamında beyanların, maddenin ilk fıkrası dışında tutulduğu da Kanun metninde belirtilmiştir.
- 3568 sayılı Kanunun 44. maddesinde meslek mensuplarının, mesleklerinin devamlılığın sağlanması üzere Birlik ve Odaların yapmış olduğu eğitim seminerleri ile mesleki geliştirme kurslarına katılımlarının zorunlu olduğu belirtilmiştir.
- 3568 sayılı Kanunun 45. maddesinde SMMM'lerin bu unvanlarla, YMM'lerin bu unvan ve tasdik yetkisiyle; Kanun'un 2. maddesinde yazılı işlerin yürütülmesi üzere, mükelleflerin işyerlerine bağlı ve hizmet akdi ile çalışamayacağı, ticari faaliyette bulunamayacağı, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamayacakları belirtilmiştir. Maddenin devamında Kanun'da belirtilen yasaklı işlemlerin devamına yer verilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, meslek mensuplarının şirket şeklinde ortaklık kurabileceği ve ortakları birleştirebileceği, bu şekilde büro işlemlerinin ticari faaliyet kapsamında olmayacağı; ancak şirket şeklinde çalışılması halinde, işlemlerden doğan cezai sorumluluğun, işi yapan meslek mensubuna ait olacağı belirtilmiştir.
- 3568 sayılı Kanunun 47. maddesinde meslek mensuplarının görevleri sırasında ve görevleri kapsamında suç işlemleri halinde, suç fiilinin Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) "kamu görevlileri" hükümlerine istinaden cezalandırılacağı belirtilmiştir.
- 3568 sayılı Kanunun 48. maddesinde mesleğin icrası sürecinde mesleğin vakar ve onuruna aykırı tutum sergileyen meslek mensuplarının; yine, görevlerini doğru yapmayan veya kusurlu davranan, güven sarsıcı hareketlerde bulunanlar hakkında, kusur niteliği ve ağırlık derecesine göre disiplin cezası verileceği belirtilmiştir. Madde

hükmü devamında disiplin cezaları uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, “yeminli” sıfatının kaldırılması, meslekten menedilme cezaları sayılmıştır.

- 3568 sayılı Kanunun 49. maddesinde ceza hükümlerine yer verilmiş olup, Kanun’un 3.maddesinde 1. fıkra hükmüne aykırı hareket edenlerin 6 aydan 1 yıla kadar hapis ve adli para cezasına çarptırılacak; Kanun’un 12. maddesi 4. fıkrası hükmüne aykırı hareket edenlerin, işledikleri fiillerin ceza kıyaslamasında ağırlık derecesi olarak daha üst bir ceza gerektirmemesi durumunda, 6 aydan 1 yıla kadar hapis ve adli para cezasına çarptırılacaktır.

2.5.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

03 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 22 Mayıs 2015 tarih ve 29363 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile güncellenmiş olup yönetmeliklerin son haliyle meslek mensuplarının kimler olduğu ve nasıl görev almaya hak kazandıkları, görev almaya hak kazanmaları sonrasında görevlerinin ifası sürecinde uyması gereken kuralları madde sıralamasına göre değerlendirecek olursa aşağıdaki maddeler tez konusu ile ilgili olanlardır:

- Yönetmeliğin 6. maddesinde mesleğinin temelinin güvenilirlik, tarafsız olma ve dürüstlük olduğu belirtilmiştir. Meslek mensuplarının başarıya ulaşmalarının mümkün olmasının bu temel ilkelere bağlı olmaları ile ilişkili olduğu; bununla beraber, mesleğin icrası sürecinde tüm çatışmalardan uzak kalınması ve gerekli mesleki özen ve yükümlülüğün yerine getirmeleri gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 7. maddesinde meslek mensupları ile yanlarında çalışan personelin, mesleğin icrası sürecinde öğrendikleri sırların ve bilgilerin, mesleki faaliyet sona ermiş olsa da ifşa edilemeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca, bazı kanunlarla ihbarcılara tanınan haklardan yararlanamayacakları, adli vaka boyutundaki olaylarınsa, yetkili makamlara bildirimde bulunulmasının mecburiyet olduğu belirtilmiştir. Yönetmelik maddesi devamında; tanıklığın ifşa sayılmadığı, adli ve idari makamlara bilgi verilmesi hususunun birinci fıkra hükmü dışında tutulduğu belirtilmiştir. Belirtilen hükümlerin, meslek odaları ile meslek birliği personeli için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

- Yönetmeliğin 8. maddesinde sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk ile meslektaşlara karşı sorumluluk ilkelerine yer verilmiştir.
- Yönetmeliğin 9. maddesinde meslek mensuplarının tam bağımsızlıkla görevlerini ifa ettiği, bağımsızlığın mesleğin temeli olduğu; bu nedenle, meslek mensuplarının bağımsızlık unsuruna aykırı durum teşkil edecek tutum ve davranışlardan kaçınması gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 27. maddesinde mükelleflerce, yasal defter ve belgelerin muhafaza edilmesi üzere meslek mensuplarına bırakılması neticesinde meslek mensuplarının, bu defter ve belgeleri iyi niyetle muhafaza etmek ve işin sonunda mükellefe iade etmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Defter ve belge iadesi üzere mükellefe yazıl ile bildirimde bulunması gerektiği, meslek mensubunca bildirimde bulunduğu tarihten itibaren 30 gün sonunda saklama mecburiyetinin ortadan kalktığı, sahipleri tarafından 1 ay içinde alınmayan defter ve belgelerin yine bir yazı ile, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ilgili defter ve belgelerin meslek mensubu tarafından teslim edileceği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 41. maddesinde YMM'lerin yaptıkları tasdik işlemlerinde sorumlu oldukları, bu sorumluluğun tasdikin kapsamı ile sınırlı olduğu, bu sınırlı sorumluluk çerçevesinde vergi ceza ve ziyaı olması halinde mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olduğu belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 42. maddesinde meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller sayılmıştır.

22 Mayıs 2015 tarih ve 29363 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik kapsamında aşağıdaki maddeler tez konusu ile ilgili olanlardır:

- Yönetmeliğin 1. maddesinde 03/01/1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin adının, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik olarak değiştirildiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 2. maddesinde Yönetmeliğin birinci madde birinci fıkrasında yer alan “serbest muhasebeci” ibaresinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiştir.

- Yönetmeliğin 3. maddesinde Yönetmeliğin 3. maddesinde yer alan “Serbest Muhasebeci” tanımının yürürlükten kaldırıldığı; aynı maddede yer alan kanun, meslek mensubu, ruhsat ve mesleki faaliyet tanımlarının değiştirildiği açıklanmıştır.

2.5.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik

15 Temmuz 1992 tarih ve 21285 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar İle Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik, 25 Mayıs 2015 tarih ve 29366 sayılı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik olarak değişikliğe uğramış olup, söz konusu yönetmelik kapsamında tez konusu ile ilgili maddeler aşağıdaki gibidir:

- Yönetmeliğin 5. maddesinde meslek mensuplarının yasal mevzuat çerçevesinde defter ve belgelerin kaydedilmesi ile bunların muhasebe standartlarına uygun kayıt düzenlerine uygun hareket ederek çalışacakları belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 6. maddesinde meslek mensuplarının gelen ve giden evrakları ile ilgili kayıtlı defter tutması gerektiği, bu defterde yazışmaların ilgili olduğu dosya sayılarının yazılması gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 7. maddesinde meslek mensuplarınca gelen/giden evrakların düzenlenmesi gereken evrakları toplaması gerektiği, toplanan belgelere ilgili yıl başı tarihinden itibaren başlayan ve sıralı numaralar verildiği, farklı mesleki konular için farklı dosyalar oluşturulması gerektiği; başka meslek mensuplarınca dosya talep edilmesi halindeyse bunlar için de ayrı bir dosya oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 8. maddesinde Yönetmelik gereğince düzenlenen rapor ve tutanakların gelen/giden evrak kayıtlarına alınması gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 9. maddesinde yapılan yazışmalarda meslek mensubunun imzasının ve varsa, mühürlü olması gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 10. maddesinde YMM’lerin tasdik işlemi olarak imzalayacakları tutanaklarda, tutanak tarihi ile düzenlendiği yer, bilgi veren kişinin adı ve soyadı bilgilerine yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 13. maddesinde meslek mensuplarının özel standart raporu, özel amaçlı rapor, tasdik raporu ve yardımcı rapor düzenledikleri belirtilmiştir. Tasdik raporlarının

açıkça okunacak şekilde ve ifadelerin net bir biçimde aktarıldığı haliyle düzenlenmesi gerektiği, en az 3 örnek düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Maddenin devamında, denetim ve tasdik raporlarının düzenlenmesi esnasında, yardımcı raporlarda yer alan bilgilerin esas alınması gerektiğine yer verilmiştir.

- Yönetmeliğin 14. maddesinde raporların kaç örnek düzenleneceğinin mükellefle yapılacak sözleşmelerde belirleneceği, en az 3 rapor düzenleneceği ve 2 örneğinin ilgili mükellefe verileceği, lörneğinin meslek mensubunda muhafaza edilerek saklanacağı, raporların alını verilmesi işleminin tutanak ile veya rapor örneklerine şerh düşülmesi suretiyle yapılacağı, rapor eklerinin de raporun bir parçası olması nedeniyle, tüm raporlar bu eklerin ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Madde devamında raporlarda uyulacak kurallara yer verilmiştir.
- Yönetmeliğin 15. maddesinde yer aldığı üzere, meslek mensuplarının mesleğin icrası sürecinde tasdik işleri, denetleme, mali analiz dosyaları gizlidir. Bu dosyalar kapsamında yapılan yazışmaların gizli yapılması gerektiği madde devamında belirtilmiştir.

2.5.4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 25 Aralık 2012 tarih ve 28508 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik olarak değişikliğe uğramış olup, söz konusu yönetmelik kapsamında tez konusu ile ilgili maddeler aşağıdaki gibidir:

- Yönetmeliğin 10. maddesinde mesleki yeterlik düzeyi ile özenin teknik uygulamalar ile mesleki standartlara uyulması ile mümkün olacağı belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 11. maddesinde mesleki yeterliliğin iki aşamalı olduğu; birinci aşamanın, mesleki yeterliliğin elde edilmesi ve ikinci aşamanın korunması olduğu açıklanmıştır. Maddenin devamında, mesleki özen açıklanmış ve meslek mensuplarının, çalışmalarında dikkatli olmaları, derinlemesine düşünmesi ve zaman yönetimine dikkat etmeleri gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca, birlikte çalıştığı personelin mesleki eğitim almalarını sağlamaları gerektiği belirtilmiştir.

2.5.5. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği

31 Ekim 2000 tarih ve 24216 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 04 Ağustos 2015 tarih ve 29435 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik olarak değişikliğe uğramış olup, söz konusu yönetmelik kapsamında tez konusu ile ilgili maddeler aşağıdaki gibidir:

- Yönetmeliğin 4. maddesinde meslek mensupları ile aday meslek mensuplarına uygulanabilecek disiplin cezaları sıralanmıştır. Bu cezaların; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma olduğu belirtilmiş olup ilgili maddede açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 5. maddesinde uyarma cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 6. maddesinde kınama cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 7. maddesinde geçici olarak meslekten alıkoyma cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 8. maddesinde yeminli sıfatını kaldırma cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 9. maddesinde meslekten çıkarma cezasının hangi durumlarda uygulanacağı açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 10. maddesinde aday meslek mensupları içinde bu yönetmelikteki cezaların Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği uyarınca uygulanacağı belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 11. maddesinde disiplin cezalarında farklı uygulamaların olabileceği, belirli sürelerde iki kere ceza alınması veya aynı cezanın tekrar uygulanması halinde bir üst derece ceza verilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, disiplin kurullarının inceleme sonucunda daha hafif bir ceza veya bir üst ölçüde ceza verebileceği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 12. maddesinde disiplin cezalarının kesinleşmesi halinde ilgili oda yönetim kurul başkanlığınca uygulandığı, uyarma ve kınama cezaları haricinde diğer disiplin cezalarının Hazine ve Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili kurum ve kuruluşlara duyurulduğu belirtilmiştir. Madde devamında; yeminli sıfatının kaldırılması, geçici

olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarının uygulandığı meslek mensubunun, elindeki işleri 60 gün içerisinde bağlı bulunduğu meslek odasına teslim etmesi gerektiği; yine bu meslek mensuplarının iş kabul edemeyeceği ve mühür/kaşe kullanamayacakları; eğer bu meslek mensuplarının işlemleri ile ilgili yargı organları tarafından iptal kararı verilirse ve bu karar kesinleşirse, ilgili meslek mensubu talebi üzere durumun ilgili kurum ve kuruluşlara bildirilerek ilgili Oda ve Meslek Birliği resmi internet sayfasında yayımlandığı belirtilmiştir.

- Yönetmeliğin 13. maddesinde yeminli sıfatının kaldırılması, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarının uygulandığı meslek mensubunun ilgili yönetmelik hükmünce yasakların yerine getirmesi gerektiği, bu gerekleri yerine getirmemesi halinde meslek Odası veya Meslek Birliği tarafından savcılık makamına suç duyurusunda bulunulması gerektiği belirtilmiştir.

2.5.6. Mecburi meslek kararları

Muhasebe meslek mensuplarının meslek kanunu ve yönetmeliklerinin yanında uymakla yükümlü oldukları mecburi meslek kararları da bulunmaktadır. Tebliğ veya Genelgeler şeklinde ve belirli konularda yayımlanan, Resmî Gazete’de yer alan mecburi meslek kararlarının da meslek mensuplarınca dikkate alınarak kurallar bütününe uymaları gerekmektedir. (TÜRMOB, Mevzuat, Sirküler, 2024)

2.5.6.1. Emanet para makbuzu ile ilgili mecburi meslek kararı

Emanet Para Makbuzu ile İlgili Mecburi Meslek Kararı kapsamında, 26 Ocak 1996 tarih ve 22535 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1996/1 sayılı Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelge’de; meslek mensuplarının müşterileri adına vergi daireleri, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) vb. gibi 3. kişi olarak tanımlanan kurumlara her ne isim ile adlandırılırsa adlandırılın, mali bir değer karşılığı alamayacağı; emanet para makbuzu veya başkaca bir belge kullanamayacağı, bu belgeleri kullananlar hakkında disiplin yönetmeliğinin uygulanacağı belirtilmiştir.

2.5.6.2. Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin vergi usul kanununun mükerrer 227. maddesine göre imzalanacak vergi beyannamelerinde uyulacak esaslara ilişkin mecburi meslek kararı

18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227. maddesine Göre

İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı başlıklı Mecburi Meslek Kararına İlişkin tez konusu ile ilgili bölümleri aşağıdaki gibidir:

- Kararın 3. maddesinde VUK mükerrer 227. maddesi kapsamında sorumluluğu, bu sorumluluğun kapsamında koşullar ve durumlar, sorumluluğu gerektiren durumlar öncesinde sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerektiği belirtilmiştir.
- Kararın 4. maddesinde sınırlı uygunluk denetimi (SUD) bilgilerine yer verilmiştir.
- Kararın 5. maddesinde SUD sürecine yer verilmiştir.
- Kararın 6. maddesinde vergi beyannamesi imzalamak kapsamında mükellefle anlaşma sürecinde mutlaka sınırlı uygunluk sözleşmesi yapılması gerektiği belirtilmiş olup, belirtilen sözleşmede asgari bulunması gereken bilgilere yer verilmiştir.
- Kararın 12. maddesi dahil olmak üzere, 6-12 maddeler arasında SUD kapsamında süreç bilgilerine yer verilmiştir.
- Kararın 13. maddesinde mükellef tarafından meslek mensubuna verilen belgelerin muhasebe genel tebliği ile genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun ve doğru bir şekilde yasal defterlere kayıt yapılması, bu kayıtlar üzerinden mali tablo oluşturulması gerekliliği belirtilmiştir. Mükelleflerin ibraz ettikleri belgelerin inceleme sürecinde deftere uygun olup olmadığı ve hesap özetlerinin uygunluğu değerlendirilmesi gerektiği de belirtilmiştir.
- Kararın 14. maddesinde meslek mensuplarının imzalayacakları beyannamelerde, finansal tablolar üzerinden hesaplanan safi kar/safi kazanç, vergilendirmede dikkate alınacak matrah kavramından farklı olduğu, SUD kapsamında elde edilen veriler ışığında safi kazançtan vergilendirilmeye esas olan matrahın saptanması gerektiği belirtilmiştir.
- Kararın 15. maddesinde meslek mensubunun vergi beyanname imzalama işini yürüttüğü esnada herhangi bir nedenle işini devam ettiremezse, kalan iş başka bir meslek mensubu tarafından SUD işleri tamamlanarak beyannamenin imzalanabileceği, sorumluluğun imzayı atan meslek mensubunda olduğu belirtilmiştir.
- Kararın 16. maddesinde vergi beyannamelerinin imzalanması sonrasında vergi ziyayı tespit halinde, meslek mensubunun sorumluluğu koşulları açıklanmıştır.

2.5.7. Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (4 sıra nolu)

Beyannamelerini İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları bölümünde, 29/06/1997 tarih ve 23034 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ’de (4 Sıra Nolu) aşağıdaki hususlar belirtilmiştir:

- Beyannameler, 3568 sayılı Kanun kapsamında yetkili (md 2/A) meslek mensuplarınca imzalanacaktır.
- Meslek mensupları, yasal defter kayıtları ile beyannamelerin yasal mevzuat ve genel uygulamalara uygun olmasından sorumludur.
- Harici bir veriye ulaşmadan veya ibraz edilen belgelerde ve mükellefin genel kapasite durumundan hareketle, bilerek sahte belge kullanılmasından meslek mensubunca şüphelenilmesi halinde, belgelerin doğru olup olmadığı hakkında mükelleften bilgi alabilir. İkna olunmaması veya yeterli bilgi/belge mükellef tarafından sunulmaması halinde vergi dairesine meslek mensubunca yazılı bildirimde bulunulacak; böylelikle bu belgelerin kayıtlarından bahisle meslek mensubuna ilişkin sorumluluk ortadan kalkacaktır.
- Meslek mensubu sorumluluğundan bahsedilmesi için vergi ziyayı tespiti yeterlidir. Sehven yapılan işlem olsa dahi, vergi ziyayının tespiti halinde meslek mensubunun mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu doğacaktır.
- Meslek mensupları, mükellefin beyannamelerinin imzalanması neticesinde, ilgili beyannamelerde yer alan dönem kar/zarar hesabından sorumludurlar. Bu hesabın incelenmesi veya başka bir durumda tespiti halinde vergi ziyayı tespit olunursa, müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır.
- Mükelleflerin beyannameleri ekleriyle birlikte yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmeleri neticesinde, muhasebe standartları veya yasal mevzuat çerçevesinde hatalı işlem bulunması halinde, yeminli mali müşavirin de Tebliğ kapsamında hükümlerden sorumluluğu olduğu ve yapılan işlemin sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır.

2.5.8. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (sıra no 340)

30/09/2004 tarih ve 25599 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan (Değişik: RG-19/2/2011-27851 dikkate alınmıştır.) Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde (340 Sıra Nolu) aşağıdaki hususlar belirtilmiştir:

- Tebliğin 5. bölümünde, “Aracılık Yetkisi Verilen Gerçek ve Tüzel Kişiler” başlığı altında yer alan açıklamalarda; Hazine ve Maliye Bakanlığı’na 213 sayılı VUK mükerrer madde 227 ile yetki verildiği, bu yetkiye istinaden Bakanlığın, meslek mensuplarınca verdiği beyannamelerin elektronik ortamda verilebileceğinin uygun görüldüğü belirtilmiştir. Tebliğ metni devamında, elektronik ortamda beyanname verebilme yetkisi verilen meslek mensuplarının sözleşme kapsamında hizmet verdikleri mükellefler haricinde, haricen talepte bulunan mükelleflere de beyannamelerinin elektronik ortamda verilebileceği yönünden izin verilmiştir. Ancak, VUK mükerrer madde 227 kapsamında verilen bu izin özel bir sözleşme yapılması şartına bağlanmıştır. Tebliğin ekinde sözleşme türleri yer almaktadır.

2.5.9. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği

30/07/1995 tarih ve 22359 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği’nde (18 Sıra Nolu) aşağıdaki hususlar belirtilmiştir:

- Tebliğin ikinci bölümünde “Tasdik Raporu Tanzim Edilen YMM’lerin Sorumluluğu” başlığı altında açıklamalara yer verilmiş; müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında vergi inceleme raporu ile sorumluluğu tespit olunan YMM’lerin bu sorumlulukları üzerinden yapılacak takibatın, cezanın kesinleşmesinden sonra başlatılacağı belirtilmiştir. Takibatın, vergi dairesince yapılacağı ve tahsile yönelik işlem tesis edileceği; YMM’nin, ilgili borçlu mükellefin vergi borçlarını ödemesi halinde, rücu hakkının saklı bulunduğu; sorumluluğu tespit olunan YMM’nin takibatının da YMM’nin bağlı bulunduğu vergi dairesince yapılacağı belirtilmiştir.
- Vergi inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde, matrah veya vergi farkının bulunması halinde, inceleme elemanlarınca YMM’lerin sorumlulukları ile bulunan vergi farkı veya matrah farkı arasında ilişki bulunup bulunmadığı üzere inceleme raporlarında net bir şekilde sorumluluk kapsamında tespitin net bir biçimde ortaya koymaları gerektiği belirtilmiştir.

2.5.10. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği’nde YMM’lerin tasdik işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup aşağıda bazı başlıklara yer verilmiştir:

- Yönetmeliğin 4. maddesinde tasdikin tanımı yapılmış olup, YMM’ler tarafından mükellef hesap ve işlemlerini denetim standartlarına uygun incelenmesi ve raporlanması olduğu, bunları imza ve mühür kullanmak suretiyle yaptığı açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 5. maddesinde tasdikin amacına yer verilmiş olup, mükelleflere ait mali tabloların gerçeğe uygun, noksansız kamunun bilgisine sunulmasına aracı olunması, mükelleflerin isteklerinin karşılanması ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkin sağlam temellere dayanması sürecinde mükellef haklarının korunmasına katkıda bulunmak olduğu belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 7. maddesinde tasdikin kapsamına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.
- Yönetmeliğin 10. maddesinde tasdik sözleşmesine ilişkin bilgilere yer verilmiş olup, tasdik hizmeti bir tasdik sözleşmesi ile kayıt altına alınması işlemi tesis edildiyse, 15 gün içinde YMM’ler tarafından Bakanlığa bir örneğinin gönderilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 12. maddesinde YMM’lerin yetkilerine yer verilmiştir. Ayrıca, YMM’lerin tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma süreçlerinde veya vergi yargılamalarında, mükellefle birlikte hazır bulunarak açıklama yapabilecekleri belirtilmiştir.
- Yönetmeliğin 15. maddesinde denetim tekniklerine yer verilmiştir. Sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj, analitik inceleme denetim teknikleri açıklanmıştır.
- Yönetmeliğin 18. maddesinde tasdikin sonuçlarına yer verilmiştir.
- Yönetmeliğin 19. maddesinde tasdik raporları bilgilerine yer verilmiştir.
- Yönetmeliğin 20. maddesinde YMM’lerin sorumluluğu bilgilerine yer verilmiştir. YMM’lerin inceledikleri ve tasdik raporu düzenledikleri belgelerin doğru olmaması veya tasdik konusu işlem ve belgelerin doğru olmaması nedeniyle vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde müşterek ve müteselsil sorumluluğu açıklanmıştır.



3. YÖNTEM

3.1. Araştırma Türü

Nitel araştırma, araştırma uzmanlarının görüşlerini ön plana alan ve araştırmacının keşfettiği şeyleri yorumlamasını öngören, anlam ve anlamaya yönelik süreci ifade eden yöntemdir. Bu süreçte araştırmacının veri toplama teknikleri gözlem, görüşme, belge analizi vb. yöntemlerdir. Nitel araştırma modellerinde birisi olan fenomenoloji, kelime kökü itibariyle “fenomen” kelimesinden gelmekle birlikte Yunanca’da “görünüm” anlamına sahiptir. Fenomenoloji, görünüşleri (olayları) bireylerin doğrudan doğruya algıladığı şekliyle inceler (Yalçın, 2022, s.215). Fenomenoloji, bir fenomenin nasıl deneyimlendiğinin tanımlanması, kişilerin belirli bir fenomen veya kavramla ilgili bakış açıları, duyguları, algıları ile bu fenomen ile ilgili anlayışlarını ifade etmelerini sağlayan bir yöntemdir. Daha geniş bir bakış açısıyla ele alınacak olursa, tek bir bireyin tecrübelerinden hareketle deneyimlerinin toplamının yansımasıdır. Fenomenolojinin amacı, insan tecrübelerinin anlamlandırılmasıdır (Tekindal ve Uğuz Arsu, 2020, s.155-156). Fenomenoloji araştırmalarında, veri kaynağı olarak, araştırmanın odaklandığı olguyu bizzat yaşayan, bu olguyu yine bizzat dışa vurma ve yansıtma konusunda başarılı olacak kişiler veya gruplardır (Yıldız Çelik, 2019, s.47). Diğer bir ifade ile fenomenolojik çalışmalarda, deneyim oldukça önemli olmakla birlikte deneyimden gelen veriye önem verilmektedir (Tekindal ve Uğuz Arsu, 2020, s.156).

3.2. Araştırma Örneklemi

Araştırmada ölçüt örneklem (çalışma grubu) yolu tercih edilmiştir. Ölçüt çalışma grubunda (örnekleminde); örneklemin, problemle ilgili olarak belirlenen niteliklere sahip kişiler, olaylar, nesneler veya durumlardan oluşturulması esastır. Ölçüt örneklem, amaçlı örneklem yöntemlerinden biri olup, çalışma, belirlenen araştırma konusu ile ilgili belirli bir bilgi birikimine sahip, donanımlı kişilerden ve olaylar ile durumlardan oluşmaktadır (Yaşar ve diğ., 2012, s.31). Çalışmada vergi müfettişi olarak görev yapan, vergi müfettişi olarak görev yapmış ve sonrasında kamuda memuriyet görevinden ayrılarak özel sektöre geçmiş ve özel sektörde mesleği ile ilgili faaliyetine devam eden, SMMM veya YMM olarak faaliyetine devam eden kişilerle görüşmeler yapılmıştır. Çalışmadaki görüşme yapılan beş kişinin seçimi sürecinde, vergi mevzuatını bilen ve konuya hâkim, meslek mensupları ile çalışan veya bizzat meslek mensubu olarak faaliyet gösteren, aynı zamanda kamu personeli olarak vergi müfettişi göreviyle görevini ifa etmiş ve meslek mensupları hakkında disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk rapor tanzim etmiş veya bu raporların oluşturulması düzenine hâkim kişilerle

görüşmeler yapılmıştır. Aynı tecrübeye ve aynı sektörlerde, benzer görevlerde bulunulmaması hususları dikkate alınmıştır. Seçilen beş kişinin yeterliliği ve çalışmaya katkıda bulunmalarının geçerliliği konusunda mesleki tecrübeleri, çalışma yıl birikimleri, eğitim düzeyleri ve mezuniyet alanları, mesleki faaliyet süreçlerinde unvanları dikkate alınmıştır. Öncelikle, en az 5 yıl mesleki tecrübelerinin olmasına özen gösterilmiştir. Katılımcı/uzmanlar; hukuk fakültesi, siyasal bilgiler ve iktisadi idari bilimler fakültelerindeki hukuk, maliye, kamu yönetimi mezunlarından oluşmaktadır. Beş kişilik uzman grubunda bulunanlar; idari görev alan, mesleki sivil toplum kuruluşu olan dernek başkanlığı yapan, mesleki hayatı sürecinde hem kamu hem de özel sektör tarafını deneyimleyen ve aynı zamanda yurtdışı görevlerde bulunan, mesleğin icrası sürecinde farklı illerde ve bölgelerde farklı mesleki gruplar ve sektörler ile çalışma yürüten, uluslararası şirketlerde tecrübe kazanmış kişilerdir.

3.3. Veri Toplama Aracı

Yıldız Çelik (2019) çalışmasında açıklandığı üzere, araştırmada problem hakkında ayrıntılı bir şekilde bilgi edinilmesi için araştırmacının görüşme yöntemini kullanması uygun olacaktır. Görüşmenin en önemli özelliği, göremediğimiz şeyler üzerinden ve gördüklerimiz şeylerden hareketle karşılıklı bilgi alışverişi ile olaylara farklı bakış açısıyla değerlendirme imkânı sunmasıdır. Yarı yapılandırılmış görüşmeler, nitel araştırma çalışmalarında, araştırmacıya yürütülen çalışma kapsamında sorular sorma imkânı tanırken, başka bir yandan görüşme sürecinde karşılaşılan yeni durum etkisiyle soru eklemeye imkân tanır.

Yüz yüze görüşme tekniği, duygunun açık bir şekilde karşı taraftan alınabilmesi için oldukça önemli bir tekniktir. Yüz yüze görüşmeler, iletişimdeki ses tonu, mimik ve davranışlar bütünüyle, verilen mesajı daha iyi anlamlandırmayı sağlar. Ayrıca, bu teknik araştırmacılara derinlemesine sorular sorarak, uzmanların deneyimlerini derinlemesine keşfetmelerine ve anlamalarına olanak tanır (Yağmur, 2024, s.26).

Çalışma için yarı yapılandırılmış görüşme soruları, gerekli literatür taraması ve yasal mevzuat hükümleri ile mesleki uygulama örnekleri incelenerek, mesleki tecrübeye harmanlanarak hazırlanmış ve veriler toplanmıştır. Çalışmada uzmanlar/katılımcılar 5 kişi olmakla birlikte bu kişiler; Uzman 1 (U1), Uzman 2 (U2), Uzman 3 (U3), Uzman 4 (U4), Uzman 5 (U5) olarak kodlanmıştır. Birbirinden değerli uzmanların meslekte farklı yıllarda çalışma dönemleri, mesleki tecrübeleri ve farklı sektörlerde çalışmaları, çalışmanın güvenilirliği ve geçerliliği kapsamında dikkate alınmıştır. Görüşme süreleri 1,5 saat ile 2,5 saat aralığında değişiklik göstermektedir. Etik Kurul onayı alınan çalışma soruları 10 soru grubundan oluşmakla birlikte,

ilk soru demografik sorular olarak hazırlanmış ve uzmanların/katılımcıların tecrübelerine, kariyerine ve meslekte geçirdiği süreyle birlikte kişisel kariyer yolculuğunun anlaşılmasına yöneliktir. Kalan 9 soru grubu ile uzmanların deneyimleri ile mesleki birikimlerinden olaylara bakış açısı, durumu kendileri nezdinde değerlendirmeleri ve araştırma konusu ile ilgili fikirleri belirtmeleri istenmiştir. Görüşmeler sanal ortamda video ve ses kaydı veya sadece ses kaydı ile yapılmıştır. Tablo 1.1 de uzman bilgileri ile görüşme soruları yer almaktadır.

Tablo 1.1. Uzman/Katılımcı Bilgileri ve Görüşme Soruları

Uzmanların Unvanı	Uzmanlar	Cinsiyet	Mesleki Tecrübe(yıl)
(E.) Maliye Müfettişi, Avukat, YMM, Denetçi, Hukuk ve Danışmanlık Şirket Kurucu Ortağı	Uzman 1 (U1)	Erkek	40 Yıl
(E.) Daire Başkanı, (E.) Vergi Müfettişi, YMM	Uzman 2 (U2)	Erkek	12
Vergi Müfettişi	Uzman 3 (U3)	Erkek	10
(E.) Vergi Müfettişi, (E.) Vergi Müfettişleri Derneği Genel Başkanı, YMM, YMM, Danışmanlık ve Denetim Şirket Sahibi	Uzman 4 (U4)	Erkek	11
SMMM, Denetçi, SMMM ve Denetim Şirket Kurucu Ortağı	Uzman 5 (U5)	Erkek	10
GÖRÜŞME SORU GRUPLARI			
1	1.1. Kısaca kendinizi tanıtır mısınız, şu an ne işle iştigal etmektesiniz ve bundan önceki iş tecrübeleriniz nelerdir?		

	1.2. Muhasebe işlemleri veya vergi mevzuatı ile ilgili mesleki eğitimi veya tecrübeniz nelerdir?
2	2.1. Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarının genel olarak düzenlenmesi şekline bakılacak olursa, bu raporların yazılmasına gerekçe olan ve Vergi Müfettişlerinin eleştiri konusu yapmış olduğu meslek mensubu eksikliklerinde neler ön plana çıkmaktadır? 2.2. Bu eksiklikler meslek mensubunun mesleğini icra etmesi aşamasındaki kişisel eksikliğinden mi kaynaklanmaktadır? 2.3. Meslek mensubunun görevini ifa sürecinde mevzuat hükümlerinde uyması gereken kurallar ile ticari hayatın işleyişi içinde denge kurabildiği veya kurabileceği söylenebilir mi? Yoksa, ticari hayatın işleyişi ile mevzuat hükümlerinin uyumsuzluğundan bahisle ortada bir sorun olduğundan bahsedebilir miyiz? 2.4. Sorun varsa şayet, meslek mensupları hakkında rapor düzenlenmesi konusuna bu durum ne kadar etkili olabilir? 2.5. Tamamen mevzuat kaynaklı eksiklik veya tamamen meslek mensubu kaynaklı eksiklikten bahsedebilir miyiz?
3	3.1. Vergi Müfettişlerinin meslek mensupları hakkında düzenlediği Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarının düzenlenme gerekçesine konu eksikliklerin meslek mensubundan kaynaklı olanlar dışında nelerden kaynaklı olduğunu veya olabileceğini düşünüyorsunuz? 3.2. Bu eksiklikler mevzuatın katı kurallarından mı kaynaklanmaktadır?
4	4.1. Meslek mensuplarının Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarına konu eksiklikleri mesleki yetersizlikten mi kaynaklıdır; yoksa kasten yapılan işlem veya eylemlerden mi kaynaklıdır, bu konuda ne düşünüyorsunuz?
5	5.1. Vergi Müfettişlerinin düzenlediği Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarının suç konusuna istinaden oluşturulduğu ve suça iştirak hükümleri veya bizzat suçun işlenmesi kapsamında düzenlendiği düşünülürse; meslek mensubunun meslekten belirli bir süre uzaklaştırılması veya meslekten ihraç edilmesi konusunda fikirleriniz nelerdir? 5.2. Bu aşamaya gelinmeden önce meslek mensuplarının dikkat etmesi gereken başlıklar nelerdir?

6	6.1. SMMM veya YMM olarak görevlerini ifa eden meslek mensuplarının arasında farklılıklar nelerdir?
	6.2. SMMM veya YMM olarak görev yapan meslek mensuplarının görevleri tamamen aynıdır veya tamamen birbirinden farklıdır diyebilir miyiz?
	6.3. SMMM ve YMM arasında hiyerarşi var mıdır?
	6.4. Meslek mensupları hakkında düzenlenen raporları ele alacak olursak, bu iki farklı ruhsat ve unvan sahibi meslek mensuplarından haklarında en az veya en fazla rapor tanzim olunan grup olarak ayrıma tabi tutabilir miyiz?
7	7.1. Meslek mensupları olarak görevlerini ifa ederken, SMMM veya YMM olarak mesleki yeterliliklerini ölçen belirli bir eğitim, ara sınav, kurs vb. var mıdır?
	7.2. Sadece SMMM veya YMM ruhsatı alınması, başkaca eğitim, kurs vb. eğitim alınmaması meslek mensupları için yeterli midir?
	7.3. Bu ayrım varsa şayet, bu iki grup arasındaki farklılığın yanı sıra Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporları üzerinden değerlendirmesini ayrıca nasıl açıklayabiliriz?
8	8.1. SMMM veya YMM olarak görevlerini ifa eden meslek mensupları hakkında Vergi Müfettişlerinin düzenlemiş olduğu raporlarda eleştiri konusu hususları ele alacak olursak, aklınıza geldiği kadarıyla nelerden bahsedebiliriz?
	8.2. Meslek mensuplarının genel olarak haklarında rapor tanzim olunmasına neden hataları nelerdir?
	8.3. Bu hatalar ile ilgili sıralama yapılacak olursa, en sık karşılaşılan ile en az rastlanılan hata konusunda hangi hataları liste başı ve liste sonuna alabiliriz?
	8.4. Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri çerçevesinde durumu ele alacak olursak, meslek mensupları hakkında ilerleyen dönemlerde haklarında rapor tanzim olunmasına neden olabilecek başkaca durumlar veya eleştiri konusu yapılabilecek hususlar oluşabilir mi?
	8.5. Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri, meslek mensuplarının görevlerinin ifası sürecinde kendilerine kolaylık mı getirecektir yoksa durumu daha da zor hale mi getirecektir?

	8.6. Dijital muhasebe ve vergilendirme, E-defter ve E-fatura uygulamalarına geçiş, E-Vergi Dairesi olarak İnteraktif Vergi Dairesi adıyla internet üzerinden hizmet veren Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın uygulamaya koymuş olduğu “Elektronik Veri İbraz” (E-viz) uygulamaları ışında ve sorular üzerinden değerlendirme yapıldığında neler söylemek istersiniz?
9	9.1. Vergi Müfettişlerinin meslek mensupları hakkında düzenlediği Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporları sayılarının, eğitim, seminer, örnek çalışmalar, toplantılar vb. etkinliklerle en aza indirilebileceği Sizce söylenebilir mi?
	9.2. Meslek mensuplarının görevlerinin ifası sırasında, kendilerine daha huzurlu ve rahat bir çalışma anlayışı içinde, stresten uzak çalışma alanı yaratılması pratikte mümkün müdür?
	9.3. Meslek mensuplarının görevlerini ifa ederken nasıl bir çalışma planı yapmalıdırlar ve bu çalışma planını yaparken özellikle haklarında rapor tanzim olunmaması adına neleri gözden kaçırmamalıdırlar?
	9.4. Bunun yanında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yürütülen işlemlerde, meslek mensuplarının iş ve işlemlerini yürütmeleri bakımında kolaylık sağlama bakımından ne gibi çalışmalar yürütmelidir?
	9.5. Bu konuda genel olarak neler söylemek istersiniz?
10	10.1. Vergi Müfettişlerinin daha az rapor yazmasını sağlayacak şekilde, meslek mensuplarının eksikliklerini giderecek konularda dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu konusunda liste çıkarılması gerekirse, tecrübeleriniz ve karşılaştığınız durumlardan, meslek mensuplarına öneri niteliğinde açıklamak istediğiniz, belirtmek istediğiniz hususlar nelerdir?
	10.2. Bunların yanı sıra, tarafınızca meslek mensuplarına tavsiye niteliğinde bir açıklama yapmak isterseniz, kendilerine neler söylemek isterdiniz?

3.4. Verilerin Toplanması

Çalışma sürecinde uzmanlar ile görüşme öncesinde araştırmacı, kendisini uzmanlara tanıtmış, çalışmanın amacı ve öneminden bahsedilerek sonrasında, çalışmanın sonucunda elde edilecek veri ile meslek mensupları, vergi müfettişleri ve kamu idaresi taraflarının bilgisine sunulmak ve konuya ilgililerin veya konunun başka araştırmacıları istifadesine sunulması olduğu açıklanmıştır. Uzmanlara, sorulara verdikleri yanıtların başka bir amaçla kullanılmayacağı,

sadece çalışma amacıyla kullanılacağı, görüşmenin sanal ortamda veya ses kaydı oluşturulmak suretiyle yapılacağı açıklanmış, tercihen uygun buldukları ortamda görüşmeler yapılarak kayıt oluşturulmuştur. Ses kayıt dosyaları veya görüntülü ses dosyaları bilgisayar ortamında ses dosyası halinde getirilerek okuma metni haline getirilmiş, çalışmada ayrıntılı bilgilere ve diğer detaylara rahatlıkla ulaşma imkânı sağlanmıştır. Metin halindeki cevaplardan hareketle, içerik analizi yapılmış ve belirli temalar ve temalara bağlı kodlar oluşturulmuştur. Uzmanların sorulara verdiği cevaplar üzerinden yorumlamalar yapılmış, bununla birlikte doğrudan uzmanlardan alıntılara yer verilmiştir. Uzmanların verdiği cevapların en can alıcı bölümleri çalışmaya aktarılmıştır. Birbirinden değerli ve tecrübeli uzmanların cevapları içeriğinde, sorunların değerlendirilmesi ve çözüm önerileri birlikte yer almaktadır. Bu yönüyle çalışma, eşsiz bir kaynak niteliği taşıyacağı düşünülmektedir.

3.5. Verilerin Analizi

İçerik analizinde asıl işlem, verilerden birbirine benzer olanları belirli tema ve kavramlar kapsamında bir araya getirerek okuyucunun anlayacağı biçimde derlemek ve yorumlamaktır (Hamidi, 2015, s.31). Çalışmada yarı yapılandırılmış görüşme metoduyla görüşmeler gerçekleştirilmiş, içerik analizi yapılmak üzere sanal ortamda veya ses kaydı oluşturulması neticesinde görüşme verileri bilgisayar ortamına aktarılarak derlenmiştir. Uzmanların sorulara verdiği cevaplar üzerinden oluşturulan kodlar ve temaların birbiri ile bağlantıları yorumlanmış ve doğrudan uzmanlardan alıntılara yer verilerek sonuca varılması hedeflenmiştir.

Fenomenoloji bireylerin deneyimlerini, hayatlarını nasıl anlamlandırdığını inceleme; olanlar ile bireylerin olan, belirtilen hususları nasıl anladığı ve ilişkilerini belirleme yönüyle araştırmacılar için nitel araştırma türlerinden en uygunudur. Kişiler arasındaki ortak noktaların incelenmesi ile belirli bir olgunun özü yönünden deneyimlerinden hareketle olayın bireysel yorumlanması, fenomenolojinin en uygun araştırma türü olduğunu gösteren diğer bir husustur. Fenomenoloji deseninde görüşmelerden elde edilen verilerin araştırmacı tarafından önemli cümle ve anlamların analiz edilmesi, bunların da ayrıntılı bir biçimde desteklenmesi ile tecrübelerin kişilere göre anlamları vurgulanır (Ceylan Çapar ve Ceylan, 2022, s.303).

Çalışmada yapılan görüşmeler kapsamında ses kayıtları ile sanal ortamdaki kayıtlar üzerinden elde edilen veriler bilgisayar ortamına aktarılması sonrasında uzmanların yarı yapılandırılmış sorulara verdikleri ortak veya benzer cevaplar metin halinde bir araya getirilerek ortak ifadelere ulaşılmıştır. Ayrıca, her uzman kendi tecrübesi ışığında farklı bakış açısı, cevaplar ve çözüm önerileri ile konuya ayrı boyut kazandırmıştır. Böylece genel çerçeve, araştırma bakımından

belirlenmiş, içerik bakımından zengin ve sorunların çözümüne katkı sağlayacak cevaplar ve çözüm önerileri elde edilmiştir.

3.6. Güvenilirlik ve Geçerlilik

Nitel araştırmada güvenilirlik ve geçerlilik kavramları son derece önemlidir. Araştırmanın bilimsel değeri ve bulguların kalitesi ölçülür. Güvenilirlik, bir araştırma sürecinin tekrarlanabilirliği ve sonuçların tutarlılığıyla ilgilidir. Başka bir araştırmacı tarafından aynı koşullar altında araştırma süreci tekrarlanabiliyorsa, bu durum güvenilirliği artırmaktadır. Nitel araştırmada güvenilirlik, dikkatli bir veri toplama ve analiz süreci gerektirir. Çünkü öznel değerlendirilmeler ile bu öznel değerlendirmelerin yorumlaması işin içine girmektedir. Geçerlilik ise bir araştırma aracının, ölçtüğü kavramı doğru ve tam olarak aktarabilme yeteneğiyle ilgilidir. Nitel araştırmada geçerlik, araştırmanın odaklandığı konunun, uzmanların deneyimleri ve görüşleri üzerinden etkili bir şekilde anlatılmasını ifade eder (Yağmur, 2024, s.27). Araştırma sorularının ve kullanılan metodolojinin, araştırmanın amacına uygun olması önemli olduğu gibi bu tek başına yeterli değildir. Ayrıca, bunun iyi bir şekilde yorumlamasının yapılması gerekmektedir. Geçerlik, araştırmada varılan sonucun genellenebilirlik derecesini de etkilemektedir. Bu sebeple, nitel araştırmalarda güvenilirliğin ve geçerliliğin sağlanması için araştırmacılar, uzmanlarla etkileşimde bulunurken özenli ve tutarlı olmalıdırlar (Tekindal ve Uğuz Arsu, 2020, s.160). Veri toplama sürecini sistematik bir şekilde yönetmelidirler. Ayrıca, analiz sürecinde kullanılan yöntemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılması için belirli bir metodolojide ilerlenmesi ve çalışmanın buna göre yürütülmesi önemlidir.

Nitel araştırma yöntemine göre hazırlanmış bu çalışmanın geçerliliğini ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla;

- Araştırma konusu ile ilgili literatür çalışması ve alandaki yazın türlerinde detaylı okumalar yapılmıştır.
- Örneklem büyüklüğü, araştırmanın kapsamına ve amacına bağlı olarak belirlenmiştir.
- Araştırmanın amacına uygun, farklı sektörlerde ve farklı unvanlarda uzmanlar seçilmiştir.
- Veri kaybını önlemek amacıyla görüşmeler uzmanların onayları alınarak sanal ortamda kamera görüntüsü ve ses kaydedilmiştir.
- Etik Kurul onayından geçmiş görüşme soruları; öncesinde, alanında uzman bir akademisyene ve sektörde deneyimli bireylere gösterilmiş ve bilgi alışverişi neticesinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

- Görüşme sorularının yeterince anlaşılır olup olmadığını test etmek için uzmanlar haricinde ve çalışma konusu kapsamında ve konuyla ilgili unvanla mesleği icra eden akademisyen, meslek mensubu ve müfettişler ile paylaşılmış ve soruların geçerliliği teyit edilmiştir.
- Araştırmanın güvenilirliğini (tutarlılık) artırmak amacıyla, araştırmada birden fazla uzmana yer verilmiştir. Uzmanların birbirinden farklı deneyimlere ve yetkilere sahip olması hususuna, tekdüzelikten kaçınmak amacıyla, ayrıca önem verilmiştir.





4. BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde bulgulara yer verilmiştir. Uzmanların/katılımcıların tanıtılması için her bir uzmanın demografik soru olan birinci soruya verdiği cevaplar ve diğer çalışma soruları olan kalan 9 adet soruda, uzmanların/katılımcıların verdiği ortak cevaplar ile kişisel görüşlerine çalışma ekinde ayrı ayrı yer verilmiştir. Ekte yer alan soru cevapları, transkripsiyon şeklinde her bir uzman cevabıyla yer almaktadır. Katılımcıların verdiği cevaplardan hareketle yürütülen çalışmanın, teknik bilgi içermesi ve mevzuat yoğun mesleki işleyiş hakkında içerik barındırması nedeniyle, okuyucuların Tablo 1.1.'de yer alan soruları ve çalışma ekinde yer alan cevapları öncelikle okumaları, değerlendirmeleri ve detaylı bilgiye sahip olmaları faydalı olacaktır. Nitekim, çalışmanın devamında tema ve kod açıklamalarının daha iyi anlaşılabilmesi, özümsemesi ve yorumlanması için soru ve cevaplarda yer alan konular üzerinden genel bilgiyle durumun ele alınmasının daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir. Araştırma konusuyla ilgili uzman olmayan kişiler bu şekilde çalışmadan faydalanabileceği gibi, alanında uzman kişiler mesleki çalışmalarında ve araştırmalarında kaynak olarak çalışmadan faydalanabileceklerdir.

Alınan uzman/uzman görüşleri çerçevesinde Tablo 2.1'de yer alan temalar ve kodlar belirlenmiştir. Aşağıda belirlenen temalar uzmanlarla yapılan görüşmelerden alıntılarla sırasıyla açıklanmıştır.

Tablo 2.1. Temalar ve Kodlar

TEMALAR	KODLAR
1) Meslek Mensuplarının Eksiklikleri	* Mesleki Yetersizlik
	* Kasten Yapılan İşlemler
	* Yorum Farkı
2) Yasal Düzenlemelere Uyum	* Mevzuatın Genel Yapısı ve Uyuma Etkisi
	* Meslek Mensuplarının Mevzuata Uyumu
	* Mükelleflerin Mevzuata Uyumu
3) Mesleki Yetkinliklerin Geliştirilmesi	* Sürekli Mesleki Eğitim İhtiyacı
	* Mesleki Yetkinliklerin Değerlendirilmesi
	* Eğitim Programlarının Yeterliliği
4) Teknolojik Gelişmelerin Vergi Uygulamalarına Etkisi	* E-belge, E-defter, E-beyanname, E-raporlama
	* Dijital Uygulamalar ve Programlar
	* Değişen Teknolojinin Mevzuata Etkisi

5) İyileştirme Önerileri	*Mevzuata Uyumluluk Önerileri
	* Yetkinlik Geliştirilmesi Hakkında Öneriler
	* İlgili Kurumlara Öneriler

4.1. Meslek Mensuplarının Eksiklikleri

“Meslek Mensuplarının Eksiklikleri” kategorisi, mükelleflere hizmet veren meslek mensuplarının görevleri ifası sürecinde haklarında disiplin ve mali sorumluluk raporları düzenlenmesine neden eksiklikleri ifade etmektedir. Uzman görüşleri dikkate alındığında Tablo 2.1’de görüldüğü üzere “Mesleki Yetersizlik”, “Kasten Yapılan İşlemler” ve “Yorum Farkı” kodlar olarak belirlenmiştir.

- **Mesleki Yetersizlik**

Mesleki yetersizlik olarak belirlenen bu kod başlığına uzmanlar, mesleğin doğası gereği az da olsa hata payına yer verilmesi gerektiğini, önemli olan şeyin kasıt unsuruna varılmaması gerektiğini ifade etmişlerdir. U1, vergi incelemesi yapanların genelleme yaparak meslek mensuplarının da mükellefin hataya neden olan işlemlerde ortak hareket ettikleri şeklinde yorumlayarak meslek mensuplarına da genelleme yoluyla, kanaat üzere rapor düzenlediklerini; bu soyut genellenmenin de mesleki yetersizlik veya eksiklik ile açıklanamayacağını ifade etmiştir. U5, mesleğin doğası gereği hatalı işlemlerin olacağını ve sıfır hata ile mesleğin yapılamayacağını belirtmiştir. U2, sistematik bir ayırım yapılması ve meslekte uzmanlaşılması gerektiğini, uzmanlık alanı sınırlarının da belirli olması gerektiğini belirtmiştir. U3, mesleki bilginin yetersizliğinden bahsetmiş, tek düzen hesap planına aykırı işlemler ve yasal defter kayıtları yapıldığından bahsetmiştir. U5, mesleki süreçlerden ve çalışma ortamından da örnekler vermiştir.

“Yeminli mali müşavirlik yaptığım dönemde tasdik raporu yazdığınız şirkette vergi incelemesi neticesinde bir matrah farkı bulunmuşsa, şöyle veya böyle sizi de sorumlu tutuyorlardı. Hem disiplin hem de mali sorumlulukla ilgili raporlara ifadeler koyuyorlardı...Neticede bu şunu bana gösteriyor; biraz çalakalem rapor yazma ve herkesi, eğer bir tarhiyat varsa tasdik edilen bir konuyla ilgili, mutlaka yeminli müşavir de sorumludur gibi görmek ve rapora bunu yansıtmaya gibi bir yaklaşım vardı inceleme gruplarında. Biraz daha azalmış olabilir şimdilerde ama biz bunu kendi çalışma dönemimizde çok fazla hissettik...Burada karşılaşılan sorun sadece meslek mensuplarının bilgi eksikliği ile açıklanamaz” (U1).

“Vergi mevzuatı aslında çok kapsamlı bir mevzuat, çok geniş bir mevzuat ve bu bilgi eksikliği de bunun bir ucunda; ama temel ağırlığının bu olduğunu söylemek bence mümkün değil. Tanzim olunan disiplin raporlarının büyük bir kısmını sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma incelemelerinden kaynaklandığı, kalanın bilgi eksikliğinden kaynaklandığı, orantı yapacak olursak, %70’e %30 veya %65’e, %35 civarında bir aralıkta bilgi eksikliğinden kaynaklanan bir rapor olduğu söylenebilir. Sistematiik bir şekilde görev ayırımı yapmak daha makul geliyor bana...kişinin işinde uzmanlaşması; ama uzmanlık alanı sınırları belirli olması gerekir. Meslek mensuplarının bilgi eksikliğinin asıl sebeplerinden bir tanesi de bu; yani her şeyden biraz bilmek ve işleri yürütmek bir anlam ifade etmiyor. Bir şeyi iyi bilmek daha önemli bence” (U2).

“Küçük illerde meslek mensuplarının bilgi eksikliğinden durum kaynaklanmaktadır. Tek düzen hesap planından haberi yokmuş gibi, yani kendilerine öğretilmiş veya kendilerince geliştirdikleri bir sistem var, ona göre kayıtları oluşturuyorlar. Hesapları neden oluşturduğunu, neden başkaca bir kayıt oluşturduğunu, hangi hesabın “alacak” kayıtlı ve hangi hesabın “borç” kayıtlı oluşturulması gerektiğini bilmeden defter kaydı yapanlar var. Eğer açıkta bakiye kalıyorsa, hemen ters hesap ile muhasebe kaydını kapatarak defter kaydı oluşturuyorlar. Özellikle “Ortaklara Borçlar” hesabı bu işlerde kullanılıyor. Bildiğiniz üzere, “Aktif” karakterli bir hesap “borç” bakiyesi vermesi gerekirken, “alacak” bakiyesi verecek şekilde kayıtlar oluşturuluyor. Bu onlara bir şekilde öğretilmiş veya kendileri bu yolu öğrenmiş; dönem sonunda bilanço düzenlenirken veya kapanış kayıtları oluşturulurken “Aktif” ve “Pasif” bilanço dengesinin oluşturulması amacıyla hesaplarda kayıtlar oluşturuluyor” (U3).

“Açıkçası vergi yargısında veya vergi denetimi kısmında çok fazla yer almadığım için benim tecrübelerim çoğunlukla mesleki yetersizlik kapsamındaydı. Çalışma dönemimde holding bünyesinde deneyimim olduğundan kanunen kabul edilmeyen gider olarak kullanılması gereken bir kaydın gidere işlendiği gibi hatalarla sıklıkla karşılaşılıyorduk. Tecrübelerim çoğunlukla mesleki yetersizlik alanındaydı. Kasten yapılan hatalar kapsamında tecrübe sahibi değilim. Sıfır hatayla işlem yapmak çok mümkün değil; çünkü biz de bir ofis yönetiyoruz, yanımızda personel çalıştırıyoruz. Personelin eğitim sürecinde yaptığı hataları biz de sıklıkla kontrol edip düzeltiyoruz. Hata yapmadan öğrenilebilecek bir meslek değil zaten bu meslek. Borç-Alacak muhasebe sürecini bile ciddi manada 3-4 ayda anlatamadığımız personeller oluyor. Kasa hesabından para çıktığında, bunun alacak kaydı olduğunun, kasa hesabına para girdiğinde bunun borç kaydı olduğunun mantığını anlamak için aylarca emek verdiğimiz, defalarca bu süreci anlattığımız personellerimiz oluyor. Dolayısıyla; bu hatalar illaki yapılır, ama bu demek

değildir ki sorumluluk kapsamına girilebilecek düzeyde hatalardır. Bu tamamen muhasebe kayıtlarıyla alakalı hatalardır, dönüş yapılabilecek hatalardan bahsediyorum” (U5).

- **Kasten Yapılan İşlemler**

Kasten yapılan işlemler olarak belirlenen bu kod başlığına uzmanlar, meslek mensupları eksikliklerini kasten yapılan hatalar, hatalı işlemler ve diğer unsurlar olarak açıklamışlardır. U1, ortada bir tespit olması ve normal bir şekilde izahı yapılamadığında kasten yapıldığı şeklinde yorumlanacağını belirtilmiştir. U2, VUK madde 359 kapsamında yapılan işlemlerin, muhasebe hilelerinin, vergi kaçırmaya yönelik işlemlerin kasıt unsuru içerdiğini ifade etmiştir. U3, özellikle mali sorumluluk raporlarının VUK madde 359 kapsamında düzenlendiğini, rapor içeriklerinin vergi aşındırması yoluyla muhasebe hilesinden oluşturulduğunu belirtmiştir. U4, meslek mensubuna rapor düzenlenmişse, bunun, %80 oranla kasten yapılan işlem nedeniyle düzenlendiğini, kalan %20’lik düşük oranın mesleki yetersizlikten düzenlendiğini; kasıt unsurunun ön planda olduğunu ifade etmiştir.

“Ortada kasıt, ağır ihmâl gibi bir şey varsa, yapılan iş ve varılan sonuçla ilgili, meslek mensubunun normalde bilmesi gereken, görmesi gereken, varması gereken bir durum, sonucun dışında bir durum ve sonuç var ve bu da normal olarak izah edilemiyorsa, o zaman mesleki eksiklikten, hatta kasttan, ağır ihmâlden vs. bahsedilebilir. Denetim mesleği, sıfır hata üzerine bina edilemez. O zaman yapılamaz hale gelir ve çok pahalı maliyete katlanılır. Birebir bütün işlemlerin tek tek yapılış anında, denetimi yapanın da işin içinde olarak katkı ve işte gözetim altında yapılması gibi bir olay denetimin mantığı ve teorisine uymaz. Önemli olan bir kasıt var mı, ağır sayılabileceği mesleki bir ihmâl var mı, ağır hata var mı, onlara bakmak gerekir. Bunlar yoksa, normal mesleki sınırlar içerisinde bilgi ve tecrübeyle yapılabilecek çerçevede bir şeyler varsa ve bunun sonucunda bir hata tespit edilmişse farklıdır. Kasten yapılan ve hakikaten bir meslek mensubunun atlamaması gereken, mutlaka tespit etmesi gereken bir şey tespit edilmişse, o zaman tabii ki sorumlulukta bununla ilgili değerlendirme yapılacaktır. Ama; sıfır hata gibi bir şeyi inceleme elemanları da yapamaz. Devletin işlemlerinde dahi hata var” (U1).

“Sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme incelemelerinden kaynaklanan disiplin sorumluluğu raporu düzenleniyor genellikle; yani kasten yapılan işlemlerden kaynaklıdır disiplin sorumluluk raporları. Mesleki yetersizlikten genellikle müfettişler tarafından disiplin sorumluluk raporu veya mali sorumluluk raporu düzenlenmiyor; ancak kasten yapılan işlemlerden yazılıyor bu raporlar. Muhasebe hilesi olabilir, VUK 359 madde kapsamında sayılan fiillerden herhangi biri olabilir ya da vergi kaçırmaya, doğrudan vergi kaçırmaya

yönelik bir işlem olabilir. Çünkü; burada bir mükellef aslında o teknik bilgiye sahip değil o teknik bilgiye sahip olan kişi aslında muhasebeci” (U2).

“Genel olarak, disiplin sorumluluk raporları mesleki yetersizlikten dolayı tanzim olunurken mali sorumluluk raporları kasten yapılan işlemlere istinaden düzenlenmektedir. Mali sorumluluk raporları 213 sayılı VUK madde 359 kapsamında veya mükellefin vergi iadesine konu hususlarda en çok karşılaşıyoruz. Özellikle SMMM ve YMM’lerin mükelleflere verdikleri hizmetler sürecinde, mükellefin gelirini azaltıcı unsurlar ile bazı usulsüz işlemler yapabiliyorlar. Buradaki tutumu mesleki yetersizlik olarak tanımlayamayız, çünkü bu kişiler birer meslek mensubu. Bunları kasten yapılan işlem olarak ele alabiliriz. Vergi ve vergilendirmede esas olan faktör insan. İnsanın olduğu yerde belirli standartları sağlamak çok zor; çünkü insan farklı yollara sapabiliyor” (U3).

“Eğer ki bu iş, meslek yapılıyorsa, ortada bir tespit varsa, meslek mensubu bunu yapmışsa, sonuç olarak tespit üzere rapor düzenleniyorsa meslek mensubu hakkında, “mesleki yetersizlik” konusuna, %20 “kasten yapılan işlem” konusuna %80 oranla değerlendirme yapıyorum. Yani kasten yapılıyor, kasıt unsuru daha ön planda” (U4).

U5’in kasten yapılan işlemler kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

- **Yorum Farkı**

Yorum farkı olarak belirlenen bu kod başlığına uzmanlar, yorum farkından kaynaklı meslek mensubunun yeterliliğinin sorgulanmasının doğru olmadığını ifade etmişlerdir. Mevzuatın genel ifadelerle hazırlandığını, yoruma açık olduğunu belirtmişlerdir. U1, inceleme elemanı ile mükellef veya meslek mensubu arasında da yorum farkı olabileceğini, bunun iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. U2, mevzuatın genel yorumlanmasının ve ticari hayatın uygulanması sürecinde yorum farkına istinaden işlem tesis edilmesinin, mesleki yetersizlik olarak değerlendirilmemesi gerektiğini ifade etmiştir.

“Meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksiklikleri, “mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” haricinde, “yorum farkı” kaynaklı olabilmektedir. Ben en fazla yorum farkıyla karşılaştım. İkinci sıraya, belki mesleki yetersizlik konusu olabilir; kasten yapılan işlemle ben karşılaşmadım. Yargı kararlarında, uygulamada, tartışmalarda vs. izliyorum, vardır; ama ben bu kısmın az olduğunu, olması gerektiğini düşünüyorum. “Mesleki yetersizlik” ile “kasten yapılan işlem” ve 3. Başlık olarak belirttiğimiz “yorum farkı” durumlarının tamamen ortadan kalktığı ve sıfır hata ile işlerin yürütüldüğü bir çalışma programı veya organizasyon

oluşturulabileceğine inanmıyorum; o mümkün değil. Hatasız kul olmaz, insanın olduğu yerde mutlaka hata vardır. Şimdi ortada bir yorum sorunu varsa, müfettiş ile meslek mensubu farklı açıdan olayı ele alıyorsa, yorum farklılığı nedeniyle meslek mensubuna bir sorumluluk atfedilemez. Yorum farkının iyi incelenmesi ve değerlendirilmesi, sonuçlarının ortaya açıkça koyulması gerekir” (U1).

“Meslek mensuplarının görevli olduğu geniş alana bakıldığında bilgi eksikliğinin olması kaçınılmaz; bu sistemden kaynaklandığı gibi mevzuatın kapsamı da çok geniş. Aynı zamanda mevzuatın yorumlanması, yorum farkından da kaynaklanıyor hatalar. Yorumla açık olmasından, tereddütlerden, ticari hayatın işleyişinden hareketle kanunun yoruma açık bırakılması da ayrı bir etken. Mevzuata bakıldığında, kesin sınırların çizilmediği ve genelleme yapılarak bazı noktaların açık bırakıldığı rahatlıkla görülmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının mevzuatı güncel ticari uygulamalar kapsamında yorumlaması sürecinde hatası olsa da bunu tamamen bilgi eksikliği gibi değerlendirmek doğru olmaz” (U2).

U3, U4 ve U5’in yorum farkı kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

4.2. Yasal Düzenlemelere Uyum

“Yasal Düzenlemelere Uyum” kategorisi meslek mensuplarının, mükelleflerin ve dışardan mesleğe katkıda bulunan meslek mensubu çalışanları ile vergi danışmanlığı ve denetimi yapanların yasal mevzuata uyum sürecini ifade etmektedir. Uzman görüşleri dikkate alındığında Tablo 2.1’de görüldüğü üzere “Mevzuatın Genel Yapısı ve Uyuma Etkisi”, “Meslek Mensuplarının Mevzuata Uyumu” ve “Mükelleflerin Mevzuata Uyumu” kodlar olarak belirlenmiştir.

- **Mevzuatın Genel Yapısı ve Uyuma Etkisi**

Mevzuat ve düzenlemeler olarak belirlenen bu kod başlığında uzmanlar, yasal mevzuat ve yapılan veya yapılması gereken düzenlemeler ile mevzuatın genel durumu hakkında görüşlerini ifade etmişlerdir. U1, mevzuatın genel bir bakış açısıyla olayları ele alması nedeniyle, madde hükümlerinin yorumlanması sürecinin ortaya çıktığını ifade etmiştir. Ayrıca, mevzuatın caydırıcılık yönünün olmadığını belirtmiştir. U2, mevzuat yapısının oldukça dağınık ve karmaşık yapıda olduğunu; ayrıca, normlar hiyerarşisine aykırı düzenlemeler ile mevzuat hükümlerinin oluşturulduğu ve uygulandığı ifade edilmiştir. U3, mevzuatın yalın dili olmadığından, teknik bir yapıya sahip olması nedeniyle meslek mensuplarının mükellefler ile iletişimde önemli olduğundan bahsetmiştir. U4, mevzuat yapısının yetersiz olduğunu, yargı

kesiminden dahi “vergi savcılığı” müessesesinin kurulması gerektiğini ve yasal mevzuatta yer alması gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca; mevcut uygulamalarda yargı kararları ile idare işleyişinin uyumsuzluğu nedeniyle caydırıcılık olmadığı ifade edilmiştir. U5, yakın zamanda mevzuattaki değişiklikten bir örnekle durumu açıklamış, mevzuat hükümlerinin amacın dışına çıkan sonuçlar doğurduğu, meslek mensuplarını mükellefler ile karşı karşıya getirdiği ve angarya işlere neden olunduğunu belirtmiştir.

“Mevzuat dediğimiz olay zaten geneli ifade eder; çünkü kanun öyle olmak zorunda. İlk etapta kanundan bahsederek, kanunlar genel oluyor; ama o genel hükümler uygulanırken çok detaylı ve farklı konular ortaya çıkıyor. Bu nedenle, ilk etapta bu kanun maddesi o sorunun cevabını tam ve net veremiyor. Orada da artık yorumlar başlıyor...hemen herkes tarafından şu anda seslendiriliyor, genel bir cezasızlık algısı var. Suçlular ya hiç ceza almıyor ya da çok hafif cezalar alıyorlar; bu nedenle de suç caydırıcılığı yok. Cezalarla önlenemiyor veya yaygınlaşarak devam ediyor. Mali suçlar da keza öyle; yapanın yanına kâr kalıyor ya da kimse doğru düzgün ceza almıyor gibi bir algı var” (U1).

“Kesinlikle mevzuatı burada söyleyebiliriz; mevzuatın karmaşık, dağınık, çok fazla şey içermesi, özelle, tebliğ, karar vb. şeylerle belli konuların açıklanıyor olması meslek mensupları hakkında rapor düzenlenmesine neden olduğu, nedenlerden birisinin mevzuatın yapısı olduğunu söyleyebiliriz. Mevzuatın karmaşıklığı ve dağınıklığı diyebiliriz. Mevzuatımızda sistematik bir hata var; kanunda düzenlenmeyen bir şey tebliğde düzenleniyor, tebliğde açıklanmayan hususa sirkülerde genişletilerek yer veriliyor. Bu bence sıkıntılı bir durum; “normlar hiyerarşisi” diye bir hukuk temel ilkesi var. Kanunla düzenlenmeyen bir şeyi gidip tebliğde düzenleyemezsiniz veya tebliğde düzenlenmeyen bir şeyi gidip diğer alt hiyerarşik unsurlarla anlatıp, konuyu izah edemezsiniz. Bu nedenle, temel kanunlarımızın basit, net, anlaşılır olması gerekiyor” (U2).

“Ben şahsen vergi inceleme raporlarını düzenlerken, sadece vatandaşın, mükellefin anlayacağı şekilde, sade ve yalın bir dille düzenliyorum. Çünkü; rapor mükellef adına düzenleniyor. Ancak; yine de burada teknik bilgi ve diğer mevzuat hükümleri anlaşılamayabiliyor. İşte; bu noktada meslek mensuplarının varlığı çok önemli” (U3).

“Vergi Müfettişleri Derneği Genel Başkanı olduğum dönemde “Ulusal Yargı Sempozyumu” ikincisini gerçekleştirdik. Ali İhsan Öztekin (Yargıtay 11.Ceza Dairesi Başkanı) başta olmak üzere Danıştay ve Yargıtay’dan değerli isimler katılım sağlamışlardı ve şu cümleyi net bir şekilde dile getirmişlerdi: “vergi müfettişlerine kesinlikle savcılık yetkisi verilmelidir.”

Mahkemeler genelde meslek mensupları lehine karar verdiği için meslek mensupları hakkında yazdığımız sorumluluk raporları mahkemede ciddi manada bir idarenin aleyhine sonuçlanıyor. Durum böyle olunca bir caydırıcılık olmuyor” (U4).

“Özellikle yakın zamanda verebileceğim çok ciddi bir örnek var. KDV- 2 beyannamesi ödenmeden, KDV-1 beyannamesinde indirim yapılamaz hale getirilen bir mevzuat öngörüldü bu yılbaşından itibaren. Bu tamamen meslek mensuplarını tahsilatçı pozisyonuna soktu. Müşterinin, yani mükellefin; vergisini ödeyip ödememesini bizim takip etmemiz, emin olun en az ayda 3-4 günümüzü alan bir süreç haline geldi. Her müşteriye tek tek arayıp, ödeme yapıp yapmadığını sormak veya arama yapmasak dahi mükellefin sistemine tek tek girip kontrol etmek ciddi bir zaman ve emek kaybına yol açıyor. Bu hem meslek mensubunu hem personeline ciddi manada olumsuz bir angarya ile karşı karşıya bırakıyor. Gelişen teknolojiye meslek mensubunu devletin tahsilatçısı konumuna sokmak çok ayıp bir durum bence, olmaması gereken bir durum. Bizim burada vasfımız tahsilatçılık yapmak değil, mesleğimizi icra etmek. Bunun ödeme takibini yapmak bizim sorumluluğumuz olmamalı. Bunu meslek mensubu olarak biz takip etmezsek, varsın mükellef ödesin veya ödemesin dersek, mükellefe yaptığımız bir zulüm haline geliyor. Aynı vergiyi iki kez ödetmiş oluyoruz. Bu mükellefin sorumluluğu ama; zamanla bu hem meslek mensubu için müşteri kaybına yol açıyor, hem de mükellef için haksız bir şekilde aynı vergiyi ikinci kez ödetmek anlamına geliyor. Dolayısıyla; bu tarz angaryaları veya meslek mensuplarını tahsilatçı durumuna düşüren pozisyonları uygulamadan kaldırmak gerek diye düşünüyorum” (U5).

- **Meslek Mensuplarının Mevzuata Uyumu**

Meslek mensuplarının mevzuata uyumu olarak belirlenen kod başlığında uzmanlar, meslek mensuplarının mevzuata uygun hareket edip etmedikleri hakkında düşüncelerini ifade etmişlerdir. U2, YMM’lerin açık şekilde mevzuata aykırı davrandığını, SMMM’lerin de sahte belge düzenleme fiili ile mevzuata aykırı tutum sergilediğini ve kurallara uyulmadığını açıklamıştır. U3, meslek mensuplarının usul hükümlerine kasten uymadıklarını, cezasının düşük tutarlı olması ve bunun da uzlaşma yoluyla daha düşük tutara indirilmesi nedeniyle caydırıcılığın kalmadığını açıklamıştır. U4, meslek mensuplarının mükelleflerin potansiyel durumlarını ve yaptıkları işlerin sektör uygulamaları ile uyumluluğunu kontrol etmediklerini açıklamıştır. U5, meslek mensuplarının bizzat işin başında olmadan ofis çalışanları ile iş yürüttüğünü veya açıkça meslek ruhsatını, yasak olmasına rağmen, ilan yoluyla başkalarına kiraladıklarını açıklamıştır.

“Benim karşılaştığım raporların çoğunda YMM’lerde özellikle, mevzuat hükümlerine açık ve bariz bir şekilde hatalı veya eksik olan işlemi onaylanmış olmasından kaynaklanıyor. Mesela, istisnanın açık bir şekilde kanuna veya tebliğe göre hatalı uygulanmasına rağmen YMM istisna veya indirimi uygulamış veya kabul etmiş olmasından kaynaklanıyor raporların büyük bir kısmı. Aslında, vergi kanunlarında eksiklikler olmasına rağmen yeterli denetim yapmaması sebebiyle YMM’ler sorumlu tutuluyor. SMMM’lerde bu durum biraz daha farklı. Ağırlıklı olarak burada sahte belge düzenleme fiili öne çıkıyor; aslında kasten yapılan işlemler daha doğrusu, VUK madde 359 kapsamında kasten vergi kaçırılması ya da vergi kaçırma üzere muhasebe hilesi; ağırlıklı olarak bunlar gözüküyor” (U2).

“Günümüzde ticaret çok hızlı gerçekleştirilmektedir. Burada müfettişler de Bakanlık da meslek mensupları da aynı süreci yaşıyor ve ticari hayatın hızına uyum sağlamaya çalışıyor. Meslek mensupları mükelleflerine tek düzen hesap planının ne olduğunu öğretmesi gerekiyor. Örneğin; 100 Kasa hesabından 7.000,00 TL tutarından fazla işlem yapılamaz; yani banka vb. finansal aracı kurumlar ile yapılması gerekir ödemenin, nakit olarak ödeme olmaz. 10.000,00 TL veya daha fazlasını nakit ödeme yapıyorsa, yapmamalı, mükellefi de uyarmalı, kayıt yapamayacağını, özel usulsüzlük cezası ile muhatap olunacağını açıklamalı gerekiyor. Usul yönünden cezası var diye pek önemsenmiyor; ayrıca vergi uzlaşma hakkı da var mükellefin, ona da güveniyor. Burada dikkat edilmesi gereken; usul, esasa etki ediyor. Nakit olarak çalışıyor, bu şekilde kayıt dışı ekonomi ile işlerini ilişkilendiriyor. Bunlar iyice anlaşılırsa, ne mükellefe vergi inceleme raporu düzenlemeye gerek kalır ne de meslek mensubuna disiplin sorumluluk raporu veya mali sorumluluk raporu yönünden işlem yapılmasına sebebiyet verilir” (U3).

“Örneğin; mali müşavir mevzuatına göre, mükellefler 10 milyon Türk lirasından (TL) 100 milyon TL’ye yükselen bir satış yapmışsa, o faturayı meslek mensubu yasal defter kayıtlarına işlemeden, kaydetmeden önce, hizmet verdiği mükellefin bu işlemi yapabilecek deposu var mı, işçisi var mı, maddi durumu var mı, bunları kontrol etmek zorunda. Eğer yapmazsa, mali sorumluluk mevzuat hükümleri kapsamında rapor yazılır. Bu meslek mevzuatında yer alıyor” (U4).

“Birçok meslek mensubu zamanla işin başında fiilen kendisi olmayabiliyor. İşin başında mali müşavir bizzat kendisi bulunmuyor, genellikle içeriye aldığı ve düşük ücretle çalıştırdığı birçok personel var. Bu personeller muhasebe kayıtlarını tutuyorlar veya müşteriyle fiilen iletişim içinde oluyorlar. İlkokul mezunu mali müşavirler de var veya işin başında fiilen bulunmayan mali müşavirler de var. Bugün, internet ortamında arama yaptığınızda birçok sayfada, ruhsat

kiralanmasıyla alakalı birçok ilan görmekteyiz. Kendisi fülen işi yapmayıp, mali müşavirlik ruhsatını iş bilmeyen kişilere kiralayıp bu şekilde gelir elde eden mali müşavirler de var” (U5).

U1’in meslek mensuplarının mevzuata uyumu kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

- **Mükelleflerin Mevzuata Uyumu**

Mükelleflerin mevzuata uyumu olarak belirlenen kod başlığında uzmanlar, mükelleflerin mevzuata uygun hareket edip etmedikleri hakkında düşüncelerini ifade etmişlerdir. U3, Akdeniz havzasında mükelleflerin vergi mevzuatına aykırı hareket ettiklerini ve vergi ödeme alışkanlığının olmadığını açıklamıştır. U4, mükellefin bazı usulsüz işlemleri meslek mensuplarından talep ettiğini ve taleplerinin karşılanması için de başka bir meslek mensubu ile çalışmaya devam edilmesi yönünden meslek mensubunu tehdit ettiklerini açıklamıştır. Ayrıca; mükelleflerin kasten vergi mevzuatına uygun davranmadığını, hatanın kasten yapıldığını veya suçun kasten işlendiğini, yanılma payının, %1 olduğunu, bilmeden suç işlenmeyeceğini ifade etmiştir.

Mesela; Akdeniz havzasında vergi ödeme alışkanlığı yok. Vergi borcu onlara göre çok fazla tutarda çıktığında, mükellefler ile meslek mensubu arasında sorunlar baş gösteriyor. Hemen muhasebe hizmetini başka meslek mensubundan almakla mükellef meslek mensubunu tehdit ediyor. Bu öyle kötü bir alışkanlık ki, dürüst meslek mensubuna dahi kaybettiriyor, işini dürüst yaptığı için” (U3).

“Şu da var; mükellef mevzuat yönünden sıkıntılı bir iş yapmak istiyor; mali müşavire gidiyor ve işe karışmamasını istiyor. Mali müşavir de mükellefi kaybetmemek için sessiz kalıyor. Mali müşavir mükellefe yön vermesi gerekirken, mükellef mali müşavire yön veriyor. Mükellef kaçakçılık yapmak istiyor, mali müşavir de bir şey diyemiyor; çünkü mükellefi, yani hizmet verdiği müşterisini kaybetmek istemiyor... İncelemelerde şunu gördük; mükellefler ben bilmiyorum, yapmıyorum, etmiyorum diyor ama; bilmeden suç işlenmiyor kolay kolay, çok nadirdir, %1’dir. Amaç, kendi giderini, KDV ödemesini ertelemek, ötelemek veya ödememek için sahte fatura organizasyonu kapsamında olan firmalardan veya yarı gerçek yarı sahte çalışan firmalardan fatura alıyor veya bir yerden mal alıyor; 100.000 liralık mal aldığı için ekstra 100.000 liralık fatura satın alıyor. Neden bunu yapıyor; gerçek bir firma gibi görüldüğü için, %10 komisyon ile fatura satın alıyor, bu faturayı gider tutarını artırmak için yapıyor veya indirilecek KDV tutarının artırarak ödenecek KDV tutarını azaltıyor” (U4).

U1, U2 ve U5'in mükelleflerin mevzuata uyumu kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

4.3. Mesleki Yetkinliklerin Geliştirilmesi

“Mesleki Yetkinliklerin Geliştirilmesi” kategorisi mesleği icra eden meslek mensuplarının, meslek ile ilgili çalışan kamu personelinin ve meslek mensuplarıyla birlikte çalışan personel veya vergi danışmanı gibi kişilerin mesleği icra etmeleri bakımından bilgi ve tecrübelerinin geliştirilmesini ifade etmektedir. Uzman görüşleri dikkate alındığında Tablo 2.1’de yer aldığı üzere “Sürekli Mesleki Eğitim İhtiyacı”, “Mesleki Yetkinliklerin Değerlendirilmesi” ve “Eğitim Programlarının Yeterliliği” kodlar olarak belirlenmiştir.

- **Sürekli Mesleki Eğitim İhtiyacı**

Sürekli mesleki eğitim ihtiyacı olarak belirlenen bu kod başlığında uzmanlar, mesleğin dinamik yapısından hareketle sürekli eğitimin şart olduğunu ifade etmişlerdir. U1, eski mevzuata ilişkin kaynaklar ile yeni işlemlerin yapılmasının hataya sebebiyet vereceğini, sürekli değişen mevzuat nedeniyle sürekli mesleki eğitimin şart olduğunu ifade etmiştir. U2 ve U5 sadece mesleki ruhsatın alınmasının mesleğin icrası için yeterli olmadığını, sürekli değişen mevzuatın takip edilerek güncel bilgiyle çalışması gerektiğini belirtmişlerdir.

“2024 Haziran dönemine geldik, kim bilir kaç kere ne tür değişiklik oldu. Ben buna bakıp da görüş veririm, %100 hata yaparım. Aradakileri okumamışsam, tebliğler, muktezalar, yargı kararları, gelişmeleri izlememişsem, gene bu kanunla 1-1,5 sene öncenin mevzuat bilgisiyle kalmışsam, gene problem var demektir. Dolayısıyla; SMMM ve YMM’lerin de eğitimlerinin ömür boyu devam etmesi gerekiyor. Prensipte sürekli eğitim içinde olmak gerekiyor, aksi takdirde mesleği layıkıyla yapabilmek mümkün değil. Bu sadece meslek mensupları değil; vergi müfettişleri için de geçerli” (U1).

“Sadece ruhsat sahibi olmak yeterli değildir. Önceki sorularda da bahsettik; Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği var. Bu eğitim yönetmeliğinin getirilme amaçlarından bir tanesi zaten bu. Çünkü; mali mevzuat Türkiye’de o kadar çabuk ve hızlı değişiyor ki; ayak uydurması çok zor olabiliyor. Böyle bir süreçte mevcut bilgiyle en fazla 6 ay gidilebiliyor. 6 ay sonra birçok şey değişmiş olabilir Türkiye’de. Bu durumda eğitimle takip edilmezse, yenilikler ile ilgili bilgi eksikliği telafi edilmezse, mesleki yeterlilik eksik kalır” (U2).

“Sadece ruhsat alınması kesinlikle yeterli değildir. Mevzuat sürekli güncelleniyor, bağlı olduğumuz meslek grubu da tamamen mevzuat odaklı bir meslek; dolayısıyla meslek

mensuplarının sürekli kendini güncel tutması, eğitimler alması gerekiyor. Bundan 20 yıl önce ruhsat almış bir SMMM veya YMM o günkü bilgisiyle bugün bu mesleği icra etmesi kesinlikle mümkün değil” (U5).

U3 ile U4’ün sürekli mesleki eğitim ihtiyacı kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

- **Mesleki Yetkinliklerin Değerlendirilmesi**

Mesleki yetkinliklerin değerlendirilmesi kod başlığında uzmanlar, mesleğin icra edilmesi için yapılan SMMM ve YMM sınavları, denetim yapılabilmesi için denetime özgü sınavları ve çalışmalarda nelere dikkat edilmesi gerektiğini hususlarında açıklamalarda bulunmuşlardır. U1 belirli denetimlerin yapılması için bazı ek belgelerin alınması gerektiğini belirtmiştir. U2, mevzuat yapısının dinamik olduğunu ve mükellefin devlete karşı işlemleri kapsamında kendilerinin sorumlu olduğunu, meslek mensuplarının güncel bilgilerin tamamını takip etmek zorunda olduğunu belirtmiştir. U3, YMM ve SMMM’ler arasındaki ruhsat hak sahibi olma sürelerini ifade etmiş ve farkları açıklamıştır. U4, SMMM’lerin mesleki yetkinlik düzeylerini eleştirmiştir. U5 tecrübesinden hareketle bir örnekle durumu açıklamıştır.

“Belirli ruhsatların alınması için bazı eğitimlerin alınması zorunlu kılındı. Mesela, bir kısım denetimleri yapabilmek için özel ruhsatın belirli bir sınavda başarı ile alınması gerekiyor; sadece YMM ruhsatı ile o işi yapamazsınız” (U1).

“Bazen mükellef lehine, bazen de devlet lehine düzenlemeler ile mevzuatta değişiklik yapılıyor; her ikisi açısından da sorumluluk SMMM veya YMM’de. Burada işlemi yapacak kişiler bu meslek mensupları. Meslek mensupları güncel bilgilerin tamamını takip etmek zorunda” (U2).

“YMM zaten zor bir süreçten geçiyor, 10 yıl SMMM olarak ve öncesinde 3 yıl staj dönemi olmak üzere 13 yıl sonunda veya kamu görevinde 10 yıl kesintisiz çalışan personel mesleki tecrübesiyle 10 yıl sonunda YMM ruhsatı alabilmek için sınavlara girmeye hak kazanılıyor. Bu kaliteli yazılı sınavlardan sonra başarılı olanlara eğitim hakkında pek bir şey söylemek gerekmez. Özellikle söylüyorum, küçük illerdeki, büyükşehir harici, SMMM’lerin önemli bir kısmının, %90’ı diyebiliriz, keşke bir daha sınava alınsa da yeterlilikleri sorgulansa diye düşünüyorum. YMM’lerden ziyade SMMM’lerin kesinlikle, özellikle küçük illerde görev yapanlar, 3 yılda veya 5 yılda bir kez sınava tabi tutulmaları, mesleki yeterliliklerinin sorgulanması gerekmekte diye düşünüyorum” (U3).

“Meslekte her ildeki potansiyel aynı, bunun eğitim seviyesi veya başka bir konuyla alakası yok, meslek ruhsatını alan SMMM bir büro açıyor ve sadece 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ve 153

Ticari Mallar hesabı ile örneklendirebileceğimiz basit hesaplarla mesleği icra ettiklerini gördüm. SMMM bu kayıtları yaptıktan sonra, hiçbir mevzuatın, kitabın, kanunun yüzünü açmıyor. Böyle olunca da incelemelerde şunu gördüm; mükelleflerin inceleme sürecine alınmasındaki sebep SMMM'lerin mevzuatı doğru uygulamamaları. Doğru uygulamalar için de güncel mevzuatı takip etmeleri ve bilgilerini güncellemeleri gerekiyor” (U4).

“Kendi yaşadığım bir olaydan örnek vereyim: Bir yakınımın tanıdığını işe almak istediğimde, kendisinin iki buçuk yıllık mali müşavirlik ofis tecrübesi olduğunu duymuştum. Ofiste ne iş yaptığını sorduğumda, iki yıldır mali müşaviri hiç görmediğini, mali müşavirin dışarıda farklı bir sektörde iştigal ettiğini, yani içeride daha önce sekreter çay kahve servisi yapan bir hanım efendiyi belirli beyanname verme süreçleri konusunda yetiştirip daha sonra tüm işi ona bıraktığını öğrendim. Bahsetmiş olduğum arkadaş da bu çay ve kahve servisi yapmak üzere işe alınan, muhasebe alanında herhangi bir eğitimi olmayan ve kendisine öğretildiği kadar muhasebe işlemi bilen hanım efendiden öğrendiği kadar iş tecrübesi sahibiydi. Nitekim, işe almak üzere davet ettiğimiz bu arkadaşta sorduğumuz birçok soruya herhangi bir cevap veremedi. Dolayısıyla; bu gibi personellerin oluşturmuş olduğu muhasebe kayıtlarından bir şey beklememek gerekiyor” (U5).

- **Eğitim Programlarının Yeterliliği**

Eğitim programlarının yeterliliği kod başlığında uzmanlar, verilen meslek mensuplarına ve çalışanlarına veya vergi danışmanlığı ile denetim işi yapanlara verilen eğitimlerin yeterlilik seviyelerini değerlendirmişlerdir. U2, meslek odaları çalışmalarının yetersiz olduğunu; U3 meslek mensuplarının çalışma yerlerinde çalışan personelin tecrübesiz ve bilinçsiz iş yaptığını açıklamıştır. U5, meslek odaları ile TÜRMOB'ni eğitimleri hakkında açıklamalarda bulunmuştur.

“Bilgi eksikliğinin aslında temel sebeplerinden bir tanesi, mevzuattaki hızlı değişiklik. Mevzuattaki değişikliği takip etmek de mesleğin icrası sürecinde ayrı bir emek ve zaman gerektiriyor. Bu mesleki eğitim sürecini sağlayacak ve takip edecek yer de bence meslek odaları. Odalar çalışıyor bu konuda ama; bence yetersiz kalıyor çalışmalar. Bence, meslek odalarının da bu konuda yeterli özeni ve dikkati göstermesi gerekiyor” (U2).

“Türkiye’de mesleki eğitim süreci şöyle; kamuda da özel sektörde de meslekte yetişme süresi 3 yıl ve ruhsat sahibi birisi eleman aradığında, yeni işe girecek adaya diyorlar ki; sen burada işe başla, 3 yıl süreyi tamamla, işi öğren...meslek mensubuysa, çalışma sürecinde para tahsil edemediği için personel yetiştiremiyor...ödeme yapamayacağı için yetiştirmek de istemiyor.

Ofis elemanı olarak işe girenler var, düşük ücretle; ancak bu yetişmiş eleman değil. Meslek mensuplarının ekonomik çıkarlarının devlet garantisi, güvencesi altına alınması sağlanırsa, meslek mensubu da 3 yıl boyunca kaliteli olarak meslek mensubu adayı yetiştirir” (U3).

“SMMM meslek odaları ve YMM meslek odaları, bunun yanında TÜRMOB, sürekli olarak meslektaşlara eğitimler sunarak veya bunu bir zorunluluk haline getirilmesini sağlayarak, meslek mensuplarının bilgilerini güncel tutmasını sağlaması gerekmektedir. Hatta meslek mensuplarına yaptırım olursa, çok daha güzel olur. Örneğin; belli sayıda eğitim alamamış meslek mensubuna müşteri kısıtlama getirilmesi, hizmet vermek üzere yeni müşteri/mükellef alamaması gibi zorunluluklar tabi tutulursa, çok daha iyi sonuçlar alabileceğimizi inanıyorum Meslek odaları, kendi bünyesinde bir eğitim birimi kurarak bu alanda bir eğitim verirlerse çok daha sağlıklı bir işleyiş olabileceğini düşünüyorum. Çünkü; dediğim gibi bu alanda birçok bizzat yetişmemiş, yetiştirilmemiş olduğu halde çalışan insan var ve ömürleri boyunca bu meslekten para kazanacaklar. Dolayısıyla, bunların oluşturmuş olduğu kayıtlar sebebiyle sektöre sorumluluk yüklemek ne kadar doğru olur, tartışılır. Bilgisiz ve bilinçsiz olarak yapılan bir meslekten bahsediyoruz ki bunun 20-30 yıl öncesine döndüğünüzde zaten üniversite mezunu olup da bu işi yapan kimse neredeyse yok gibiydi; esnafılık olarak görülen, meslek kanunu bulunmayan bir meslekten bahsediyorduk o dönemler için. Sonradan birçok gelişme kaydedildi; ama bugün bile bunun çok yeterli olduğunu düşünmüyorum” (U5).

U1 ile U4’ün eğitim programlarının yeterliliği kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

4.4. Teknolojik Gelişmelerin Vergi Uygulamalarına Etkisi

“Teknolojik Gelişmelerin Vergi Uygulamalarına Etkisi” kategorisi teknolojiye yaşanan gelişmeler sayesinde vergi konusunda klasik uygulamalardan vazgeçilerek dijital ortama geçişi ifade etmektedir. Uzman görüşleri dikkate alındığında Tablo 2.1’de görüldüğü üzere “E-belge, E-defter, E-beyanname, E-raporlama”, “Dijital Uygulamalar ve Programlar” ve “Değişen Teknolojinin Mevzuata Etkisi” kodlar olarak belirlenmiştir.

- **E-belge, E-defter, E-beyanname, E-raporlama**

E-belge, E-defter, E-beyanname, E-raporlama olarak belirlenen bu kod başlığına uzmanlar farklı şekillerde düşüncelerini ifade etmişlerdir. Yasal defter ve belgelerin kâğıt ortamından elektronik ortama taşınması, raporlamaların yine elektronik olarak hazırlanması süreci açıklanmıştır. Elektronik defter, fatura ve raporlamalar ile denetimin kolaylaştığı; meslek

mensuplarının evrak yoğunluğundan kurtulduğu, işlemlerin çok kısa bir sürede yapılabilirdiği ortak görüşü U1, U2 ve U3 tarafından ifade edilmiştir. U5, E-defter uygulamalarında, hatalı işlemlerin tespitinin yapılabilirdiği ve bu şekilde işlemlerin kolaylaşabileceği ve hatanın azaltılabileceği ifade etmiştir.

“Şu an elektronik fatura, elektronik irsaliye, elektronik defter, elektronik raporlamalar, bunların geldiği seviyeyi bir adım öteye götürecek olursak, bunların denetimleri çok kolay” (U1).

“Elektronik defter (E-defter), Elektronik fatura (E-fatura) uygulamaları kapsamında bütün bilgiyi ve belgeyi sistem üzerinden alıyoruz. Aslında baktığımız zaman bu sistem, meslek mensuplarını evrak yoğunluğundan kurtarıyor” (U2).

“E-defter ve e-fatura gibi uygulamalar devrede şu an. Dolayısıyla; günümüzdeki teknoloji ile herhangi bir ticari işlemin gerçekleştirilmesi sonrasında faturanın düzenlenememesi gibi bir durumdan bahsedilemez. Şu an; elektronik ortamda, e-fatura, e-arşiv fatura çok rahat görülebiliyor sistemden” (U3).

“Başka bir örnek; hatalı olduğu ön görülebilecek belli kayıtlarda, e-defter ortamında kayıt renginin farklı bir renkte gösterilmesini sağlayarak kayıt yapılması, hataların önüne geçilmesini sağlayacaktır. Bununla nerede karşılaşıyoruz; mesela Kasa hesabında veya Banka hesabında para yokken, para çıkışı kaydı yapıldığında Kasa hesabı eksi bakiye vermesi mümkün olmayan bir hesap olduğundan, LUCA muhasebe programı bize bunu kırmızı renkli olarak gösteriyor, uyarı veriyor” (U5).

U4’ün E-defter, E-beyanname, E-raporlama kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

• Dijital Uygulamalar ve Programlar

Dijital Uygulamalar ve Programlar kod başlığında uzmanlar, dijital uygulamalar ve programların vergi muhasebesi ve uygulamaları sürecinde nasıl uygulandığını ne gibi kolaylıklar sağladığını açıklamışlardır. Uzun süren ve emek-zaman yoğunluğuna neden olan klasik uygulamaların dijital uygulamalar ile çok kısa sürede tamamlandığı belirtilmiştir. U2, meslek mensuplarının dijital uygulamalar konusunda kişisel gelişimlerine katkıda bulunmaları gerektiğini belirtmiştir. U1, vergi incelemesi ve denetim sürecinin, dijital uygulamalar ve programlar ile değişeceğini, mevzuatın yorumlanması işinin taraflara kalacağını belirtmiştir.

“Vergi denetim elemanları neye bakıyorsa, programlar zaten onu, bir ortama taşıdığınız zaman, zaten saniyesinde bitirmiş olacak. Aynı şey YMM’lerin tasdik çalışmaları için de geçerli olacak. Sadece yorumlar ve yorumlar çerçevesinde alınması gereken kararlar konusunda hem denetim

elemanları hem de meslek mensupları karşılıklı görüşüyor veya tartışıyor olacak gibi geliyor bana” (U1).

“Mesela “Zirve”, “Micro”, “Logo”, “Luca” çok güzel programlar geliştirmişler, ben de kullanıyorum, mükelleflerin bugün çoğu bunları kullanıyor. Sistem o kadar güzel ki; fatura gözden kaçmıyor, sisteme düşen faturayı otomatik sistemden çekip e-defteri kaydedebiliyor. Meslek mensupları dijital uygulamalar konusunda kendilerini geliştirmeliler; özellikle bilgisayar ve bilgisayar programları kullanma noktasında” (U2).

“Bir mükellefle ilgili karar verdiğin zaman veya bir organizasyon kapsamında mı bu işler yapılmıştı diye düşündüğünüz esnada, bunu ortaya koymak istediğinizde yüzlerce yazışmalarla bunu ancak ortaya çıkarabiliyordunuz eski uygulamalarda. Şu anda tek bir tuşa basarak bunu ortaya koyabiliyorsunuz, tabloları birleştirip ortak bir karar verebiliyorsunuz. Türkiye’de, iş ne kadar kolaylaşırsa kolaylaşsın, gittikçe artar; ancak dijital uygulamalar sayesinde işler son derece kolaylaştı. Bunu en güzel örneği, e-tebligat uygulaması. E-tebligat uygulaması ile bir tuşla tebliğ yapılırken, eskiden çok uzun bir süreç sonucunda tebligat mükellefe ulaşıyordu. Kağıt hazırla, defter belge isteme yazısı çıktı al, mükellef adresini bul ve kaydet, telefon numarasını bul ve kaydet, kimlik bilgilerini bul ve kaydet... ondan sonra mükellefin kaç farklı adresi var bunları tespit et, kaç adres varsa bunlara ayrı ayrı tebligat hazırla ve bilgilerini tamamla... zarfa koy ve mühürle, zarf üzerinde gerekli bilgileri doldur, bunu kargo ile adrese ulaştırmak üzere ilgili memura tevdi et... adrese giderken işlemleri takip etmek gerekiyor, ilgili adrese tebligat ulaştı mı veya ulaşmadı mı... sonrasında işlemler bu şekilde daha da ilerliyor... Çok zahmetli! Şimdi bir tuşa basarak e-tebliğ aracılığıyla işlemler kolayca halledilebiliyor” (U4).

“Günümüzde her mali müşavirin kullandığı muhasebe programı aynı değil, farklıdır. Biz, TÜRMOB’un, mali müşavirler odasının hazırlamış olduğu LUCA muhasebe programını kullanıyoruz. Burada ters kayıt yapıldığı takdirde sistemin bizi uarması, özellikle bizim işlerimizi kolaylaştırmaktadır” (U5).

U3’ün dijital uygulamalar ve programlar kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

- **Değişen Teknolojinin Mevzuata Etkisi**

Değişen Teknolojinin Mevzuata Etkisi koduyla, değişen teknolojinin mevzuattaki gelişmeleri nasıl etkilediği ele alınmıştır. İdarenin eskiden 2 yıl süre sonra tespit ettiği usulsüz ve konusu suç teşkil eden işlemleri, artık dijital uygulamalar aracılığıyla 3 ay gibi bir sürede tespit ettiği, bu sistemin daha da geliştirilebileceği ifade edilmiştir. U2, defter kayıtlarının teknoloji ile

mevzuat takibi yapılarak kolayca oluşturulabileceği, muhasebe hesabında gider kaydedilemeyen tutarların kontrol edilebildiği belirtilmiştir. U3 ticari hayatın işleyiş şekli ile teknolojik uygulamaların ve mevzuatın uyumlu olduğunu, aralarında bir zıtlık oluşmadığını belirtmiştir. U4, teknolojinin sahte belge düzenleme işini kolay tespit üzere kolaylaştırdığını ve yasal mevzuata aykırılığın kolayca ve hızlı bir şekilde tespit edilerek müdahale edildiğini ifade etmiştir. U5, mevzuattaki güncel gelişmeler ile teknolojik gelişmeleri birlikte takip edilmesi gerektiğini, teknolojinin yapılan işi kolaylaştırdığını; bunun en güzel örneğinin E-tebligat uygulaması olduğunu, değişen teknoloji ile uygulamaların da değiştiğini ve hızlandığını ifade etmiştir.

“Örneğin; binek otomobil gideridir diye programda işaretlendiğinde, program üzerinden otomatik olarak KDV’ni ve yasal mevzuat gereğince gider kaydedilemeyen bölümünü ayırıştırıp, o şekilde deftere kaydediyor. Teknoloji işi kolaylaştıran şeydir, hatayı ve eksikliği azaltacak şeydir, iş yükünü azaltacak şeydir” (U2).

“Günümüzdeki teknoloji ile herhangi bir ticari işlemin gerçekleştirilmesi sonrasında faturanın düzenlenememesi gibi bir durumdan bahsedilemez. Zaten, 213 sayılı VUK 7 günlük süreyi burada tanımlamış ve bu kesinlik kazanmış. Dolayısıyla, burada mevzuatın kendisi ile ticari işleyişin kendisi arasında bir zıtlıktan bahsedilemez” (U3).

“Bu uygulamalar incelemelerin sıhhati hem kâğıt israfı hem fazla emek verilmesi ve zaman harcanması konusunda; ayrıca inceleme yapanlar veya işlemleri yürütenler konusunda çok güzel kolaylıklar sağlıyor. Örneğin bir mükellef incelemesinde, bu mükellefin bağlantılı olduğu mükellefler, yani mal/hizmet alış-satışı yapmış olduğu mükellefler, o mükelleflerin mali müşavirlerine kadar, sistemde bulunan her türlü bilgisine çok rahat sistem aracılığıyla ulaşılabilir. Bir mükellefle ilgili karar verdiğiniz zaman veya bir organizasyon kapsamında mı bu işler yapılmıştı diye düşündüğünüz esnada, bunu ortaya koymak istediğinizde yüzlerce yazışmalarla bunu ancak ortaya çıkarabiliyordunuz eski uygulamalarda. Şu anda tek bir tuşa basarak bunu ortaya koyabiliyorsunuz, tabloları birleştirip ortak bir karar verebiliyorsunuz. Bunu en güzel örneği, E-tebligat uygulaması. Eskiden çok uzun bir süreç sonucunda tebligat mükellefe ulaşıyordu. Tebligat Kanunu değişikliği ve E-tebligat uygulaması ile bir tuşla elektronik kayıtlı posta adresine tebliğ yapılıyor günümüzde” (U4).

“Teknolojinin daha fazla kullanılması, güncel mevzuattaki bilgilerin yenilenmesi kesinlikle elzem bir husus. Teknoloji ilerledikçe verilen beyannameler içerisindeki hatalı bildirimlerin sürekli olarak yeni uyarılarla karşımıza gelmesi ve bizi uyarması geliştirici bir süreç olduğunu

düşünüyorum. Fakat; bunun tam tersi yönünden baktığımızda da sürekli olarak ceza yazılacak bir husus veya meslek mensubunun üzerindeki bir değnek olarak, bir sopa gibi gösterilmesi de olumsuz bir yön olarak değerlendiriyorum. Gelişen teknolojilerde mesleğin insan yorumundan ziyade bilgisayarla yönetilebilir hale gelmesi elbette ki mesleği kolaylaştırabilir hale getirecektir. Örneğin bir banka kayıtları işlerken ters kayıt yapılması veya faturaların gider kalemlerinin otomatikleşerek artık hatalı olan yerlere değil de doğru yerlere gitmesi, elbette ki mesleği kolaylaştıran hususlar olacaktır” (U5).

U1 değişen mevzuatın teknolojiye etkisi kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

4.5. İyileştirme Önerileri

“İyileştirme Önerileri” kategorisi, çalışmaya katılan uzmanların tecrübeleri ve mesleki bilgi birikimleri kapsamında sorun alanlarının iyileştirilmesi hususunda önerilerini ifade etmektedir. Uzman görüşleri dikkate alındığında Tablo 2.1’de görüldüğü üzere “Mevzuata Uyumluluk Önerileri”, “Yetkinlik Geliştirilmesi Hakkında Öneriler” ve “İlgili Kurumlara Öneriler” kodlar olarak belirlenmiştir.

- **Mevzuata Uyumluluk Önerileri**

Yasal mevzuata uygun hareket edilmesi, meslek mensupları hakkında düzenlenen raporları sayısının azaltılmasını sağlayacaktır. Bu alanda dikkate edilmesi gereken husus, yasal mevzuata uyumluluk sürecinde sadece meslek mensupları değil; Mali İdare ve mükellefler de mevzuata uyumluluk sürecinde sorumludur. Dolayısıyla, olayın tarafları olarak tüm ilgili ve ilişkili kişi ve kurumların mevzuata uyumluluk sürecinde sorumluluğu bulunmaktadır. U1, eski mevzuat bilgileri ile güncel uygulamaların ve değişikliklerin takip edilemeyeceğini, yapılan işlemlerin ve değerlendirmelerin hatalı olacağını ve sonuçlarının da olumsuz olacağını ifade etmiştir. U2 ve U3 mevzuat hükümlerinin iyi bilinmesi ve buna uygun hareket edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Bu konuda uzmanlar aşağıdaki önerileri ifade etmişlerdir:

“Yani, bırakın SMMM, YMM veya vergi müfettişliği, ne yaparsan yap, hangi işi yaparsan yap, sürekli okuman ve sürekli bir eğitim üzerinde olman gerekiyor ki güncel kalabilesin. Şu anda mesela elimin altında 2023 yılı basılı vergi kanunları var. Ben buna güvenerek iş yaparsam, hata ederim. Çünkü; 2024 Haziran dönemine geldik, kim bilir kaç kere ne tür değişiklik oldu. Ben buna bakıp da görüş veririm, %100 hata yaparım. Aradakileri okumamışsam, tebliğler, muktezalar, yargı kararları, gelişmeleri izlememişsem, gene bu kanunla 1-1,5 sene öncenin mevzuat bilgisiyle kalmışsam, genel problem var demektir” (U1).

“Meslek mensupları kanunlardaki temel, emredici hükümleri iyi bilmeleri gerekiyor. Bunların hepsini çok iyi bilirlerse, mevzuat eksikliğinden kaynaklanan rapor sayıları azalacaktır. Mevzuat çok hızlı değişiyor. Mevzuat değişikliklerine kendileri bir şekilde uyum sağlamaları gerekiyor; takip etmeleri gerekiyor. Gerekiyorsa ofislerinde sadece bu işi birilerine yaptırmalılar. Bir kişi ofiste oturup, bütün ofis çalışanları için sürekli güncel mevzuat değişikliklerini takip edip, çalışanlarla bu bilgilerin paylaşılması yerinde olacaktır” (U2).

“Meslek mensuplarına söylemek istediğim ilk şey, usul hükümlerini mükelleflere anlatmaları, bu konuda direktmeleri. Dediğim gibi; usul, esasa etki ediyor. Mükellef usule uygun hareket ederse, ister istemez esaslara uymak zorunda kalacak. Büyük illerde şöyle bir sıkıntı var. Çok fazla sayıda meslek mensubu olduğu için, meslek mensupları da gelir kaynaklarını kaybetmemek için bazı şeyleri yapıyorlar. Tek düzen hesap planına aykırılık genel olarak, bu bazen VUK madde 359 kapsamında sahte belge kullanmaya, sahte belge düzenleme değil ama, sahte belge kullanmaya bile sirayet ediyor. Meslek mensubuyla birebir görüşmelerde şunu fark ediyorum; diyor ki: aslında anladım ama, mükellef faturayı kaydetmek için ısrarcı davrandı, biz de kaydetmek zorunda kaldık, diyorlar” (U3).

U4 ve U5’in mevzuata uyumluluk önerileri kodunu destekleyici bir ifadesi bulunmamaktadır.

• Yetkinlik Geliştirilmesi Hakkında Öneriler

Yetkinlik geliştirilmesi, kişi ve kurumların çalışma performansının ve kalitesinin artırılmasını ifade etmektedir. Mükellef ve meslek mensupları, yasal mevzuata uygunluk sürecini güncel uygulamalar ve mevzuat değişikliği ile takip etmelidirler. Aynı şekilde, sağlıklı ve kaliteli bir çalışma süreci için yetkinliğin ve kişisel gelişimin eğitim, kurs, seminer vb. ile artırılması gerekmektedir. Bu konuda uzmanlar aşağıdaki önerileri ifade etmişlerdir:

“Bir kere, meslek mensubunun her şeyi mükemmel bilmesi diye bir şey yok; hepimiz sürekli bir öğrenme halindeyiz. İlk günden son güne kadar her şeyi, kimse bilemez. Dolayısıyla; vergi müfettişi de her şeyi bilemez. Bu yüzden bir yarış içinde olmaya gerek yok. Karşısına kim gelirse gelsin ister meslek mensubu ister mükellef. Karşılıklı olarak bir sorun çözme çabası var. Son sözü söyleyecek zaten vergi müfettişi. Üstünlük hem devletin memuru olması hem de mührün elinde olması nedeniyle, o konuda her şeyi dinleyip bir karara varacak olan kendisi. Karara varırken tek rehberi var; o da hukuk. Hukuk çerçevesi. Hukuk kuralları çerçevesinde, kendi vicdanıyla, hangi sonuca varırsa, o sonucu mühürleyip imzalayacak. Olabildiğince objektif ve nezaketle, soğukkanlılıkla bu işi yürütmeye çalışmalı. Kendisine nasıl muamele edilmesini bekliyorsa, öyle bir şefkatle ve nezaketle muamele etmesi gerekiyor. Bu demek değil ki; bir

şeyleri görmezden gelsin, bir şeylere tolerans gösterebilirsin ya da yapmaması gereken işte gözünü yumsun. Gene nereye varacaksa, hangi sonuca varacaksa varsın. Her şeyi bilerek, anlayarak, kafasında geçirerek toplayıp, hepsini topladıktan sonra değerlendirerek sonuca varsın, diyebilirim. Ben kendime bugün de hep bu tavsiyeleri veriyorum. Vergi müfettişliği de YMM'lik ve SMMM'lik de zor meslekler. Bütün tarafların, bu zorluğun farkında olarak, birbirine yardımcı olmaya çalışarak süreci yönetmesinde fayda var. Herkes bir şeyleri yetiştirmeye çalışıyor; hiç olmazsa birbirimize biraz daha o yönüyle şefkatli davranalım derim.” (U1)

“Mesleki eğitime katılım konusunda gerekli imkanlar var; bu eğitim zamanlarını kendileri takip ederek denk getirmeleri gerekir. Beyanname üzerinden gösterilen bir durumun tespiti çok kolaydır; bunu meslek mensubu da çok kolay tespit eder, müfettiş de çok kolay tespit eder. Bu yüzden temel dinamik yapılan iş sürecinin sonunda bir denetim yapılması; yani o beyannamede ne yazılmış, vergi nasıl hesaplanmış diye, bir indirim, istisna uygulanmış mı, bunların kontrol edildikten sonra beyannamenin onaylanması gerekiyor. Böylece; mevzuat eksiklik ve hatalarından kaynaklanan raporlarda biraz azalma görülür” (U2).

“Şunu belirtmek isterim, meslek mensupları bizim paydaşımız, mükellef ile idare arasında bir köprü. Vergi mevzuatı yoruma çok açık bir mevzuat, kesin hükümler yok. Mükelleflerin burada mevzuata tam anlamıyla hâkim olması zor; işte burada devreye meslek mensupları giriyor. Ben şahsen vergi inceleme raporlarını düzenlerken, sadece vatandaşın, mükellefin anlayacağı şekilde, sade ve yalın bir dille düzenliyorum. Çünkü; rapor mükellef adına düzenleniyor. Ancak; yine de burada teknik bilgi ve diğer mevzuat hükümleri anlaşılamayabiliyor. İşte; bu noktada meslek mensuplarının varlığı çok önemli. Meslek mensuplarının bu nedenle kişisel gelişimine, mevzuat bilgisine önem vermesi, kendisini geliştirmesi gerekiyor. Meslek mensuplarının sadece kayıt oluşturması, diğer mevzuat bilgilerini görmezden gelmesi, mükelleflerinden para almaya odaklanması ve standart işler dışında hiçbir iş yapmaması veya işinde özenli davranmaması, haklarında disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporu düzenlenmesine neden olacaktır. Bu hususlara dikkat edilmesi de rapor sayısını azaltacaktır” (U3).

“Genel tecrübe olarak şunu söyleyeyim; meslek mensuplarından ucuz işe kaçmayan, işini dört dörtlük yapan, emeğinin karşılığını zamanında işine veren, mesai harcayan, mükellefleri kendisi seçen bir konuma kendini getirirlerse, kayıp kaçak işine karışmış mükelleflerle işi olmaz, düzgün mükellefler kendisini bulur. Kendisini bürosunda elemanlarıyla birlikte yetiştirirse, mükelleflerini dört dörtlük takip ederse, iş peşinden koşmaz, kaliteli mükellefler kendisini bulur. Çünkü; bu duyuluyor sahada. Ülkemizde kayıp kaçak iş ve işlemlerle uğraşan mükellefler bulunduğu gibi, işini dört dörtlük yapan, vergisini ödeyen mükellefler de var. İşte;

bu işini dört dörtlük yapan mükellefler, işini kaliteli bir şekilde yapan meslek mensuplarını bulacaklar” (U4).

“SMMM meslek odaları ve YMM meslek odaları, bunun yanında TÜRMOB, sürekli olarak meslektaşlara eğitimler sunarak veya bunu bir zorunluluk haline getirilmesini sağlayarak, meslek mensuplarının bilgilerini güncel tutmasını sağlaması gerekmektedir. Hatta meslek mensuplarına yaptırım olursa, çok daha güzel olur. Örneğin; belli sayıda eğitim alamamış meslek mensubuna müşteri kısıtlama getirilmesi, hizmet vermek üzere yeni müşteri/mükellef alamaması gibi zorunluluklar tabi tutulursa, çok daha iyi sonuçlar alabileceğimizi inanıyorum” (U5).

• İlgili Kurumlara Öneriler

İyileştirme önerileri olarak sadece kişilere değil kurumlara da önerilerde bulunulmuştur. Bu kurumlar; başta Hazine ve Maliye Bakanlığı, VDK, GİB, TÜRMOB, meslek odaları olmak üzere ilgili kurumlardır. Kurumlara öneriler kapsamında, meslek mensuplarının beklentileri, yasal mevzuatta düzenlemeler ve bazı talepler dile getirilmiştir. Bu konuda uzmanlar aşağıdaki önerileri ifade etmişlerdir:

“Burada karşılaşılan sorun sadece meslek mensuplarının bilgi eksikliği ile açıklanamaz. Müfettişlik kurumu temsilcilerinin (Mali İdareden bahsediliyor) bu konuda bir yaklaşım formatı belirlemesi ve bunun müfettişlerle beraber içselleştirilmesi gerekiyor. Biraz da meslek mensuplarının daha serin kanlı yaklaşması gerekiyor olaylara...meslekte avcı moduna giriyoruz, müfettişlik bunu belki gerektiriyor; ama bir yandan da hukuk kurallarına bağlıyız; yani...o sınırları dikkate alarak bu işlerin yönetilmesi gerekiyor. Yoksa, iyi bir şey yapıyoruz derken sisteme zarar verir hale gelinebilir. Mevzuat dediğimiz olay zaten geneli ifade eder; çünkü kanun öyle olmak zorunda. İlk etapta kanundan bahsederseniz, kanunlar genel oluyor; ama o genel hükümler uygulanırken çok detaylı ve farklı konular ortaya çıkıyor. Bu nedenle, ilk etapta bu kanun maddesi o sorunun cevabını tam ve net veremiyor. Orada da artık yorumlar başlıyor.... Yapılabilecekler konusunda, idare tarafından bir sonuç çıkarılmalı ve bu sonuçlar da yine idare tarafından bütün müfettişlere eğitimlerle, görüşmelerle, standartlarla, nasıl bir formatlama imkânı varsa yansıtılmalıdır. Bunu biz aslında uzunca bir zamandır görüyoruz, aşama aşama yaşadık ve müşahade ettik. Bunun daha da geliştirilerek sürdürülmesinde ben ve en başta zaten Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) kendisi ve çıktıları, verimliliği için ve müfettişlerinin daha verimli ve daha iyi işler çıkarabilmesi için yararlı olacağını düşünüyorum. ... Bence inceleme aşamasında da hem uzlaşma hem Rapor Değerlendirme Komisyonu (RDK)

aşamasında yazılı olmalı; her şey bir dosyaya girmeli. RDK aşamasında mesela, tutanaklar çok kısa kayda alınıyor; gelindi...dinlendi...diye bitiriliyor; ifade tutanağı hazır oluyor. Halbuki, biz oraya gidip uzun uzun açıklamalarda bulunuyoruz. İdare dinlemeli. Hem müşavirleri kurum olarak hem mükellefleri kurumsal olarak, olabildiğince dinlemeli ve görüş alışverişi de açık olmalı. Oradan gelecek önerileri, talepleri değerlendirerek müfettişlerle beraber hareketlerine yön vermeli düşüncesindeyim. Mali İdarenin TÜRMOB ya da yerel meslek odalarıyla düzenli olarak ilişki içinde olması gerekir. Sorun konularını onlarla paylaşsın, neleri idare sorun olarak görüyor ve idarenin beklentisi ne, bunun bilinmesi için diğer tarafın dinlenmesi gerekir. Böylece, idare açısından sahadan gelen cevaplarla beklentiler belki düzeltilir. Çünkü, beklentiler gerçekte uyuşmuyor olabilir. Beklentiler normalleşir ve meslek mensupları da idarenin beklentilerini bilirse, kendilerini ona göre belki hazırlar ve geliştirir” (U1).

“...2017 yılında İstanbul Sektörel-2 Denetim Daire Başkanlığı’nı temsilen etkinliğe katıldım ve görüş bildirdim İstanbul’da. VUK’un nasıl daha güncel ve sade hale getirilebileceği, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları... bunların sadeleştirilmesi gerekiyor. Sadeleştirme ile kanun metinlerindeki tereddütler giderilmiş olacak. Böylece, meslek mensubu aslında mevzuat eksikliğini kapatabilecek” (U2).

“Burada odalarda sıkıntılı bir süreç işliyor maalesef. Meslek odaları, kendilerine bağlı olarak çalışan meslek mensuplarını koruyor, onlara sadece “uyarma”, “kınama” cezası veriyorlar. Ben bir meslek mensubunun 30 kere, 40 kere kınama cezası aldığını biliyorum. Bunun bir sonraki evresi, odalarca yerine getirilmiyor. Yani, bu cezalardan üst ceza verilmiyor. Burada çok büyük sıkıntılarımız var. Meslek odalarının meslek mensuplarını koruması, “kurunun yanında yaş da yanar” mantığına sebebiyet veriyor. Öyle meslek mensupları var ki; VUK madde 359 kapsamında, maddede yer alan suç unsurların hepsini işlemiş, yapmadığı ve konusu suç teşkil etmeyen iş kalmamış; meslek odalarının işte bu tip kişiler hakkında artık bir önlem alması lazım” (U3).

“Burada hataların en az seviyeye indirilmesi, azaltılması için vergi dairesinin olaya müdahil olması, sistemi kilitlemesi, mükellefin işlemlerini kapatması gerekir. Çünkü; mükellef veya meslek mensubu hata kapsamında işlem yapmak istese de artık yapamaz hale gelir bu adımla. Mağduriyeti ortadan kaldırmak da idarenin görevi...Vergi müfettişlerine kesinlikle savcılık yetkisi verilmelidir. Mahkemeler genelde meslek mensupları lehine karar verdiği için meslek mensupları hakkında yazdığımız sorumluluk raporları mahkemede ciddi manada bir idarenin aleyhine sonuçlanıyor. Durum böyle olunca bir caydırıcılık olmuyor” (U4).

“Belirli bir sorun alanında artış gözlemleniyorsa meslek mensuplarının o hata alanları hakkında idare tarafından uyarılması ve bilgilendirilmesi yönünden meslek mensuplarına destek olunması bu süreci çok daha ciddi manada kolaylaştırır diye düşünüyorum. Örneğin; bir kurumlar vergisi beyannamesinde istisnaları, indirimleri vb. kullandığımızda uyarıcı mahiyette uyarılar çıkıyor. Burada herhangi bir işlemde hatalı olduğumuz takdirde de ciddi, uyarıcı etkenler olursa çok daha sağlıklı bir süreç işler diye düşünüyorum. Örneğin; gelir idaresinin inceleme kriterleri belirli. Bu, e-beyanname sistemine aktarıldığı takdirde; bir gelir tablosunda ve bilançoda oranlamalar veya riskli olduğu düşünülen firmaların bu riskli hususları beyanname onaylanmadan önce mali müşavirinin ekranına uyarı olarak düşerse faydalı olacaktır. Mali müşavir hata yapıp yapmadığını veya firmanın vergi incelemesine alınabileceğini düşünüp beyannameyi tekrar gözden geçirmesini sağlayarak hatadan kaynaklı yapılan incelemelerinin çoğunu ortadan kaldıracaktır diye düşünüyorum” (U5).



5. TARTIŞMA

Bu araştırmada, vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensupları hakkında düzenledikleri rapor türleri olan disiplin sorumluluk raporu ile mali sorumluluk raporlarında, en çok eleştiri konusu yapılan hususlar ile meslek mensupları hakkında daha az rapor tanzim olunması için meslek mensuplarının en çok dikkat etmesi gereken hususların neler olduğu üzerine bir çalışma yapılmıştır.

Vergi müfettişlerinin disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporları düzenledikleri aşamada mükellefler ile meslek mensuplarının birlikte, ortak hareket ettikleri düşüncesinin çok yaygın olduğu, genel ifadelerle ve olayın iç yüzüne inilmeden ve inceleme sürecinde somut veriye dayanmadan kanaat üzere rapor düzenledikleri ifade edilmiştir. Erkuş ve Ünal (2014) araştırmalarında da yer aldığı üzere; müfettişlerce düzenlenen raporlar, Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca değerlendirilir; mevzuata aykırı veya diğer usul kurallarına aykırı bir durum tespiti halinde rapor düzeltilmesi yapılır veya işleminden kaldırılır. Müfettişlerin düzenledikleri raporlar genel ifadelere dayanmamalı, mevzuat hükümlerine ve somut verilere dayanmalıdır. Yine, araştırma bulgularından hareketle, küçük illerde görev yapan meslek mensuplarının Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan standartlara dahi uymadan iş yürüttüğü, yasal defter ve belge kayıtlarında mevzuat hükümlerine uygun hareket edilmediği ve bundan hareketle meslek mensupları hakkında rapor düzenlenme sayısının arttığı tespit edilmiştir. Meslek mensupları hakkında TÜRMOB verilerine bakıldığında, toplam SMMM sayısı olan 125.972 ve YMM sayısı olan 5.065 kişinin illere göre dağılımında, küçük illerde görev yapan meslek mensubu sayısının hiç de az olmadığı görülmektedir (TÜRMOB, 2024). Uzmanların çoğunluğu meslek mensuplarının mükellefler ile arasında sınır konulmadığı ve bunun nedeninin idari uygulamalar olduğu belirtilmiştir. Özellikle, para tahsilatının mükelleflerden yapılması, meslek mensupları ile mükellefler arasında doğal bir uzlaşma kapısı araladığı, her iki tarafın da çıkarını korumak için hataların, varlığı bilinmesine rağmen, görmezden gelindiği, bunun da müfettişlerce düzenlenen rapor sayısını artırdığı belirtilmiştir. Bilen'in (2008) araştırmasında yer aldığı üzere kayıt dışı çalışmanın ekonomide azaltılması çalışmalarında, meslek mensuplarının katkısı bulunmakla birlikte, meslek mensuplarının mükelleflere hizmetleri karşılığında tahsilatları işlemlerinin vergi daireleri aracılığıyla kurumsallaştırılması ve meslek mensuplarına vergi dairesi aracılığıyla ödeme yapılması değerlendirilmelidir.

Müfettişlerin, meslek mensuplarına yaklaşım formatı belirlemediği, idarenin de bu alanda son zamanlarda yönergeler ile çalışma yapmış olmasına rağmen durumun yetersiz olduğu, idarenin

meslek mensuplarına rapor düzenlenmesi konusunda müfettişlerin nelere dikkat etmeleri gerektiği ve nelerin eleştiri konusu yapılacağına meslek mensuplarına duyurulması gerektiği kanaati oluşmuştur.

Meslek mensupları arasında oldukça rekabet olduğu ve mükellef, yani müşteriye kaçırmama telâşi olduğu ve bunun da meslek mensuplarının çok sayıda mükellefe hizmet vermeyle sonuçlandığı, bunda kalitesiz hizmet verilmesine neden olduğu tespit edilmiştir.

Vergi müfettişlerinin disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporları düzenledikleri aşamada meslek mensupları ile iletişime açık olmaları, raporların düzenlenme aşamasında yargı sürecinin de ele alınarak mevzuata uygun çalışma yürütülmesi ve somut veriler ışığında değerlendirme yapılması gerekmektedir. Şöyle ki; meslek mensupları hakkında düzenlenen raporlar dava konusu yapıldığında, oldukça yüksek bir oranla mahkemeler meslek mensuplarını haklı bulmaktadır. Ayyıldız ve Demirli'ye (2017) göre, ortalama her 10 rapordan 9 tanesi hakkında meslek mensuplarınca açılan davalar kazanılmakta ve davalar idare aleyhine sonuçlanmaktadır. Bu oranın, %90'ın üzerinde olduğu araştırmada vurgulanmıştır.

Mevzuatın çok geniş kapsamlı olması; bununla birlikte kanunda yer alan düzenlemelerin tebliğ, yönetmelik, sirküler vb. normlar hiyerarşisi altında yer alan düzenlemeler ile detaylandırılması ve açıklanmaya çalışılması karmaşıklığa neden olmaktadır. Bu sebeple mevzuatta sadeleşmeye gidilmesi gerekmektedir. Ayrıca; meslekte uzmanlaşma olmaması gerek idarenin gerekse mükelleflerin meslek mensuplarından çok fazla iş talebinde bulunmaları ve bu taleplerin büyük çoğunluğunun angarya niteliğinde talepler olması durumlarının da rapor sayısının fazla olmasına neden olduğu uzmanlar tarafından ifade edilmiştir. Koyuncu (2023) çalışmasında, sürekli değişen ve gelişen uygulamalar neticesinde takip etmesi zorlaşan vergi mevzuatının oldukça fazla olması ve mali mevzuatın artarak çeşitlilik göstermesi nedeniyle meslek mensuplarının şikayetçi oldukları tespit etmiştir. Bu araştırma kapsamında, meslek mensuplarının belirli alanlarda uzmanlaşma yoluna gideceği değerlendirilmiştir. Bu araştırmada yapılan tespitler çalışmada yer alan verilerle uyumluluk göstermekte ve bulguları doğrulamaktadır.

Küçük illerde görev yapan meslek mensuplarının büyük illerde görev yapanlara nazaran daha şanslı oldukları ve az meslek mensubunun bulunduğu ortamda rekabet olmadığından meslek mensubunun mükellef karşısında daha dirençli olduğu, tersi durumda mükelleflerin rekabet ortamını fırsat bilerek meslek mensuplarına yön verdiği veya yön vermeye çalıştığı uzmanlarca belirtilmiştir.

Meslek mensupları;

- Muhasebe geçmişi olmayan, ofis elemanı veya çaycı vb. görevlendirmeler adı altında vasıfsız personel olarak işe aldıkları kişilere,
- Meslek ile ilgili olmayan 3. kişilere işleyişin öğretilmesi üzere bu kişilere,
- Herhangi bir mevzuat okuması yapmayan, mevzuat eğitimi veya başkaca bir mesleki eğitim almayan kişilere,
- Meslek mensubunun meslek ruhsatını 3. kişilere kiralayarak işin başında durmaksızın, muhasebe işlemlerinin bu 3. kişilere yaptırmaktadırlar.

Bu durum, haklarında düzenlenen rapor sayılarının artmasına neden olmaktadır. Arslan ve Kılıç (2020) araştırmalarında bu görüşü destekler sonuca ulaşmışlardır. Çalışmada mesleki ruhsatların kiraya verilmesinin haksız rekabete yol açtığı, meslek odalarının bu noktada duyarsız kaldığı ve işlem yapmadığı tespit edilmiş olup, meslek ruhsatlarının belirli aralıklar ile yapılacak sınavlar ile belirlenen sürelerde yenilenmesi, ruhsatların geçerliliğinin belirli bir süreyle sınırlandırılması önerisi getirilmiştir.

Uzmanlar meslek mensuplarının, mükelleflerin bazı usulsüz konularda ısrarcı davrandıklarını, ısrar edilen konunun mevzuata tamamen aykırı olduğunu bildiklerini, ancak ekonomik gerekçelerle, yani ücret tahsilatının geç yapılması veya hiç yapılmaması endişesiyle veya meslek mensupları arasındaki yoğun rekabet nedeniyle müşteri/mükellef kaybı yaşamamak uğruna, usulsüz işlemlere ilişkin kayıtları yaptıklarını ifade etmişlerdir. Burada dikkat edilmesi gereken konu, ücret tahsilatı ve meslek mensupları arasındaki yoğun rekabettir. Mükellefler taleplerinin karşılanmaması halinde başka bir meslek mensubu ile çalışılmaya devam edilebileceği hususunun tehdit unsuru olarak kullanılmaktadırlar. Bunun kabul edilemez bir durum olduğu ortadayken, ticari hayatın işleyişi ve ekonomik gerekçelerin birey tercihlerini etkilediği ortadadır.

Meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksikliklerini “mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” bakımından ayırmanın gayet doğru olduğu, raporlara konu hataların bu başlıklar altında yoğunlaştığı ifade edilmiştir. Vergi müfettişleri tarafından meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksiklikleri “mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” olarak iki ana başlıkta ayrılmıştır. Bu iki ana başlık haricinde 3. başlık önerisi olarak “yorum farkı” ve “mükelleflerin verginin ödenmesi konusuna bağlılığı” ilave edileceği belirtilmiştir. Denetim mesleğinin “sıfır hata” üzerine inşa edilemeyeceği, hata payına her zaman yer verilmesi gerektiği; hataların en

az seviyeye indirilmesi için çalışmalar yapılması gerektiği, mesleğin hataya açık bir meslek olduğu açıklanmıştır. Yorum farkı, müfettiş ile meslek mensubunun aynı olaya ve aynı mevzuata ilişkin farklı bakış açısı geliştirerek durumu farklı yorumlaması olarak açıklanmıştır. Mükelleflerin verginin ödenmesi konusuna bağlılığı, vergi ödemek istemeyen mükelleflerin meslek mensuplarına, verginin ödenmesi konusunda direnç gösterilmesinin sonlandırılması ve vergi ödenmemesi konusunda meslek mensuplarına mevzuata aykırı taleplerle gidilmemesi ve talepte bulunulmaması durumu ile açıklanmıştır.

Disiplin raporlarının düzenlenme durumuna daha fazla rastlanıldığı, mali sorumluluk raporu düzenlenmesine az rastlanıldığı; disiplin sorumluluk raporlarında mesleki hataların ön plana çıktığı ve mali sorumluluk raporlarında kasıt unsurunun ön plana çıktığı söylenebilir. Kasıt unsuru, muhasebe işlemlerinde hile ve hatanın farkı ayrımında en önemli unsurdur. Özçelik, Aracı ve Keskin (2017, ss.202-203) araştırmalarında bu görüşü detaylandıran açıklamalara yer vermişlerdir. Muhasebe hataları mevzuat bilgi eksikliği, hesap hatası, konunun eksik bilinmesi veya hiç bilinmemesi, mevzuatın sürekli değişikliğe uğraması, teknolojik uygulamalar ve programlar hakkında bilgi eksikliği olarak söylenebilir. Muhasebe kayıt işlemlerinin, hata dışında, bilerek; değerlendirme hatası, belgelerde yer alan bilgiler üzerinden tutar, miktar veya belgede yer alan ürünün içerik hatası gibi hatalar; kayıt dışı işlem olduğu halde bunun hesaplara intikali, belgesiz mal/hizmet işlemlerinin muhasebe hesaplarına intikali, beyannamelerde gerçeğe aykırı tutarlar üzerinden indirim yapılması veya istisna uygulaması kasıt unsuru olarak örneklendirilebilir.

SMMM ve YMM meslekleri doğası gereği hataya açıktır “sıfır hata” ile işlem yapılmasının mümkün olmadığı gibi, hataların en az seviyeye indirilmesi için meslek mensuplarının gerekli önlemleri alarak kişisel gelişimlerine ve mesleki kariyerlerine katkı yapmaları gerekmektedir.

Uzmanlar, kaçakçılık konusunu ihtiva eden durumların teknik bilgi ve tecrübe gerektirdiği, mesleki bilgi ve tecrübenin yanında bir organizasyon kurulması gerektirdiği, vergi dairesi ve diğer kurumlar ile ilgili işleyişin biliniyor olması gerektiği, konusu suç teşkil eden işlemlerin saklanması uzmanlık gerektirdiği kapsamında görüş birliği içindedir. Meslek mensubunun hizmet verdiği mükellef sayısı da dikkate alınarak, hizmet alan mükelleflerin birkaçı hakkında VUK madde 359 kapsamında işlem tesis edilmişse bu durumun kabul edilebilir olduğu; mükelleften hizmet alan mükelleflerin çoğu hakkında VUK madde 359 kapsamında işlem tesis edilmişse, meslek mensubunun kusurlu olduğu gerçeğinin irdelenmesi gerektiği ve bu tip meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine kısıtlama getirilmesi gerektiği söylenebilir.

Meslek odalarının, meslek mensuplarına disiplin cezası vermesi sürecini kötü yönettikleri, onları korumaya yönelik adımlar attığı, bu gelişmeler ışığında meslek mensuplarının ceza almamaları ve ilerleyen süreçlerde de ceza almayacakları düşüncesiyle hareket ettikleri ve meslekte gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü göstermedikleri ifade edilmiştir. Meslek odaları, disiplin cezaları konusunda daha katı kurallar ile süreci yönetmeli, cezasız sonuçlanan idari işlemler ile diğer meslek mensupları olumsuz işlemlere taraf olmalarına neden olacak uygulamalarda bulunmamalıdır. Özgün ve Sarıtaş (2019, s.81) araştırmalarında bu görüşü destekler sonuca ulaşmışlardır. Çalışmada meslek mensuplarının etik kurallara uygun hareket etme noktasında gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmedikleri, maddi çıkarların veya kişisel çıkarların meslek etiği kavramının önüne geçtiği tespit edilmiştir.

VUK madde 359 kapsamında ceza alan meslek mensubunun cezasının kesinleşmesi halinde mükellefler ve diğer meslek mensuplarının durumu bileceği şekilde duyuru yapılması, bunun caydırıcı nitelik taşımasına katkıda bulunacaktır. Mükellefler ve diğer meslek mensupları, VUK madde 359 kapsamında cezası kesinleşmiş meslek mensubu ile çalışmayacağı gibi bu meslek mensubu ile çalışan kişi/kurumları da potansiyel sorunlu mükellef kategorisinde değerlendirecektir. Neticeten; meslek mensupları çalışmalarında VUK madde 359 kapsamında ceza almamak için daha dikkatli davranacaklardır.

SMMM ve YMM bakımından, kendi içlerinde değerlendirme yapıldığında SMMM'lerin hakkında çoğunlukla disiplin raporu düzenlendiği, YMM'ler hakkında çoğunlukla mali sorumluluk raporu düzenlendiği uzmanlar tarafından belirtilmiştir. SMMM'lerin hata yapsa dahi cezai yaptırımının caydırıcı olmaması ve ruhsat hak sahibi olarak iş yapmaya devam etmeleri neticesinde sorumsuz davranmaya devam ettikleri ve gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmedikleri söylenebilir.

Uzmanların hepsi, sadece SMMM veya YMM ruhsat hak sahibi olunmasının, mesleğin icrası için tek başına yeterli olmayacağını ifade etmişlerdir. Türkiye'de sistemin ve yasal mevzuatın dinamik bir yapısının bulunduğu, sürekli değişikliklerin yapıldığı ve bunların takip edilmesinin mesleğin sağlıklı bir şekilde icrası için zorunluluk olduğu belirtilmiştir. Örnek olarak, tek başına YMM ruhsatı alınmasının bazı denetim tekniklerinin uygulanmasında yeterli bulunmadığı, YMM ruhsatının yanında eğitim ile sınav başarı şartının bulunduğu ve ek belge sahibi olunması gerektiği, bu ek belgenin YMM ruhsatı varlığı ile denetim yetkisi kazandırdığı ifade edilmiştir. U1 sadece meslek mensuplarının değil, vergi müfettişlerinin de aynı durula karşı karşıya olduğunu, sürekli değişen ve gelişen mevzuat hükümlerinin güncel uygulamalarını takip

etmeleri, aksi durumda hatalı kararlar alınarak hatalı işlemlerin oluşmasına sebebiyet verileceğini ifade etmiştir.

Meslek odalarının çalışmalarına destek verdiği; ancak verilen eğitimlerin yetersiz olduğu belirtilmiştir. YMM'lerin ruhsat alma sürecinde eğitim konusunda yoğun tecrübeleri olduğundan eğitim konuları ve kapsamından zorlanmayacakları belirtilmiştir. Ancak SMMM'ler için aynı şeyin söylenemeyeceği; SMMM'lerin %90'ının süreci kötü yönettikleri, idarenin yapacağı yazılı sınavlar ile mesleki yeterliliklerinin, ruhsat sahibi olsalar dahi, sorgulanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, ister SMMM ruhsat hak sahibi olsun isterse idare tarafından yakın tarihte yapılan yeterlik sınavında başarı göstermiş ve SMMM ruhsat hakkı kazanmış olsun, tüm SMMM'lerin eğitime tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir. U4 SMMM'lerin;

- en basit muhasebe hesapları; 600 Yurtiçi Satışlar, 153 Ticari Mallar hesapları kullandığını,
- diğer hesap kalemleri yokmuş gibi, hep aynı hesap kalemleri ile kayıt oluşturduğunu belirtmiştir.

U4 ayrıca, tecrübelerine göre incelemeye sevk edilen birçok mükellefin incelemeye sevk nedeninin çalıştıkları SMMM'ler olduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte; TÜRMOB'nin zorunlu mesleki eğitimleri vermesi gerektiği ve bu çerçevede meslek odaları ile birlikte hareket edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Eren (2022) araştırmasında bu görüşü destekleyen sonuca ulaşmıştır. Mevzuat çerçevesinde yapılan değişiklikler, muhasebe programları ve uygulamaları ile teknolojik yenilikler, ulusal ve uluslararası standartlarda değişim, meslek ruhsatlarının alınması sürecindeki eğitimin zamanla yetersiz kalabileceği bilinmektedir. Ayrıca, mükellefler ve kamu idaresi daha nitelikli bilgi ve bu bilgiyi doğru kullanan kişileri çalışmalarında talep etmektedir. Mesleği icra eden meslek mensuplarının kendini sürekli güncel tutması ve mevzuat çalışması yaparak genel işleyişe hakim olması, bir tercih değil, zorunluluktur. Dolayısıyla; mesleği icra eden meslek mensuplarının hayat boyu öğrenme planı ve programına sadık kalmaları gerekmektedir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği, 2018 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bu yönetmelikle açıklanan, meslek mensuplarının etik değerler, kişisel gelişim, mesleki statü geliştirme vb. başlıklar içermesi, mesleki gelişim kapsamında son derece önemlidir.

Meslek mensuplarının ve vergi müfettişlerinin, ülkemizdeki vergi mevzuatının yapısı ve düzenlemelerin kapsamı ile değerlendirildiğinde, mutlak suretle kendisini sürekli bilgi

yönünden güncel tutmaya zorladığı, değişen ve gelişen mevzuata ayak uyduramayanların, meslek mensubu olsun veya vergi müfettişi olsun, yürüttükleri işlerde eksik iş yapmaları veya hatalı işlemlerde bulunmalarına neden olacağı gerçeği ortadadır.

Meslek mensuplarıyla birlikte vergi müfettişlerinin de mevzuat bakımından kendilerini sürekli geliştirmesi gerekmektedir. Mevzuattaki değişikliklerin ve uygulamalardaki güncel gelişmelerin takip edilmesi gerekmektedir. Ayrıca; meslek mensuplarının sadece mevzuatı takip etmekle kalmamaları, yapılan işlemlerde mevzuat hükümlerine uygun işlemler yapılması, muhasebe standartlarına ve diğer vergisel yükümlülüklerle uygun kayıtlar oluşturulması mesleği daha iyi ve kaliteli bir şekilde ifa etme açısından yerinde olacaktır.

Uzmanlar, meslek mensupları hakkında rapor düzenlenmesine neden olan durumlara istinaden yorum yaparken, durumun YMM'ler ve SMMM'ler yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca bazı uzmanlar ayrıma tabi tutulma işlemi yapılsa bile, hangi konuda en çok rapor yazıldığı veya hangi konuda en az rapor yazıldığı konusunda bilgi ve tecrübe sahibi olmadıklarını ifade etmişlerdir. Bazı uzmanlar, bizzat düzenledikleri raporlardan, tecrübelerinden ve çalışma süreçlerinde karşılaşılan diğer örneklerden hareketle konu hakkında yorumlarını dile getirmişlerdir. Araştırmada elde edilen veriler üzerinden, YMM'lerin;

- Mevzuatı bilmelerine ve kanunun emredici hükümlerine rağmen bunları önemsemedikleri,
- Mevzuatın ilgili maddelerinde yer alan “istisna”, “muafiyet” ve “indirim” başlıklarını bilmelerine rağmen; hesaplamalarda bunları dikkate almadan işlemleri yürüttükleri,
- Tam tasdik raporlarını olması gerektiği gibi kontrol etmedikleri,
- Haklarında düzenlenen rapor türünün büyük çoğunluğunun mali sorumluluk rapor türü olduğu,
- Mevzuatı bilmemeleri veya yapılan işlemlerdeki hatayı görmemeleri gibi bir durumun olmadığı,
- Açıkça, ortada olan şeyin mesleki kuralları görmezden gelerek ve mükellefin incelemeye sevk edilme olasılığının düşük ihtimal olarak değerlendirilmesi üzere kasten hatalı işlem yapıldığı söylenebilir.

YMM'lerin KDV iade işlemlerinde, özellikle yapılandırma kanun maddelerinde yer alan hükümlerin dikkate alınmayarak kasten mevzuata aykırı işlem yapmaları, YMM'ler hakkında en az karşılaşılan rapor konusunu ihtiva ettiği, bu konuya ilişkin düzenlenen rapor türünün de mali sorumluluk rapor türü olduğu uzmanlar tarafından açıklanmıştır.

SMMM'lerin;

- Tek düzen hesap planına aykırı muhasebe kayıtları yapmaları,
- Bilançoda “Aktif” ve “Pasif” dengesinin oluşturulması amacıyla muhasebe kayıtlarında uyarlamalar yapmaları,
- Sahte belge düzenleme kapsamında kasten suç işlemleri veya işlenmesine aracılık etmeleri,
- Hizmet verdikleri mükelleflerin sahte belge düzenleme işi yapmaları veya bu işlere iştiraki fark edilmesine rağmen meslek mensubunun olaya engel olmaması ve muhasebe hizmeti vermeye devam etmesi gerektiği hususlarının, haklarında düzenlenen raporların içerik bakımından en çok karşılaşılan hususlar olduğunu söylemek elde edilen veriler ışığında uygun ve yerinde olacaktır.

Bu nedenle, SMMM'ler hakkında düzenlenen rapor türlerinde farklılık olduğu söylenebilir. Tek düzen hesap planına aykırılık kapsamında disiplin sorumluluk rapor türü düzenlenirken, SMMM'lerin sahte belge düzenleme kapsamında hataları/kusurları olması halinde, haklarında disiplin sorumluluk raporu veya mali sorumluluk raporu veya bu rapor türlerinin her ikisi birden düzenlendiği söylenebilir.

Türkiye’de cezaların caydırıcı olmadığı ve meslek mensuplarının işledikleri suç konusu fiili, organizasyon kapsamında daha üst seviyeye taşımalarından çekince duymadıkları gerçeğiyle inceleme süreçlerinde de karşılaşılmaktadır. Uzmanlardan U3’ün ifadelerinde yer aldığı üzere; meslek mensubuna sorulan soruya cevap, “...*gerekçesinin sorulduğunda mükellefin inceleme kapsamına alınmasının düşük ihtimal olduğundan bahisle böyle bir işlemin yapıldığı*” olmuş; meslek mensupları, vergi inceleme oranlarının düşük olması durumuna istinaden çekince duymadan, kasten kanuna aykırı işlem tesis edebilmektedir. Kılıç ve Alataş (2022, ss.95-102) çalışmalarında yukarıdaki tespitleri destekleyen sonuçlara ulaşmışlardır. 2012-2021 yılları arasındaki 10 yıllık sürede, Türkiye’de vergi inceleme oranının en düşük olduğu yıl, %1,45 ile 2019 yılı; inceleme oranının en yüksek olduğu yıl, %2,90 ile 2013 yılı olmuştur. Açıkça görüldüğü üzere, 2012-2021 yılları arasında, yani 10 yıllık sürede inceleme oranı son derece düşüktür. Bu nedenle, vergi inceleme oranlarının artırılması; bununla birlikte mükelleflerin ve meslek mensuplarının vergiye uyum sürecinin artırılması, genel olarak da vatandaşların vergi bilinç seviyesinin artırılması hususlarının sorunların çözümüne katkı sağlayacağı kanaati oluşmuştur.

Uzmanların değişen ve gelişen teknoloji konusunda ortak görüşü teknolojik gelişmelerin ülkemizde çok güzel bir şekilde uygulandığı, bu uygulamaların gelişerek daha da artacağı, bu

gelişmelerin piyasada bulunan mükellefler, idare ve meslek mensubu olmak üzere tüm oyuncuların alışkanlıklarının değişimine yol açtığı görüşündedir. Değişen ve gelişen teknoloji ile birlikte meslek mensuplarının ve denetim yapan bireylerin çalışma koşullarının, görev tanımlarının değişeceği; mesleklerinde yeni alanlar ve uzmanlaşma getireceği, bazı uzmanlıklara ihtiyaç duyulacağı söylenebilir. Ayrıca; uzman yazılımcı desteği olmaksızın, elektronik uygulamalardan bağımsız bir çalışma şeklinin meslekte var olmayacağı, tüm oyuncuların, ister denetimi yapan olsun, ister denetlenen olsun, sürecin teknolojik gelişmeler konusunda bireyleri, yenilikleri takip etmeye zorlayacağı kanaati oluşmuştur.

Teknolojik gelişmelerin meslek mensubu, vergi müfettişi ve kamu idaresinin çalışma şeklini daha da değiştireceği ve geliştireceği söylenebilir. Bu uygulamalar ile tasarruf artacak; kağıt ortamından elektronik ortama tam geçiş süreci sağlanacaktır. Vatandaşlar tarafından vergi ödeme konusunda bir direnç olsa dahi, kayıt dışı ekonomi elektronik uygulamalar ile daha da azalacak ve kayıp kaçığın önlenmesi mümkün kılınacaktır. Vatandaşın da vergi ödemeye karşı direnci böylece azalacak ve verginin ödenmesine ilişkin gönüllü uyum sağlanacaktır.

Katılımcılar teknolojik uygulamaların Mali İdare tarafından kontrol amaçlı, yoğun bir şekilde kullanılmaya başladığını ifade etmişlerdir. U3 tarafından elektronik uygulamalarda Mali İdarenin fatura düzenlenmemesi tespitinden örnek vermiştir. 7 gün içinde düzenlenmeyen faturanın idarece tespiti neticesinde, düzenlenmeme nedenine ilişkin izahat yapılamaması halinde, mükelleflere ceza kesildiği belirtilmiştir. Teknolojik gelişmeler Mali İdarenin gücünü artırmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin bazı eski alışkanlıklarını terk etmeleri gerekmektedir. Tespitler artık son derece hızlı ve basit bir şekilde yapılmaktadır. Hata yapan mükellefin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına muhatap olmamaları için kurallara sıkı sıkıya bağlı olmaları gerekmektedir. Çanakçıoğlu (2021, s.119) çalışmasında bu görüşü destekler sonuca ulaşmıştır. Çanakçıoğlu'na göre, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) son 20 yılda Elektronik dönüşüm (E-dönüşüm) ve Elektronik Devlet (E-devlet) kapsamında yatırımlarını artırmış, vergi kaybının azaltılması yönünden başarılı çalışmalar gerçekleştirmiştir. Ancak; elektronik uygulamalar ile yasal mevzuatın henüz uyumsuz olduğu, bu konuda çalışmalar yapılması ve mevzuat değişikliğinin yapılması gerektiği sonucuna varmıştır. E-defter ve E-faturanın varlığı birçok kayıt dışı işlemi kaynağa önlediği çalışmasında belirtilmiştir.

Klasik vergi denetim uygulamaları kağıt ortamında defter ve belge üzerinden yapılırken yoğun emek-zaman harcanmaktaydı. Günümüzde elektronik uygulamalar üzerinden yapılan vergi denetimi son derece pratik ve kısa sürede denetimi mümkün kılmaktadır. Elektronik uygulamaların getirdiği kolaylık, gelir idaresinin de dikkatini çekmiş ve bu alanda çalışmaların

yoğunlaşmasını sağlamıştır. Kocamış ve Kekeç (2017, ss.280-281) çalışmalarında bu görüşü destekler şekilde; ilk olarak vergi incelemesine konu E-defter ve E-fatura işlemlerinin doğru ve eksiksiz çalışması ile birlikte zaman-emek tasarrufu sağlanacağı sonucuna varmışlardır.

Dijital muhasebe ve vergilendirme, E-defter ve E-fatura uygulamalarına geçiş, E-Vergi Dairesi olarak İnteraktif Vergi Dairesi adıyla internet üzerinden hizmet veren GİB ve VDK'nın uygulamaya koymuş olduğu “Elektronik Veri İbraz” (E-viz) uygulamaları ışıında;

- Eski uygulamalardan elektronik uygulamalara geçiş döneminde olunduğundan, ara dönemin “hibrit dönem” olarak adlandırılabilceğı ve bu dönemim sorunlarının kendine has çözümleri olacağı,
- Yapılan değışiklik ve yeniliklerle teknolojik alt yapıların uyum sağlanması sürecine kadar bazı aksaklıklar yaşansa da zamanla sistemin düzgün işleyeceğı,
- Dijital uygulamalara geçiş sürecinde, mükellef ölçeklerinin farklı olması nedeniyle uyum sürecini yakalamadaki hızların farklı olduğı; dolayısıyla Mali İdarenin bunu dikkate alarak süreci yönetmesi ve yapılan işlemlerin cezalandırma aracı olarak uygulanmamasına dikkat edilmesi gerektiğı,
- Yapılan dijital uygulama yenilikleri ile mükelleflerin veya meslek mensuplarının VDK'ya veya vergi dairelerine her bir işlem için gitmelerine gerek kalmadığı, elektronik uygulamalar aracılığıyla dijital platformdan yazışmaların yapıldığı ve dilekçe gönderildiğı, belge ibrazında bulunulduğı; bütün bu sürecin de işlemleri ve çalışma sürecini kolaylaştırarak emek-zaman tasarrufu sağlandığı,
- E-defter ve E-fatura uygulamalarının veri saklamayı kolaylaştırdığı, bu belgelerin kaybolma riskini azalttığı; ayrıca, ibraz ödevinin yerine getirilmesi sürecini de kolaylaştırdığı,
- E-defter ve E-fatura uygulamalarının, vergi inceleme süreçlerinde tespit işlemlerini kolaylaştırdığı, programlar aracılığıyla faturaların defter içerikleriyle kolayca karşılaştırıldığı ve tüm detayların görülebildiğı; neticeten yapılan bir hata veya usulsüzlük varsa, kolayca tespit edildiğı, tüm bu süreçlerin de VUK madde 160/A ve 359 maddeleri kapsamında değerlendirmeye karara varıldığı,
- Dijital uygulamalar ile mükelleflerin birbiri ile ilişkileri, mükellefe hizmet veren meslek mensuplarının muhasebecileri ile ilişkileri hızlı bir şekilde tespit olunduğı; haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler ile ilişki halinde olunması veya organizasyon kapsamında bir işleyiş tespiti halinde cezai yaptırım uygulanacağı veya vergi incelemesine gidileceğı,

- Dijital uygulamalara tamamen geçiş ile meslek mensuplarının iş ve işlemlerinin daha da kolaylaşacağı, angarya niteliğinde işlerin azalacağıdır.

Yukarıda belirtilen tüm hususlar topluca değerlendirildiğinde, gerek mükelleflerin gerekse meslek mensuplarının, dijital uygulamalar ile vergi mevzuatına aykırı işlemlerinin kolay bir şekilde tespit olunduğu ve bunlara ilişkin yaptırımların hızlı bir şekilde alındığı, bu nedenle olumsuz nitelik taşıyan eski uygulamalardan ve alışkanlıklardan vazgeçilmesi gerektiği söylenebilir.

Uzmanların genel görüşü eğitim, kurs ve diğer programlar ile meslek mensupları hakkında düzenlenen rapor sayısının azaltılabileceği yönündedir. Bu sebeple;

- Mesleğin huzursuzluk üzerine kurulu olduğu ve sürekli bir değişiklik veya yenilik olması nedeniyle planlı, sürekli, güncel takibinin yapılması ve kişisel gelişimin sağlanması,
- Meslek mensuplarının hepsinin her an yeni bir değişiklik olacakmış gibi mevzuatı takip etmesi,
- Yeniliklere açık olunması,
- YMM'lerin tasdik konusunda sorumluluklarının ve çalışmalarının yoğun olmasından hareketle, bu alanda emek-zaman dengesini kurmaya özen göstermeleri,
- SMMM'lerin iş yükünün çok fazla ve hizmet koşullarının çok ağır yükümlölük getirmesinden dolayı, emek-zaman dengesini kurmaya özen göstermeleri gerekmektedir.

Meslek mensupları faaliyetlerini yürütürken; denetlenebilirlik kapasitesine uygun işler alması, çalışma performans ve programına uygun hareket ederek iş alması veya işlemden bulunması ve kapasitesine uygun ve yeterli sayıda mükellefe hizmet vermesi gerekmektedir. Ayrıca; işlerini ve işlemlerini kontrol etmeleri ve bizzat işin başında değillerse ve personel işi yürüttüyse, beyanname imzalanmadan önce genel kontrolleri mutlaka yapmaları yerinde olacaktır.

Meslek mensupları hakkında düzenlenen rapor sayılarının azaltılması için bazı konulara dikkat edilmesi gerekmektedir. İdarenin meslek mensubuna bakış açısını değiştirmesi ve yorum farkı olan konularda, müfettişlerin meslek mensubu ile bilgi alış-verişinde bulunması ve konuyu geniş bir çerçevede değerlendirmesi öncelikli olmalıdır. VDK tarafından bazı uygulamaların hayata geçirilerek yorum farkına istinaden, somut veriye dayanmadan ve genel ifadelerle müfettişler tarafından rapor düzenlenmemesi sağlanmalıdır. Meslek mensupları, mevzuatın emredici hükümlerine dikkate etmeli; indirim, istisna ve muafiyet konuları ile VUK değerleme hükümleri ve amortisman hesaplamalarına dikkat etmelidir. Meslek mensuplarının tek düzen

hesap planı kurallarına uygun işlemde bulunmaları ve mükelleflere bunu anlatmaları; kişisel gelişim konusunda kaliteli eğitim, kurs, seminer vb. katılmaları gerekmektedir.

Meslek mensupları, tahsilatlarının güvence altına alınmasıyla, mükelleflerle ilişkilerin daha sağlıklı ilerleyeceği söylenebilir. Maddi sıkıntılarının giderilmesi sağlanması neticesinde, daha rahat ve daha fazla sayıda yetişmiş personel istihdam edilebilmeleri sağlanabilir. Mükelleflerden, hizmet karşılığı alacaklarının, devlet tarafından güvence altına alınması ve devlet aracılığıyla tahsilatın yapılması, meslek mensuplarının en büyük sorunlarından birine çözüme kavuşturacaktır.

Uzmanların bazıları, çok sayıda meslek mensubu olmasıyla rekabetin çok fazla olduğu, bu rekabetin de mükellefler tarafından bir tehdit aracı olarak kullanıldığını belirtmişlerdir. Ayrıca, kamu görevlisi olarak meslek kanununda tanımlama yapılmış olmasına rağmen, uygulamada bunun kabul görmediği ve özel veya kamu kurumlarıyla yapılan işlemlerde zorluk yaşadıkları belirtilmiştir.

Tüm kurum ve kuruluşların, mükelleflerin meslek mensuplarından bir talebi olduğu ve mesleğin angarya niteliğindeki taleplerle sağlıklı yürütülemediği uzmanlar tarafından vurgulanmıştır. SGK, gümrük mevzuatı ve diğer mevzuatlar ile, meslek mensuplarının asıl sorumlu olması gereken vergi mevzuatının birlikte yürütülmemesi gerekir. Meslek mensuplarının çalışmalarında kendilerine yardımcı olmaları üzere, alanlarında uzman; SGK uzmanı, gümrük uzmanı gibi kendilerine gerçek anlamda yardımcı olabilecek ve iş yükünü azaltabilecek profesyonel çalışma arkadaşlarına yer vermeleri son derece önemlidir.

Uzmanlar, Türkiye’de meslek mensuplarının çok yoğun iş yükü ile karşı karşıya bırakıldığını belirtmişlerdir. Yurtdışı ülkeler ile kıyaslama yapıldığında, ülkemizde iş yükünün ağır olması, yurtdışında olduğu gibi meslek mensuplarının “kamu görevlisi” statüsünde olmalarına rağmen, algının bu yönde olmaması durumunun meslek mensuplarının zor olan işini daha da zorlaştırdığını belirtmişlerdir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının kendi işlerini yürütürken kendi organizasyonlarını kurmaları; kapasitesi oranında işçi/personel çalıştırarak kaliteli hizmet verebileceği sayıda mükellefe/müşteriye hizmet vermeleri, çalışmalarının kalitesini ve verimini artıracaktır.

Türkiye’de bazı sorunların ve bu sorunlardan kaynaklanan hataların sadece meslek mensuplarından kaynaklanmadığı ifade edilmiştir. Kayıt dışılık konusu bunların en önemlilerinden birisidir. Yurtiçi ve yurtdışı kaynaklara göre kayıt dışılığın ülkemizde %25-%30 aralığında olduğundan bahsedilmiştir. Meslek mensupları, verginin doğru ödenmesine aracılık

eden kamu görevlileridir. Etik kurallara uygun hareket etmek hem meslek ahlakı hem de yasal mevzuat gereğidir. Dolayısıyla; meslek mensuplarının konuya hassas yaklaşması gerekmektedir. Kayıt dışı işlemlerin azaltılması ve vergi sistemindeki kusurların meslek mensupları aracılığıyla giderilebilmesi için meslek mensuplarının etik kurallara uygun ve ahlaki ilkeler çerçevesinde görevlerini ifa etmeleri gerekmektedir.

Uzmanlardan U1 haricinde hepsi, meslek mensupları hakkında VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, meslek mensuplarının meslekten uzaklaştırılması veya doğrudan meslekten ihraç edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. U1 hem müfettiş hem denetçi hem de bir avukat gözüyle durumu ele alarak doğrudan meslekten ihraç edilmesi gerektiğini savunmuştur. U1, VUK maddelerinin genelinde en ağır cezanın VUK madde 359. Madde kapsamında yer aldığını; maddenin konusu itibarıyla işlenen fiilin suç konusu teşkil ettiğini; dolayısıyla, ceza yaptırımının da caydırıcı nitelikte olması gerektiğini ifade etmiştir. Bayraklı (2017) çalışmasında bu görüşü destekler sonuca ulaşmıştır. Bayraklı’ya göre, kaçakçılık suçuna katılma yaptırımı, fail sıfatı ile katılması durumunda Türk Ceza Kanunu (TCK) kapsamında cezalandırma yoluna gidilir. VUK madde 359 kapsamında; maddenin “a” fıkrası ile ceza 18 ay – 3 yıl kadar hapis, “b” fıkrası 3-5 yıl kadar hapis, “c” fıkrası 2-5 yıl hapis cezası ile failin cezalandırılacağı kanun metninde belirtilmiştir (08//04/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 4.maddesi kapsamında (a) fıkrasında yer alan “üç” ibaresi “beş” şeklinde, (b), (c) fıkralarında yer alan “beş” ibareleri “sekiz” şeklinde değiştirilmiştir). Bayraklı’nın çalışmasından sonra 2021 yılında mevzuatta yer alan VUK 359/ç maddesi 3-8 yıla kadar hapis, VUK 359/d maddesi 3-8 yıla kadar hapis ile failin cezalandırılacağı kanun metninde belirtilmiştir.

Çalışmada uzman U5, Resmî Gazete ile yayımlanan metinlerde, 11-12 yıl süreyle meslekten menedilen meslek mensuplarının bulunduğunu, idarenin bu tutumunun, meslek mensupları camiasında etki yarattığını, “whatsapp” mesaj uygulamaları ve çeşitli platformlarda bu konularda, konu başlıkları oluşturularak yorumlar yapıldığını ifade etmiştir. Dolayısıyla, meslek mensupları hakkında VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, kusurun ağırlık derecesine göre, meslek mensuplarının meslekten uzaklaştırılması veya doğrudan meslekten ihraç edilmesi uygun ve yerinde olacaktır.

Uzmanların büyük çoğunluğu SMMM ve YMM olarak görev yapan meslek mensuplarının; sayısal farklılıkları, görevleri arasındaki farklar, muhatap olunan mükellef ölçekleri farklılıkları ile sorumlu oldukları mevzuat farklılığı hususunda açıklamalarda bulunmuşlardır. Bu etkenleri dikkate alarak, aralarında ayrıma gidilerek en fazla ya da en az rapor düzenlenen grup olarak

değerlendirmenin hatalı değerlendirme olacağını ifade etmişlerdir. YMM ruhsatının alınabilmesi için yaklaşık 16-17 yıl meslekte bir süre geçirildiği, yoğun bir mevzuat çalışması yaptıkları ve sınava hazırlık sürecinde çok çeşitli kanunları detaylıca çalışarak hazırlandıkları, sınav aşamalarının da oldukça zahmetli olduğu; dolayısıyla bu ruhsatnameyi alan kişilerin kolay kolay olumsuz işlemlere taraf olmayacağı ifade edilmiştir. SMMM'lerin nispeten kolay sınavlardan sonra ruhsat aldığı, 3 yıl çalışma dönemi sonrasında sınava girme haklarının olduğu, haklarında çok sayıda olumsuz değerlendirme yapılsa da meslekte çalışmaya devam ettikleri için ve cezai yaptırımın olmaması veya olsa dahi verilen cezaların caydırıcı olmaması nedeniyle SMMM'lerin genel kurallara riayet etmedikleri belirtilmiştir. YMM ruhsat hak sahibi olunması bakımından uzun bir çalışma dönemi ve katı bir sınav sürecinin tamamlanması, SMMM ruhsat hak sahibi olunması için nispeten daha kısa süre ve zorlayıcı olmayan bir sınavla sürecin tamamlanması sağlanmaktadır. Bu nedenle, YMM'lerin disiplin kuralları ve mali sorumluluk yönünden sorumsuz davranmadığı; YMM'lerin aldıkları eğitim kalitesi ile sınav süreci ve meslekte geçirdikleri süre dikkate alındığında sorumsuzlukları tespit olunursa, ortada bir kasıt unsuru söz konusu olduğu söylenebilir.

Meslek mensuplarının ruhsat hak sahibi olmaları bakımından aralarında oldukça fazla sayıda, 12-13 yıl fark olması; mesleki açıdan birbirinden farklı işler yapmaları ve özellikle sayısal olarak iki meslek mensubu arasında 5000-100.000 gibi oldukça fark sayıda meslek mensubunun fiilen görev alması ve kıyaslama açısından bariz eşitsizlik oluşması nedeniyle, YMM ve SMMM meslekleri arasında farkın ölçülmesi bilimsel açıdan doğru değildir.

Mali İdarenin ve VDK'nın her yıl vatandaşa, mükellefe ve meslek mensubuna ulaşacak ve duyurulacak şekilde rapor yayınlaması gerekmektedir. Rapor içeriğinin eleştiri konuları, en sık yapılan hatalar, dikkat edilmesi gereken hususlar, idarenin beklentileri, mükellef veya vatandaşın eleştiri konularındaki yükümlülükleri, meslek mensubunun dikkat etmesi gereken hususlar ve Mali İdarenin beklentileri ile önerileri olması beklenen ve olması gerektirir.

Meslek mensupları hakkında defalarca ceza verilmiş olmasına rağmen mesleğe devam etmeleri olumsuz bir durumdur. Meslekten uzaklaştırma işlemi sonrasında, uzaklaştırma süresi tamamlandıktan sonra geri dönüş üzere yine aynı hatalar ve kasıtlı işlemlerin yapılmaya devam edilmesi, diğer meslek mensupları nezdinde caydırıcı etkiyi ortadan kaldırmaktadır. Meslek mensupları, cezasızlığın bir ödül olarak görüldüğünü düşünmekte ve ceza olmayacağı veya ceza olsa bile mesleği yapmaya devam edebileceği düşüncesiyle hata ve kusurlarını düzeltme yoluna gitmeme yolunu tercih etmektedirler. Ceza alınsa dahi etkili bir yaptırım olmaması ve ruhsat

kullanım hakkının kaybedilmediği veya kaybedilmeyeceği düşüncesi, meslek mensuplarının hatalarında/kusurlarında düzeltme yoluna gitmemelerine neden olmaktadır.

Aynı zamanda meslek mensuplarının stresten uzak bir şekilde rahat çalışma alanı sahibi olmasına yardımcı olunması konusunda iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Uzmanların bir kısmı mesleğin stres odaklı meslek olduğu, sürekli değişen mevzuat ve yoğun iş temposu takibinin doğal bir sonucu stresin azaltılamayacağı; ancak bununla başa çıkılabileceği ifade edilmiştir. Uzmanların diğer kısmı, kapasite oranında mükellefe hizmet verilmesi, yeterli mevzuat bilgisinin ve takibinin peşinde olunması ve yeteri kadar profesyonel bir ekiple çalışılması neticesinde, sistemin işleyeceğini ve doğal olarak stresli bir ortamın oluşmayacağını ifade etmişlerdir.

Uzmanlardan bir kısmı, meslek mensuplarının, incelemelerin her aşamasında müfettişler ile iletişim halinde olması gerektiğini, talep edilen bilgi ve belgelerin eksiksiz sağlanması gerektiğini; olumsuz tespit yapılması halinde müfettişle iletişime geçerek ve bizzat görüşme sağlanarak izahat yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının gerek idareyle, gerekse müfettişlerle iletişim halinde olmaları, olumsuz tespit bilgisi edindiklerinde mutlaka savunma yapmaları,izahat konusunda detaylı bilgi akışını sağlamaları ve olayı takip etmeleri faydalarına olacaktır.

Uzmanların bir kısmı, meslek mensuplarının çeşitli üniversite, özel sektör kurumları, finans kuruluşlarından veya akademik üyelerden, hatta başka bir meslek mensubundan eğitim aldıklarını ifade etmişlerdir. Böyle bir uygulamanın sağlıklı olmadığını, sınırlı bilgi ve birikime sahip veya teknik bilgiden ve mevzuat bilgisinden yoksun; vergi idaresi uygulamalarına hakim olmayan kurum ve kişilerden seminer, toplantı, kurs, vb. bir isim altında eğitim almamaları gerektiği belirtilmiştir.



6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu bölümde, araştırma sürecinde elde edilen sonuçlara, literatürde yer alan çalışmaların, araştırmada yer alan bulgularla karşılaştırılması ve araştırma bulgularından hareketle geliştirilen önerilere yer verilmiştir. Bu araştırma ile amaçlanan;

- Meslek mensupları hakkında vergi müfettişleri tarafından nasıl daha az rapor tanzim edilebileceğinin,
- Mükellef ve meslek mensupları arasındaki ilişkilerde hizmet devamlılığının mevzuata uygunluğunun nasıl sağlanacağına,
- Vergi müfettişlerinin çalışmalarında fazladan rapor düzenlemelerinin önüne geçilmesi ve zaman-emek-yazışma israfının önüne geçilmesi için yapılması gerekenlerin belirlenmesidir.

Aşağıda sırasıyla araştırma sonuçlarına ve bu sonuçlar kapsamında önerilere yer verilmiştir. Beş tema ve bu temaların kodları kapsamındaki bulgulardan hareketle varılan sonuçlar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

- Birinci tema olan “Meslek Mensupları Eksiklikleri” çerçevesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Vergi müfettişleri inceleme sürecinde meslek mensupları ile iletişime açık olmalı, raporların düzenlenmesi aşamasında yargı süreci de değerlendirilmelidir. Mevzuata uygun ve somut veriler ışığında incelemenin tamamlanması gerekmektedir. Müfettişlerin düzenledikleri raporlar genel ifadelerle dayanmamalı, mevzuat hükümlerine ve somut verilere dayanmalıdır. Vergi müfettişlerinin disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporları düzenledikleri aşamada mükellefler ile meslek mensuplarının birlikte, ortak hareket ettikleri düşüncesi çok yaygındır. Genel ifadelerle ve olayın iç yüzüne inilmeden ve inceleme sürecinde somut veriye dayanmadan kanaat üzere rapor düzenlenmemelidir. Müfettişlerin, meslek mensuplarına yaklaşım formatı belirlemediği, idarenin de bu alanda son zamanlarda Yönergeler ile çalışma yapmış olmasına rağmen durumun yetersiz olduğu, idarenin meslek mensuplarına rapor düzenlenmesi konusunda müfettişlerin nelere dikkat etmeleri gerektiği ve nelerin eleştiri konusu yapılacağına meslek mensuplarına duyurulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Meslek mensupları arasında oldukça rekabet bulunmakta ve mükellef, yani müşteriye kaçırmama telaşı olmaktadır. Bu durum da meslek mensuplarının çok sayıda mükellefe hizmet vermesiyle sonuçlanmakta; neticeten kalitesiz hizmet verilmesine neden olmaktadır. Küçük illerde görev yapan meslek mensupları Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan

standartlara dahi uymadan iş yürütmektedir. Yasal defter ve belge kayıtlarında mevzuat hükümlerine uygun hareket edilmemekte, bu nedenle meslek mensupları hakkında düzenlenen rapor sayısı artmaktadır. Para tahsilatının mükelleflerden yapılması, meslek mensupları ile mükellefler arasında doğal bir uzlaşma kapısı aralamakta, her iki taraf da çıkarını korumak için hatalar, varlığı bilinmesine rağmen, görmezden gelinmektedir. Bu da müfettişlerce düzenlenen rapor sayısını artırmaktadır. Meslek mensuplarının mükelleflerin yaptığı işlemleri fark ettikleri, ancak mali kaygılar nedeniyle, mükelleflerin diğer meslek mensupları ile çalışmaya devam etmeleri endişesiyle, bilerek ve kasten hatalara göz yumdukları, sonuç olarak meslek mensuplarının mali kaygılarının etik değerler önüne geçtiği sonucuna varılmıştır.

Küçük illerde görev yapan meslek mensupları büyük illerde görev yapanlara nazaran daha şanslı konumdadır. Meslek mensupları arasında piyasa koşullarından hareketle yoğun rekabet bulunmakta ve az meslek mensubunun bulunduğu ortamda rekabet olmadığından meslek mensubu mükellef karşısında daha dirençli olmakta, tersi durumda mükellefler rekabet ortamını fırsat bilerek meslek mensuplarına yön vermekte veya yön vermeye çalışmaktadırlar. Mükelleflerin bazı usulsüz konularda ısrarcı davrandıkları, ısrar edilen konunun mevzuata tamamen aykırı olduğu meslek mensuplarınca bilindiği, ancak ekonomik gerekçelerle, yani ücret tahsilatının geç yapılması veya hiç yapılmaması endişesiyle veya diğer meslek mensupları arasındaki yoğun rekabet nedeniyle müşteri/mükellef kaybı yaşamamak uğruna, usulsüz işlemlerin kayıtlarının yapıldığı gerçeği ortadadır. Meslek mensupları; muhasebe geçmişli olmayan, ofis elemanı veya çaycı vb. görevlendirmeler adı altında vasıfsız personel işe almakta, meslek ile ilgili olmayan 3. kişilere iş yaptırmaktadır. Herhangi bir mevzuat okuması yapmayan, mevzuat eğitimi veya başkaca bir mesleki eğitim almayan kişilere iş yaptırılması veya meslek mensubunun meslek ruhsatını 3. kişilere kiralayarak işin başında durmaksızın, muhasebe işlemlerinin 3. kişilere yaptırılması, meslek mensupları hakkında düzenlenen rapor sayılarının artmasına neden olmaktadır.

Denetim mesleği “sıfır hata” üzerine inşa edilemeyeceğinden hareketle, hata payına her zaman yer verilmesi; hataların en az seviyeye indirilmesi için çalışmalar yapılması gerekmektedir. Meslek, hataya açık bir meslek olup, hataların en az seviyeye indirilmesi için meslek mensuplarının gerekli önlemleri alarak kişisel gelişimlerine ve mesleki kariyerlerine katkı yapmaları gerekmektedir. SMMM ve YMM bakımından, kendi içlerinde değerlendirme yapıldığında SMMM’lerin hakkında çoğunlukla disiplin raporu düzenlendiği, YMM’ler hakkında çoğunlukla mali sorumluluk raporu düzenlendiği görülmektedir. SMMM’lerin hata yapsa dahi cezai yaptırımının caydırıcı olmaması ve ruhsat hak sahibi olarak iş yapmaya devam

etmeleri nedeniyle sorumsuz davranmaya devam ettikleri ve gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmedikleri sonucuna varılmıştır.

Disiplin raporları, mali sorumluluk raporundan daha fazla düzenlenmektedir. Disiplin sorumluluk raporlarında mesleki hataların ön plana çıkarken, mali sorumluluk raporlarında kasıt unsurunun ön plana çıktığı görülmektedir. Meslek odaları, meslek mensuplarına disiplin cezası vermesi sürecini kötü yönetmektedirler. Meslek mensuplarına karşı koruyucu/korumacı yaklaşım sergilenmesine yönelik adımlar atılması, bu gelişmeler ışığında meslek mensuplarının ceza almamaları ve ilerleyen süreçlerde de ceza almayacakları düşüncesiyle hareket etmeleri neticesinde meslekte gerekli dikkat ve özen yükümlülüğünün gösterilmemesi ortaya çıkmaktadır.

Meslek mensupları hakkında düzenlenen raporlarda en çok eleştiri konusu yapılan hususlar; sahte belge düzenleme kapsamında kasten suç işlemeleri veya işlenmesine aracılık etmeleri, hizmet verdikleri mükelleflerin sahte belge düzenleme işi yapmaları veya bu işlere iştiraki fark edilmesine rağmen meslek mensubunun olaya engel olmaması ve muhasebe hizmeti vermeye devam etmeleridir. Bu durum meslek mensuplarının eksikliklerini gözler önüne sermektedir. Meslek mensupları meslek kanunları ve diğer yasal mevzuat çerçevesinde, konusu suç teşkil eden olayların tespiti halinde Mali İdareyi bilgilendirmeli ve derhal ilgili mükellef ile hizmet akdini tek taraflı olarak sonlandırmalıdır. Bu hususlara dikkat edilmemesi nedeniyle raporlarda en çok eleştiri konusu yapılan konular ve düzenlenen rapor türü; “tek düzen hesap planına aykırılık” kapsamında disiplin sorumluluk rapor türü ve “sahte belge düzenleme” kapsamında disiplin sorumluluk rapor türü veya mali sorumluluk rapor türü veya bunların her ikisidir.

Meslek mensupları faaliyetlerini yürütürken, denetlenebilirlik kapasitesine uygun işler almalı, çalışma performans ve programına uygun hareket ederek iş almalı veya işlemde bulunmalı, kapasitesine uygun ve yeterli sayıda mükellefe hizmet vermelidir. Bu, mesleki hizmet kalitesini artıracaktır. Bununla birlikte işlerin ve işlemlerin kontrol edilmesi, meslek mensubu bizzat işin başında değilse ve personel işi yürüttüyse, beyanname imzalanmadan önce genel kontrollerin mutlaka yapılması hataların azalmasını sağlayacaktır.

- İkinci tema olan “Yasal Düzenlemelere Uyum” çerçevesinde konu ele alındığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Mevzuatın çok geniş kapsamlı olması; bununla birlikte kanunda yer alan düzenlemelerin tebliğ, yönetmelik, sirküler vb. normlar hiyerarşisi altında yer alan düzenlemeler ile detaylandırılması ve açıklanmaya çalışılması karmaşıklığa neden olmaktadır. Bu sebeple

mevzuatta sadeleşmeye gidilmesi gerekmektedir. Ayrıca; meslekte uzmanlaşma olmaması gerek idarenin gerekse mükelleflerin meslek mensuplarından çok fazla iş talebinde bulunmaları ve bu taleplerin büyük çoğunluğunun angarya niteliğinde talepler olması durumlarının da rapor sayısının artmasına neden olduğu sonucuna varılmıştır.

Meslek odalarında disiplin kurullarında görev alan kişilerin sorumlulukları önem arz etmektedir. Meslek mensuplarının, ceza almadan faaliyetlerini yürütmelerinin sağlanması için mevzuattaki kurallar bütününe riayet etmeleri ve meslek odalarının da meslek mensupları hakkında uygulanması gereken yaptırımları taviz verilmeden uygulaması ve cezaların caydırıcılığının sağlanması gerekmektedir. Meslek odalarınca yapılan incelemelerde, meslek mensubunun hizmet verdiği mükelleflerin çoğu hakkında VUK madde 359 kapsamında işlem tesis edildiğinin tespiti halinde, meslek mensubunun kusurlu olduğu gerçeğinin irdelenmesi yerinde olacaktır. Bu tip meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine kısıtlama getirilmesinin değerlendirilmesi ve gereği, diğer meslek mensuplarının dikkatini çekeceği gibi işini dürüst yapan meslek mensuplarının da korunmasına fayda sağlayacak ve mesleki kaliteyi artıracaktır. VUK madde 359 kapsamında ceza alan meslek mensubunun cezasının kesinleşmesi halinde, caydırıcı olması için mükellefler ve diğer meslek mensuplarının durumu bileceği şekilde duyuru yapılması yerinde olacaktır.

Meslek mensupları sadece mevzuatı takip etmekle kalmamalı, yapılan işlemlerde mevzuat hükümlerine uygun işlemler yapmalı, muhasebe standartlarına ve diğer vergisel yükümlülöklere uygun kayıtlar oluşturmmalıdır. SMMM'ler; tek düzen hesap planına aykırı muhasebe kayıtlar yapmamalı, bilançoda "Aktif" ve "Pasif" dengesinin oluşturulması amacıyla muhasebe kayıtlarında uyarlamalar yapmamalıdır.

YMM ruhsat hak sahibi olunması bakımından uzun bir çalışma dönemi ve katı bir sınav sürecinin tamamlanması gerekmektedir. SMMM ruhsat hak sahibi olunması için nispeten daha kısa süre ve zorlayıcı olmayan bir sınav süreci yeterlidir. Bu süreçlerin kıyaslaması ve ruhsat hak sahibi olunması sürecindeki eğitim-emek-zaman kıyaslaması yapıldığında, YMM'lerin disiplin kuralları ve mali sorumluluk yönünden sorumsuz davranmadığı; ortada mevzuata açıkça aykırı bir konu ve sorumsuzluk varsa, kasıt unsuru söz konusu olduğu sonucuna varılmıştır.

- Üçüncü tema olan "Mesleki Yetkinliklerin Geliştirilmesi" çerçevesinde konu ele alındığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Meslek mensuplarının ve vergi müfettişlerinin, ülkemizdeki vergi mevzuatının yapısı ve düzenlemelerin kapsamı ile değerlendirildiğinde, mutlak suretle kendilerini sürekli bilgi yönünden güncel tutmaya zorladığı bir gerçektir. Değişen ve gelişen mevzuata ayak uyduramayanların, meslek mensubu olsun veya vergi müfettişi olsun, yürüttükleri işlerde eksik iş yapmaları veya hatalı işlemlerde bulunmalarına neden olacağı ortadadır. Meslek mensuplarıyla birlikte vergi müfettişleri de mevzuat bakımından kendilerini sürekli geliştirmeli, mevzuattaki değişiklikleri ve uygulamalardaki güncel gelişmeleri takip etmelidir.

Araştırmada YMM’lerin, mevzuatı bilmelerine ve kanunda emredici hükümlerine rağmen bunları önemsemedikleri, mevzuatın ilgili maddelerinde yer alan “istisna”, “muafiyet” ve “indirim” başlıklarını bilmelerine rağmen hesaplamalarda bunları dikkate almadan işlemleri yürüttükleri ve özetle mevzuat hükümlerine uygun hareket etmedikleri belirlenmiştir. Bununla birlikte; tam tasdik raporlarını olması gerektiği gibi kontrol etmedikleri bilgisi edinilmiştir. Yapılan işlemlerin kasıtlı olması ve mevzuat hükümlerine açıkça aykırı durum teşkil etmesi nedeniyle YMM’ler hakkında düzenlenen raporların büyük çoğunluğunun mali sorumluluk rapor türü olduğu bilgisi edinilmiştir. Bu durum, YMM’lerin mevzuatı bilmemeleri veya yapılan işlemlerdeki hatayı görmemeleri gibi bir durumdan kaynaklanmamakta, kasten mevzuata aykırı işlem tesis edilmesinden kaynaklanmaktadır. YMM’ler açıkça, ortada olan şeyin, mükellefin incelemeye sevk edilme olasılığının düşük ihtimal olarak değerlendirilmesi üzere kasten hatalı işlem yapmaları bu duruma neden olmaktadır. YMM’ler KDV iade işlemlerinde, özellikle yapılandırma kanun maddelerinde yer alan hükümleri dikkate almayarak kasten mevzuata aykırı işlem yapmaktadır.

Uzmanların genel görüşü eğitim, kurs ve diğer programlar ile meslek mensupları hakkında düzenlenen rapor sayısının azaltılabileceği yönündedir. Bu sebeple planlı, sürekli, güncel takibin yapılması ve kişisel gelişimin sağlanması; meslek mensuplarının hepsinin her an yeni bir değişiklik olacaktış gibi mevzuatı takip etmesi ve yeniliklere açık olması kişisel verimlilik ve mesleki gelişim açısından önem arz etmektedir.

- Dördüncü tema olan “Teknolojik Gelişmelerin Vergi Uygulamalarına Etkisi” çerçevesinde konu ele alındığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Değişen ve gelişen teknoloji ile birlikte meslek mensuplarının ve denetim yapan bireylerin çalışma koşulları, görev tanımlarının değişeceği açıkça ortadadır. Meslekte yeni alanlar oluşacak ve bu yeni alanlarda uzmanlaşmaya ihtiyaç duyulacaktır. Uzman yazılımcı deşteği olmaksızın, elektronik uygulamalardan bağımsız bir çalışma şeklinin meslekte var olmayacağı,

tüm oyuncuların, ister denetimi yapan olsun, ister denetlenen olsun sürecin teknolojik gelişmeler konusunda, bireyleri yenilikleri takip etmeye zorlayacağı sonucuna varılmıştır.

Teknolojik gelişmeler meslek mensubu, vergi müfettişi ve kamu idaresinin çalışma şeklini daha da değiştirecek ve geliştirecektir. Kağıt ortamından elektronik ortama tam geçiş süreci ile tasarruf artacaktır. Vatandaşlar tarafından vergi ödeme konusunda bir direnç olsa dahi, kayıt dışılığın elektronik uygulamalarla azaltılmasıyla bu direnç kırılacak ve kayıp kaçığın önüne geçilecektir. Vatandaşın da vergi ödemeye karşı direncinin azalacağını söylemek, elektronik uygulamaların gelişmesi ve yaygın/yoğun kullanımı ile hiç de yanlış olmayacaktır.

Dijital muhasebe ve vergilendirme, e-defter ve e-fatura uygulamalarına geçiş, e-vergi dairesi olarak interaktif vergi dairesi adıyla internet üzerinden hizmet veren GİB ve VDK'nın uygulamaya koymuş olduğu “Elektronik Veri İbraz” (E-viz) uygulamaları ışıında bazı konuları da ele almak gerekmektedir. Elektronik uygulamalara geçiş sürecinde, ara dönemin “hibrit dönem” olarak adlandırılabilceğı ve bu dönemin sorunlarının kendine has çözümleri olacağı söylenebilir. Yapılan değışiklik ve yeniliklerle teknolojik alt yapıların uyum sağlanması sürecine kadar bazı aksaklıklar yaşansa da zamanla sistem düzgün işleyecektir. Yapılan dijital uygulama yenilikleri ile mükelleflerin veya meslek mensuplarının VDK'ya veya vergi dairelerine her bir işlem için gitmelerine gerek kalmamıştır. Elektronik uygulamalar aracılığıyla dijital platformdan yazışmaların yapıldığı ve dilekçe gönderildiğı, belge ibrazında bulunulduğu, bütün bu sürecin de işlemleri ve çalışma sürecini kolaylaştırarak emek-zaman tasarrufu sağlandığı açıkça ortadadır. E-defter ve e-fatura uygulamaları veri saklamayı kolaylaştırmaktadır. Belgelerin kaybolma riski azalmakta, ibraz ödevinin yerine getirilmesi süreci de kolaylaşmaktadır. E-defter ve e-fatura uygulamaları, vergi incelemelerinde tespit işlemlerini kolaylaştırmakta, faturalar defter içerikleriyle ve tüm detaylarıyla kolayca karşılaştırılarak süreç yürütölmektedir. Neticeten, yapılan bir hata veya usulsüzlük varsa kolayca tespit edilmekte, VUK madde 160/A ve 359 maddeleri kapsamında değerdendirmeyle karara varılmaktadır. Dijital uygulamalar ile mükelleflerin birbiri ile ilişkileri, mükellefe hizmet veren meslek mensuplarının muhasebecileri ile ilişkileri hızlı bir şekilde tespit edilmektedir. Haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler ile ilişki halinde olunması veya organizasyon kapsamında bir işleyiş tespiti halinde cezai yaptırım uygulanacağı veya vergi incelemesine gidileceğı söylenebilir. Dijital uygulamalara tamamen geçiş ile meslek mensuplarının iş ve işlemlerinin daha da kolaylaşacağı, angarya niteliğinde işlerin azalacağı açıktır. Gerek mükelleflerin gerekse meslek mensuplarının, dijital uygulamalar ile vergi mevzuatına aykırı işlemleri kolay bir şekilde tespit edilebilmektedir. Bunlara ilişkin yaptırımlar hızlı bir şekilde

uygulanacağından olumsuz nitelik taşıyan eski uygulamalardan ve alışkanlıklardan vazgeçilmesi yerinde olacaktır.

- Beşinci tema olan “İyileştirme Önerileri” çerçevesinde konu ele alındığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Vergi inceleme oranlarının artırılması; bununla birlikte mükelleflerin ve meslek mensuplarının vergiye uyum sürecinin artırılması, genel olarak durum ele alındığında, vatandaşların vergi bilinç seviyesinin artırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Teknolojik gelişmelerin Mali İdarenin gücünü artırdığı ortadadır. Mükelleflerin bazı eski alışkanlıklarını terk etmeleri gerekmektedir. Tespitler artık son derece hızlı ve basit bir şekilde yapılabilmektedir. Hata yapan mükellefin usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına muhatap olmamaları için kurallara sıkı sıkıya bağlı olmaları faydalarına olacaktır.

Dijital uygulamalara geçiş sürecinde, Mali İdare, mükellef ölçeklerinin farklı olmasının uyum sürecini yakalamadaki hızı etkilediğini ve sürece uyumun tüm mükellefler için aynı hızda olmasının imkansız olduğunu farkında olmalıdır. Dolayısıyla Mali İdare süreci yönetirken, yapılan işlemlerin Mali İdare tarafından cezalandırma aracı olarak kullanılmaya çalışılmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Meslek mensuplarının tahsilat konusunda sorun yaşanmaktadır. Meslek mensuplarının, tahsilatlarının güvence altına alınmasıyla, mükelleflerle ilişkilerin daha sağlıklı ilerleyeceği, maddi sıkıntılarının giderilmesi sağlanması neticesinde, daha rahat ve daha fazla sayıda yetişmiş personel istihdam edilebileceği düşünülmektedir. Mükelleflerden hizmet karşılığı alacaklarının, devlet tarafından güvence altına alınması ve devlet aracılığıyla tahsilatın yapılması ile meslek mensuplarının en önemli sorunlarından birinin çözüleceği ve mesleki çalışma huzuruna büyük katkı sağlayacağı sonucuna varılmıştır. Meslek mensuplarının günümüz şartlarında muhasebe hizmetine ilişkin tahsilatları, mükelleflerin ödeme keyfiyetine bırakılmamalı ve buna bağlı gelir kaybı korkusu yaşamamaları gerekmektedir. Diğer bir deyişle görevlerinin ifası sürecinde müşteri kaybetme korkusundan arınmalı ve bazı tasvip etmedikleri, mükelleflerden gelen tekliflere muhatap olmamalıdır. Bunun için mükelleflerle mali ilişkilerinin sınırlandırılması, kamu idaresi tarafından kendilerine resmi sıfatla kamu görevi verildiğinin ilan olunması ve kamuoyunda durumun bilinirliğinin artırılması ve kurumlarda görevlilerin buna uygun hareket etmesi gerekmektedir. Mesleki itibarın artması, kendilerine olan bakış açısını değiştireceği gibi meslek mensuplarının daha dikkatli ve özenli çalışmalarını sağlayacaktır. İdarenin tahsilatı yapması ve meslek mensuplarına aktarılması uygun olacaktır.

Gelir idaresi de meslek odaları ile iletişim içinde olmalı; meslek mensubu bizzat işlerini kontrol etmeli, bunun yanında beyanname ve bildirimleri personeli tamamlıyorsa, nihai halini gözden geçirmelidir. Meslek mensupları arasında yoğun rekabetin olması ve bunun mükelleflerce istismar edilmemesi için devletin, yani gelir idaresinin konuya müdahil olması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu kapsamda değerlendirme yapılırken, meslek mensuplarının incelemenin tüm sürecinde konuya hakim olması ve idare ile iletişim halinde olması, gelir idaresinin TÜRMOB ya da yerel meslek odalarıyla düzenli olarak ilişki içinde olması, bununla birlikte meslek mensuplarına bu birimler aracılığıyla sorunların iletilmesi ve çözüm önerileri alınması yönünden karşılıklı iletişimin açık olması gerekmektedir.

Mükelleflerin başka bir meslek mensubu ile çalışma veya ücret ödemesi yapmama tehdidi ile karşı karşıya kalan meslek mensubunun, mükellefin talep ettiği ve yasal mevzuata açıkça aykırı işlemlerini kabul etmemesi gerekmektedir. Meslek mensupları, bu konuda birlikte hareket etmeli ve ortak bir tutum sergileyerek mükelleflerin böyle davranışlara yol açacak alan bulmasına fırsat vermemelidir.

YMM'ler tasdik konusunda sorumluluklarının ve çalışmalarının yoğun olması nedeniyle, bu alanda emek-zaman dengesini kurmaya özen göstermelidir. SMMM'ler iş yükünün çok fazla ve hizmet koşullarının çok ağır yükümlülük getirmesi nedeniyle emek-zaman dengesini kurmaya özen göstermelidir.

Meslek mensupları hakkında düzenlenen rapor sayılarının azaltılması için bazı hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir. İdare, meslek mensubuna bakış açısını değiştirmeli ve yorum farkı olan konularda, müfettişler meslek mensubu ile bilgi alış-verişinde bulunmalıdır. VDK, bazı uygulamaları hayata geçirerek yorum farkına istinaden, somut veriye dayanmadan ve genel ifadelerle müfettişler tarafından rapor düzenlenmemesini sağlamalıdır.

Meslek mensupları, mevzuatın emredici hükümlerine dikkate etmeli, özellikle indirim, istisna ve muafiyet konularında beyanname düzenlerken gerekli kontrolleri yapmalıdır. Meslek mensupları, VUK değerlendirme hükümleri ile amortisman hesaplamalarına dikkat etmeli ve hesap hatalarından kaçınmalıdır. Tek düzen hesap planı kurallarına uygun işlemde bulunmalı ve mükelleflere bunu izah etmeleri gerekmektedir. Meslek mensupları, kişisel gelişim konusunda kaliteli eğitim, kurs, seminer vb. katılmalı ve doğru kaynaklardan doğru bilgileri edinmelidirler.

Meslek mensupları hakkında rapor düzenlenmemesi için bazı hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir. Tasdik işlemleri yapılması düşünülüyorsa, mutlaka bir ekip oluşturulmalı ve bu ekip alanlarında uzman, tecrübeli ve güncel gelişmeleri yakından takip eden kişilerden

oluşturulmalıdır. Tasdik işlemleri süreci tecrübeli, şirketlerin büyüklüğü ile orantılı ve yeterli sayıda oluşturulan bir ekiple yapılmalıdır. YMM'ler denetim işini yapıyorlarsa, çalışma kağıtları düzenli oluşturulmalı ve genel kontroller usule uygun yapılmalıdır. SMMM'ler beyanname verme veya bildirimde bulunma işlemlerini yapıyorlarsa, mutlaka genel kontroller yapılmalı ve mevzuatın emredici hükümlerine uygun olup olmadığı, gider/maliyet unsurlarının usule uygun kaydedilip kaydedilmediği ve işlemlerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilmelidir. Meslek mensupları mükelleflerin işlemlerini yürütürken, mevzuata aykırı tutum sergileyen mükellefleri, yasal mevzuat ilkelerini açıklayarak bilgilendirmelidir. Belirli bir miktarın üzerindeki parasal işlemlerin banka vb. aracı kuruluşlarla yapılması ve nakit işlemler ile ödeme/taahhüt işlemlerinin yapılmaması gibi gerekli bilgilendirme mükellefe yapılmalıdır. Meslek mensupları mükelleflerin alış-satış işlemlerini, hesap hareketlerini, bağlantılı olduğu mükellefleri, üretim yerlerini ve kapasite durumlarını kontrol ederek mükellefin mevzuata uygun ve düzgün çalışmasını sağlamalıdır.

Meslek mensupları hakkında VUK madde 359'da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, kusurun ağırlık derecesine göre, meslek mensuplarının meslekten uzaklaştırılması veya doğrudan meslekten ihraç edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

- Tema ve kodlar kapsamında varılan sonuçlara yukarıda yer verilmiştir. Ayrıca; çalışmada uzmanlara sorulan sorular ve çalışma ekinde de yer alan cevaplar ile tema ve kodlarda belirtilen hususlar dışında bulgulardan hareketle varılan sonuçlara, aşağıda yer verilmiştir:

Meslek mensupları çalışmalarında kendilerine yardımcı olmaları üzere, SGK uzmanı, gümrük uzmanı gibi alanlarında uzman iş yükünü azaltabilecek profesyonel çalışma arkadaşlarına ekiplerinde yer vermelidir. Meslek mensupları işlerini yürütürken kendi organizasyonlarını kurmalı, kapasitesi oranında işçi/personel çalıştırarak kaliteli hizmet verebileceği sayıda mükellefe/müşteriye hizmet vermelidir.

Kayıt dışı işlemler azaltılmalı, vergi sistemindeki kusurların meslek mensupları aracılığıyla giderilebileceği Mali İdare tarafından değerlendirilmelidir. Meslek mensupları da etik kurallara uygun ve ahlaki ilkeler çerçevesinde görevlerini ifa etmelidir.

Meslek mensupları hakkında defalarca ceza verilmiş olmasına rağmen mesleğe devam etmelerinin, meslekten uzaklaştırma işlemi sonrasında geri döndüklerinde yine aynı hatalar ve kasıtlı işlemleri yapmaya devam ettikleri, bu durumun diğer meslek mensupları nezdinde caydırıcı etki yaratmadığı ve ceza alınsa dahi etkili bir yaptırım olmaması ve ruhsat kullanım

hakkının kaybedilmeyeceği veya kaybedilmediği gerçeğiyle, meslek mensuplarının hatalarında düzeltme yoluna gitmedikleri sonucuna varılmıştır.

Mali İdare ile VDK her yıl vatandaşa, mükellefe ve meslek mensubuna ulaşacak ve duyurulacak şekilde rapor yayınlamalı, rapor içeriğinin eleştiri konuları, en sık yapılan hatalar, dikkat edilmesi gereken hususlar, idarenin beklentileri, mükellef veya vatandaşın eleştiri konularındaki yükümlülükleri, meslek mensubunun dikkat etmesi gereken hususlar ve Mali İdarenin beklentileri ile önerileri olmalıdır.

Yukarıda, araştırma genelinde elde edilen sonuçlara yer verilmiştir. Araştırmada, uzmanlara yöneltilen sorular kapsamında önerilerde bulunmuşlardır. Temalar ve kodlar kapsamında bulgulardan hareketle öneriler, beş tema başlığı altında aşağıda sıralanmıştır.

Birinci tema olan “Meslek Mensupları Eksiklikleri” çerçevesinde öneriler şu şekildedir:

- Meslek mensupları beyanlarını, verdiği bilgileri, idareye veya müfettişe yazılı olarak vermelidir. Böylece, hatalı işlem yapmış olsa dahi, hatasını görme fırsatı elde edecektir.
- Mükellefler, idare, müfettişler ve meslek mensupları birbirleriyle iletişime açık olmalı, olumlu veya olumsuz görüşlerini birbirleriyle paylaşmalı ve yapıcı olmaya gayret göstermelidir. Dolayısıyla, taraflar olaya profesyonel bir bakış açısıyla yaklaşmalı ve buna göre hareket etmelidir.
- Meslek mensupları, ruhsat sahibi olarak, her ne kadar personelleri aracılığıyla işlemleri yürütse de sorumluluk konusunda kendilerinin mağduriyet yaşayabileceğinden hareketle çalışmalarını yönetmelidir.
- Meslek mensupları mükellef alış-satış işlemleri, hesap hareketleri, bağlantılı olduğu mükellefler, üretim yerleri hakkında bilgi sahibi olmalı, mükellefin düzgün çalışmasını sağlayacak adımlar atmalıdır.

İkinci tema olan “Yasal Düzenlemelere Uyum” çerçevesinde öneriler şu şekildedir:

- Meslek mensubu, müfettiş, idari personel fark etmeden herkes soğukkanlı olmalı, işini profesyonel bir şekilde yürütmelidir.
- Meslek mensuplarınca, tek düzen hesap planına ve muhasebe standartlarına aykırı hesap kayıtları oluşturulmamalıdır.
- Meslek mensupları, mükelleflere Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları’nın nasıl uygulandığını anlatmalı, bu konularda farkındalık oluşturarak kanuna ve genel uygulamalara aykırı taleplerin önüne geçmelidir.

Üçüncü tema olan “Mesleki Yetkinliklerin Geliştirilmesi” çerçevesinde öneriler şu şekildedir:

- Vergi mevzuatı çok geniş kapsamlıdır, kesinlikle uzmanlaşma gereklidir. Vergi mevzuatının tümüne hâkim olmak yerine, uzmanlaşmaya önem verilmelidir.
- Mesleğe giriş yapacak ve mesleği icra edecek adaylar staj vb. süreçlerde, meslek odalarınca eğitime tabi tutulmalı, kamu idaresince belirlenen ve mesleği ilgilendiren kurumlarda; vergi dairesi vb. yerlerde; 6 aylık bir staj dönemi geçirmelerine imkân sağlanmalı, bu konuda avukatların yetiştirme süreci rol model alınmalı, adayların yetiştirilme süreci sadece ve sadece mali müşavirlerin inisiyatifine bırakılmamalıdır.
- Meslek mensuplarının, özellikle eski tarihli dönemlerde meslek ruhsatı alanların, eğitim seviyesi sorgulanmalı, gerekirse meslek ruhsat sahipleri tekrardan objektif kriterlere uygun hazırlanmış mesleki yeterlilik sınavına alınmalı ve mesleğe devam etme hakkının belirli standartlara sahip meslek mensuplarında bulunması sağlanmalıdır.
- Meslek mensupları, mükellefler ve vergi idaresi olmak üzere paydaşların kendini teknolojik uygulamalar, yapay zekâ ve muhasebe programları konusunda geliştirmesi önerilmektedir.
- Meslek mensupları eğitim süreçlerini tamamladıktan sonra, mesleğe başlamadan önce, en az 6 ay kadar vergi dairelerinde, vergi mahkemelerinde ve vergi inceleme kurumlarında bir eğitim görmelidir.

Dördüncü tema olan “Teknolojik Gelişmelerin Vergi Uygulamalarına Etkisi” çerçevesinde öneriler şu şekildedir:

- Vergi daireleri aracılığıyla, elektronik uygulamalar üzerinden fatura takibi ve mükellef adreslerinde yoklama ve denetimler ile sıkı takip yapılarak, sahte fatura düzenlenmesi ile hayali ihracatın önüne geçilebileceği değerlendirilmelidir. Bu kapsamda, vergi dairelerinde “fatura takip merkezi/birimi” oluşturulmalı, E-fatura ve E-Arşiv fatura ile elektronik ortamda düzenlenen faturaların, sistem üzerinden takibi yapılmalıdır. Mükellef işlemlerinin sektör ortalama verileriyle ve kendi kapasitesi uyumluluğuyla karşılaştırılarak sorun tespiti halinde anlık müdahalede bulunulmalıdır.
- 120 Alıcılar hesabının 320 Borçlar hesabı ile kapatılması ve bu hesapların birlikte kullanılması gibi tek düzen hesap planı ve muhasebe standartlarına aykırı kayıtların oluşturulması, muhasebe programlarında güncelleme ve geliştirme yapılması ile önlenmelidir. Sistem, kendiliğinden hatalı işlem olduğu konusunda kayıt yapan meslek

mensubunu uyarmalı ve ilgili hatalı kaydın oluşturulmasına izin vermeyecek şekilde programlarda güncelleme ve geliştirme yapılmalıdır.

Beşinci tema olan “İyileştirme Önerileri” çerçevesinde öneriler şu şekildedir:

- VDK, GİB, TÜRMOB ve meslek odaları ile ortak bir çalışma yaparak meslek mensuplarının faaliyetleri ve çalışma şekline bir yaklaşım formatı geliştirmeli, beklentiler ile hedeflenen amaca yönelik somut adımlar kapsamında alınan kararlar meslek mensupları ile paylaşılmalıdır.
- Adalet Bakanlığı ilgili birimleri ile Mali İdarenin görüş farklılıkları, işleyiş esnasındaki bilgi eksikliği, mevzuatın geniş alana yayılması ve güncel uygulamalara cevap vermekte gecikmesi durumu irdelenmelidir.
- İdare tarafından, “vergi savcılığı” müessesesinin tesis edilmesi hususu değerlendirilmelidir. Mali İdare, Adalet Bakanlığı ve diğer yetkili makamlar ile görüşmeler yapmalı, bu alanda gerekli alt yapı oluşturularak kurumlararası entegrasyon sağlanmalıdır.
- Mükellefler ile meslek mensupları arasındaki ilişki sınırlandırılmalıdır. Meslek mensupları para tahsilatını mükelleflerden yapmamalıdır. Mükellefler muhasebe ücretlerini gelir idaresine ödemelidir ve gelir idaresi aracılığıyla meslek mensupları tahsilat yapmalıdır. Yurtdışı örnekler esas alınarak devlet tarafından mükelleflerden tahsil edilen meslek mensubu ücretlerinin, yine devlet tarafından meslek mensuplarına ödenmesi değerlendirilmelidir.
- VDK’da, RDK yazılı cevapları dikkate almalı, standart cevaplardan veya uygulamalardan kaçınılmalı, rapor aşamasında gerekli düzeltme işlemi yapılması gerekiyorsa, dosyanın mahkeme aşamasına taşınmasına gerek duyulmadan çözüm odaklı uygulamalarla durum değerlendirilmelidir.
- Meslek mensupları arasında yoğun rekabet olması, bazı meslek mensuplarının asgari ücret tarifesi altına hizmet vermesi ve mükelleflerin/müşterilerin kolayca başka meslek mensubu ile çalışmaya devam etmek üzere geçiş yapması nedeniyle, TÜRMOB bu alanda çalışmalar yapmalı ve meslek mensuplarının haklarını korumaya yönelik önlemler almalıdır. Gerekliliği halinde, kurallara ve meslek etiğine aykırı hareket eden meslek mensupları hakkında yaptırım uygulanmalıdır.
- Cezaların caydırıcılığının artırılması gerektiği sonucuna varıldığından, vergi cezalarında reform niteliğinde somut adımlar atılmalı ve değişikliğe gidilmeli, sonrasında cezaların uygulanmasında tereddüt veya esnekliğe yer verilmemelidir.

- Meslek mensupları mükelleflere tek düzen hesap planını açıklamalı, gerektiği noktada meslek mensubu mükellefe mevzuata aykırı işlem yapamayacağını açıkça söylemeli, bu konuda gelir idaresi de meslek mensuplarını destekleyici politikalar üretmelidir.
- Vergi Usul, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarının sadeleştirilmesine yönelik çalışmalar tamamlanmalı, tereddütlerin giderilmesi sağlanarak yasal mevzuata ve normlar hiyerarşisine uygun formatta, takip edilebilir olmaları sağlanmalıdır. Mevzuat dili açık, sade ve herkesçe anlaşılabilir olmalıdır.

Tema ve kodlar kapsamında önerilere yukarıda yer verilmiştir. Ayrıca, çalışmada uzmanlara sorulan sorular ve çalışma ekinde de yer alan cevaplardan hareketle, tema ve kodlarda belirtilen hususlar dışında önerilere aşağıda yer verilmiştir:

- Meslek mensuplarının, mesleklerinde uzmanlaşması için, mesleğin “serbest meslek erbabı” şeklinde ofis ortamında yapılması işlemine son verilmelidir. Meslek, şirket bünyesi kapsamında yürütülmeli, şirketlerde olduğu üzere uzman kadrolara uzmanlık alanı ile ilgili; SGK mevzuatı, Gümrük mevzuatı, KDV iade, beyanname ve bildirim düzenleme, yasal defter ve belge kaydı vb. adlar altında birimler kurulmalı ve süreç, alanında uzman kadrolarla yürütülmelidir.
- VDK, TÜRMOB ve meslek odaları ile görüşmeler yapılmalı ve meslek mensuplarının raporlarda yer alan hata konuları kapsamında yaşadığı sorun alanları hakkında bilgi edinmeli; sonuç olarak elde edindiği bilgiler ışında müfettişleri bilgilendirmelidir.
- Meslek mensuplarının veya mükelleflerin mevzuat veya yapılacak işlemler ile ilgili anlık cevaplanması gereken soruları olabilmektedir. Bu soruların cevaplanması ve ona göre kayıt oluşturulması veya işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Soruların cevaplanmasının birkaç ay bekletilmesi ve bu cevaba göre kayıt oluşturulması veya beyanname ile bildirimlerle bu cevap üzerinden işlem yapılması gibi bir şey mesleğin doğası gereği mümkün değildir. Dolayısıyla, mevzuatın görüş ayrılıkları oluşturacak derecede, yorum farklılıkları da dikkate alınarak, Maliye İdaresince çözüm merkezi oluşturmalıdır. Mükelleflerin ve meslek mensupları sorularının anlık, hızlı bir şekilde, idarenin görüşü ve işleyiş kurallarını açıkça ifade edecek şekilde cevaplanması, olumlu veya olumsuz cevap olsa da tereddüte yer vermeyecek şekilde soruların cevaplanması sağlanmalı, gerekirse bu alanda yeni hizmet birimleri oluşturulmalıdır.
- Vergi daireleri yoğun bir şekilde, yoklama yapmak üzere sahaya çıkmalıdır. Mükellef işyeri adresinde kayıt dışı stok, ofis malzemeleri, demirbaş, makine-teçhizat, iş ile mütenasip yeterli sayıda personel/işçi, nakliye işlemleri kapsamında ibraz edebileceği

irsaliye vb. bulunmaması halinde, vergi dairesi tarafından yoklama tutanağındaki tespitlere istinaden mükellefin sistem üzerinden fatura düzenleme yetkisi durdurulmalıdır. Sonrasında, mükelleften izahat alınmalı ve mevzuat hükümlerine uygun işlemler yapılmalıdır.

- “Fatura Düzenleyebilir Mükellef” programının uygulamaya konulması ve tüm mükelleflerin birbirlerini GİB sistemleri üzerinden “Fatura Düzenleyebilir Mükellef” statüsünde olup olmadıklarının kontrolü kapsamında görmesi ve kontrol etmesi sağlanmalıdır. Fatura düzenleyebilir mükellef statüsünde olup olmadığı sistem üzerinden tüm mükelleflerce görülmesi sağlanması neticesinde, olumsuz durumda bulunan mükellefler ile yapılan işlem sayısı azaltılarak mükelleflerin gereksiz vergi cezası ile karşı karşıya kalması engellenmelidir.
- Mükellefler, meslek mensuplarını, kendi çalışanlarıymış gibi görmek ve o şekilde davranmak tutumundan vazgeçmelidir. İdare tarafında görev yapan personel de meslek mensupları ile ilişkilerinde dikkatli olmalıdır. Meslek mensuplarının da kamu görevlisi statüsünde olduğu dikkate alınmalı, kamu görevlisi statüsüne uygun ve olması gerektiği gibi yaklaşım sergilenmelidir. Ast-üst konumunda bir anlayışla iletişim kurma çabasından uzak durulmalıdır.
- Meslek mensupları hakkında düzenlenen raporların “cevaplı rapor” türünde oluşturulması hususu değerlendirilmelidir.
- Muhasebe meslek mensuplarının gündeme getirdiği “meslekte kota” uygulaması, meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin sona erdirilmesi ve mükelleflerin bazı durumları meslek mensuplarına karşı koz olarak kullanmalarına ve hukuk dışı uygulamalar yönünden talepte bulunmalarına son verilmesi amacıyla değerlendirilmelidir.
- Hataların azaltılması konusunda, idare görev almalı ve meslek mensupları ile mükelleflerin hataya konu işlemlerini program ve uygulamalar aracılığıyla fark ettiği anda, sistem üzerinden ilk etapta uyarı verilmesi sağlanmalıdır. İlgili mükellef veya meslek mensubu hatasının tekrar tespiti halinde, ilgililerin işlem yetkileri durdurulmalı ve izahat istenmelidir.
- Muhasebe programlarının idare programları ile entegrasyonu sağlanmalı ve hatalı yapılan kayıtlar yapay zekâ aracılığıyla tespit edilmelidir. Böylece, hatalı yapılan işlemlerin, meslek mensuplarınca kayıt işlemi esnasında fark edilerek gerekli düzeltme işleminin anlık olarak yapılabilmesi sağlanmalıdır.

- Cezası kesinleşen meslek mensubu ilanen duyurulmalı ve diğer meslek mensuplarının dikkati çekilmelidir. Böylelikle, VUK 359. madde ve diğer usulsüz işlemler kapsamında kaçakçılık suçu konusuna meslek mensuplarının temkinli yaklaşması sağlanmalıdır.
- Hizmet verdiği mükelleflerden belirli bir sayının üzerinde, hakkında VUK madde 359 kapsamında işlem tesis edilen ve cezası kesinleşen mükellef bulunan meslek mensuplarının işlemleri incelenmelidir. Meslek odalarının da bu süreçte olaya müdahil olması ve gerekli tedbirleri alması sağlanmalıdır.
- Banka hesap hareketleri idare kayıtları aracılığıyla, meslek mensupları muhasebe programlarına aktarılması sağlanmalı; hesap işlemleri kontrolünün kısa sürede yapılarak hata bulunması halinde erken müdahaleye imkân sağlanmalıdır.
- Meslek odaları veya TÜRMOB, mesleki eğitim alan meslek mensuplarını takip etmeli, belirli sayıda konuda mesleki eğitim almayan meslek mensupları çalışma sürelerine sınırlama getirilmeli veya hizmet verecekleri mükellef/müşteri sayısına sınırlama getirilmelidir.
- Elektronik uygulamalara geçiş teşvik edilmeli, klasik uygulamalar ile defter ve belge kaydı oluşturulması veya yazışma yapılmasının kâğıt israfına neden olmasından hareketle çevreci politikalara katkı sağlanmasına destek verilmeli ve farkındalık oluşturulmalıdır.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, elindeki gücü cezalandırıcı bir güç olarak kullanmamalı, yol gösterici ve öğretici uygulamalarla mükelleflere ve meslek mensuplarına destek olmalıdır.
- Meslek mensupları, müfettişler tarafından paydaş olarak görülmeli, rakip olarak veya mükelleflerin kaçakçılık işlemlerini organize eden veya mükellefin vergi kaçırmada aracılık eden kişiler olarak görülmemelidir.
- TÜRMOB, Resmî Gazete ile ilan olunan, meslekten uzaklaştırılmış meslek mensuplarının aynı suçları tekrar etmeleri halinde, sistem giriş izinlerini ve mesleki faaliyetine devam işlemlerini sonlandırmalıdır.
- VDK, meslek mensupları hakkında düzenlenen raporlar ile ilgili bir envanter çıkarmalı, hangi konularda ve hangi hususlara eleştiri konusuyla müfettişlerce rapor tanzim olunduğu meslek mensupları ile paylaşılmalıdır.
- İdare, nelerin ve neden eleştiri konusu yapılacağı ile ilgili bir metin veya duyuru ile konuyu ilan etmeli ve farkındalık oluşturmalıdır.

- Vergi müfettişlerinin meslek mensuplarına eēitim vermesinin  n  açılmalı, meslek mensuplarının bu eēitimler aracılıēıyla nerede hata yaptıklarını ve nelere dikkat edilmesi gerektiēini daha saēlıklı görebilmeleri saēlanmalıdır. Müfettişlerin verdiēi eēitimle kişisel gelişim ve mesleki birikime katkı saēlanmalıdır.
-  evre şehircilik Bakanlıēının beyannameleri, T  K anketleri, meslekle alakalı olmayan belediyelerin istemiş olduēu bilgiler gibi meslek angaryaları, idare tarafından kaldırılmalı veya bu işler başka birimlere aktarılarak meslek mensuplarından bu iş yükünün alınması saēlanmalıdır.
- Meslek mensupları adına belirlenen asgari ücret tarifesi çok düşük tutarlı olmakla birlikte, güncellenmesi hususu deēerlendirilmelidir.

Bu  neriler ıřıēında vergi mevzuatı ve diēer yasal mevzuat üzerinde yapılacak güncellemeler ile meslek mensuplarının mesleēin icrası sürecinde karşılaştıkları zorluklar ve sorunların azalması saēlanarak çalışmalarının daha verimli hale gelmesine katkıda bulunulacaktır. Karşılaşılan sorunların tek taraflı çaba ile d zeltilemeyeceēi açıkça ortadadır. Mali  darenin, deēiřen ve gelişen teknoloji ile yasal mevzuattaki deēiřiklikleri güncel uygulamalara entegre etmesiyle mükelleflerin işlemlerinin kolaylaştırılması, vergi müfettişlerinin ve meslek mensuplarının görevlerini yaptıkları süreçte iletişime ve kişisel gelişime açık olmaları önerilmektedir. Araştırmada elde edilen sonuçlar ve öneriler üzerinden ele alınan hususların literatüre katkı saēlayacaēı ve çok sayıda makale, tez çalışması, akademik yayın vb. Çalışmaya katkı saēlayacaēı düşünülmektedir. Araştırmacılar, bu çalışmadaki bulguların hepsine veya belirli bir bölümüne odaklanarak, daha çok sayıda örneklem ile nicel bir araştırma yapabilir veya araştırmalarına bölgesel farklılıkları a ıēa çıkarmak üzere “bölge faktörü” ekleyebilir. Ayrıca araştırmacılar, sonuç ve önerilerden hareketle, meslek mensupları ve Mali  darenin çalışma yapısındaki sorunların çözümüne ilişkin yeni çalışmalar üretmek için çalışmayı kaynak olarak kullanabilir.

KAYNAKLAR

- Arslan, Ü. ve Kılıç, M. (2020). Muhasebe mesleğinde haksız rekabetin boyutu: Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 15(1), 205-218.
- Ayyıldız, Y. ve Demirli, Y. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının vergi mahkemelerinin işleyişine ilişkin görüşleri: Bolu ili alan araştırması. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 291-306.
- Bayraklı, H. H. (2017). Vergi kaçakçılığı suçuna katılma iştirak ve mali müşavirlerin adli ceza sorumluluğu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29), 1-22.
- Bekçioğlu, S. ve Arslaner, H. (2010). Vergilendirme işlemlerinde yeminli malî müşavir YMM’lerin sorumluluğunun sınırı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (32), 29-52.
- Bilen, A. (2008). Kayıt dışı ekonomiyi önlemede muhasebe meslek mensuplarının rolü ve bir anket çalışması: Doğu Anadolu bölgesi örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (24), 103-116.
- 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.
- Ceylan Çapar, M. ve Ceylan, M. (2022). Durum çalışması ve olgubilim desenlerinin karşılaştırılması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(Özel Sayı 2), 295-312.
- Çanakçıoğlu, M. (2021). Türk vergi sisteminde e-belge ve e-defter uygulamalarının değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*, 31(168), 99-124.
- Eren, T. (2022). Muhasebe mesleğinde sürekli mesleki gelişim: Konya SMMM odasının sürekli mesleki gelişim faaliyetlerinin incelenmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 24(1), 252-266.
- Erkuş, H. ve Ünal, A. C. (2014). Yeni vergi denetimine genel bir bakış: Uyulması gereken ilkeler ve işleyişi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5(1), 82-102.
- Esemen, A. (2022). Türk vergi hukukunda verginin tahakkuku. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 341-360.

- Güney, C. ve Bektaş, B. (2019). Vergi müfettişlerinin iş doyumu özellikleri üzerine bir araştırma: Kocaeli ili örneği. *The Journal of Academic Social Science*, 82(82), 612-639.
- Güvemli, O. (2011). Türkiye'de muhasebe meslek örgütünün kuruluşu ve gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 129-145.
- Hamidi, N. B. (2015). Sınıf öğretmenlerinin ana dili farklı olan öğrencilere Türkçe öğretimi ile ilgili görüşlerinin incelenmesi: Diyarbakır ili örneği. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Zirve Üniversitesi.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu 20.02.2015 tarih ve 217 sayılı Yönerge, (10.12.2023), https://vergidosyasi.files.wordpress.com/2017/01/smmm_ve_ymmeler_hakkinda_verg_mfettlernce_sorumluluk_raporunda_uyulacak_usul_ve_esaslara_lkn_vdkynerges.pdf
- Kılıç, İ. ve Alataş, A. (2022). Vergi denetiminin etkinliği üzerine bir inceleme. *Vergi Raporu Dergisi*, 274, 89-105.
- Kocamış, T. U. ve Kekeç, H. M. (2017). Elektronik vergi uygulamalarının vergi denetimi üzerindeki etkisi: Türkiye örneği. (The impact of electronic taxation on tax auditing: The case of Turkey). *International Conference on Eurasian Economies*, 276-281.
- Koyuncu, C. (2023). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata ve hile algısı: Konya ili örneği. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). KTO Karatay Üniversitesi.
- Mert, V. (2014). Türkiye'de bağımsız denetimin tasdik denetimi ile karşılaştırılması. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi.
- Mükellef Uzmanı, (11.05.2024), <https://www.mukellefuzmani.com/mali-musavir-nedir-neler-yapar/>
- Özçelik, H., Aracı, Ö. N. K. ve Keskin, S. (2017). Muhasebe hata ve hileleri: Meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (29), 197-214.
- Özgün, H. S. ve Sarıtaş, H. (2019). Muhasebe mesleğinde etik dışı davranışlara neden olan durumlar: Denizli ilinde bir uygulama. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), 77-93.

Tekindal, M. ve Uğuz Arsu, Ş. (2020). Nitel araştırma yöntemi olarak fenomenolojik yaklaşımın kapsamı ve sürecine yönelik bir derleme. *Ufukun Ötesi Bilim Dergisi*, 20(1), 153-172.

TURMOB, (03.12.2023), <http://turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda>

TÜRMOB, Mevzuat, Mecburi Meslek Kararları, (01.05.2024), <https://www.turmobil.org.tr/Sirkuler/Mevzuat>

TÜRMOB, İstatistikler, Meslek Mensubu Dağılım Tablosu, (14.06.2024), <https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm->

Yağmur, Y. (2024). E-dönüşümün muhasebe mesleği üzerindeki etkisi: Yalova ili örneği (Yayımlanmış yüksek lisans tezi). Yalova Üniversitesi.

Yalçın, H. (2022). Bir araştırma deseni olarak fenomenoloji. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(Özel Sayı 2), 213-232.

Yaşar, M. C., İnal, G., Kaya, Ü. Ü. ve Uyanık, Ö. (2012). Çocuk gözüyle tabiat anaya geri dönüş. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 30-40.

Yazarkan, H. (2022). 2008-2021 yılları arasında yapılan serbest muhasebeci mali müşavirlik (SMMM) sınavlarında çıkmış soruların içerik analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 32, 55-82.

Yıldız Çelik, Ö. (2019). İlkokul öğretmenlerinin ana dili Türkçe olmayan öğrencilere Türkçe öğretimine ilişkin deneyimleri: Bir olgubilim çalışması. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Bayburt Üniversitesi.

10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmî Gazete, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (01.12.2024), www.mevzuat.gov.tr

02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazete, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği, (17.05.2024), www.resmigazete.gov.tr

03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (10.04.2024), www.resmigazete.gov.tr

- 15.07.1992 tarih ve 21285 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik, (10.04.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (18 Sıra Nolu), (15.05.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 26.01.1996 tarih ve 22535 sayılı Resmî Gazete, 1996/1 sayılı Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelge, (14.05.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmî Gazete, Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ (4 Sıra Nolu), (15.05.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, (15.04.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı, (14.05.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 30.09.2004 tarih ve 25599 sayılı Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (340 Sıra Nolu), (15.05.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, (12.04.2024), www.resmigazete.gov.tr
- 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı KHK, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, (15.12.2023), www.resmigazete.gov.tr
- 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (01.03.2024), www.mevzuat.gov.tr
- 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler

Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, (12.04.2024),
www.resmigazete.gov.tr

22.05.2015 tarih ve 29363 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali
Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte
Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, (10.04.2024), www.resmigazete.gov.tr

04.08.2015 tarih ve 29435 sayılı Resmî Gazete, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli
Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik,
(15.04.2024), www.resmigazete.gov.tr

07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı yönetmelikler, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, (15.12.2023),
www.resmigazete.gov.tr

24.08.2022/138-1 Mevzuat Sirküleri, (01.04.2024), <http://msmmmo.org.tr/vergidenetimkurulu.pdf>

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (18.03.2024),
www.mevzuat.gov.tr



EKLER

EK 1. Birinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Birinci soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Kısaca kendinizi tanıtır mısınız, şu an ne işle iştigal etmektesiniz ve bundan önceki iş tecrübeleriniz nelerdir? Muhasebe işlemleri veya vergi mevzuatı ile ilgili mesleki eğitimi veya tecrübeniz nelerdir?”

EK 1.1. Uzman 1’in birinci soru grubuna yanıtları

“Adım U1., Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi mezunuyum. Şu anda avukatlık yapmaktayım. Büyük ölçüde vergi uyuşmazlıkları konusunda çalışıyorum. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nden mezun olduktan sonra, 1984 yılında Maliye Bakanlığında “Maliye Müfettiş Yardımcısı” olarak göreve başladım. Maliye müfettişliği giriş sınavlarında o dönemlerde az sayıda kişi alınırdı. Bizim dönemde 12 kişi mesleğe girmiştik ve o dönemde en kalabalık alınan gruptuk. Bazı dönemlerde 2 kişinin 3 kişinin mesleğe alındığı bile olmuş. 3 sene sonunda da bir nevi doktora yeterlik sınavı gibi bir sınava tabi tutuluyorduk. 6 gün üst üste 6 ana başlıkta yazılı sınavlar olur, o yazılı sınavlarda belirli bir puanı tutturabilenler de sonrasında sözlü sınava alınırdı ve bu ikisinden başarılı olursanız maliye müfettişi olarak atanırdınız. Usta-çırak ilişkisiyle yönetilen ve tecrübeler üzere, adam yetiştirmenin metot olarak uygulandığı bir ekoldür maliye müfettişliği. Mesleğe girdikten ve yardımcılık dönemi tamamladığım 3 yıldan sonra, yeterlilik sınavına girerek başarılı oldum ve “Maliye Müfettişi” olarak atandım. 1992 yılına kadar, toplam 8 sene, Maliye Bakanlığında maliye müfettişi olarak çalıştım. Bu arada bir yıl Maliye Bakanlığının görevlendirmesiyle geçici görevle yurt dışında bir kısım araştırmalar yapmak ve dil öğrenimi için gönderildim. Maliye Bakanlığından 1992 yılında ayrıldıktan sonra İstanbul’da bir uluslararası denetim danışmanlık şirketinde çalışmaya başladım. 2022 yılına kadar bu denetim danışmanlık şirketinde 1997 sonrasında ortak olarak vergi bir bölümünde çeşitli kademelerde, son 10 yılda da “vergi bölümü başkanı” olarak çalıştım. 2022 Haziran’ında buradan emekli olduktan sonra; 2 ortak, bir avukatlık ortaklığı bürosu halinde çalışmaya başladık ve söylediğim gibi, 2 yıldır da sadece vergi uyuşmazlıkları konusuyla ilgili olarak çalışmaktayız. Muhasebe işlemleri ve vergi mevzuatıyla ilgim, yaptığım işler çerçevesinde, Maliye Bakanlığında müfettişlik, sonrasında serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukat olarak hep vergi mevzuatıyla ilgim temel olarak buradan geliyor.”

U1'in cevaplarına bakıldığında, kendisinin 40 yıldır mesleği icra ettiği, hukuk fakültesi mezunu olması sonrasında maliye müfettişi olarak meslek hayatına başladığı, 8 yıl Bakanlık bünyesinde müfettiş olarak görev aldıktan sonra 32 yıl süreyle özel sektörde vergi denetimi ve danışmanlığı görevinde bulunduğu bilgisi yer almaktadır. Ayrıca, özel sektörde bulunduğu dönemde 10 yıl süreyle vergi bölüm başkanı olarak yöneticilik yaptığı, kamuda görev aldığı dönemde de yurtdışına Bakanlık tarafından görevlendirme yoluyla gönderildiği ve tecrübe edindiği bilgisi cevaplarda yer almaktadır.

EK 1.2. Uzman 2'nin birinci soru grubuna yanıtları

“Adım U2., İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi bölümünden 2010 yılında mezun oldum. 2012 yılında vergi müfettişliği sınavına girip mesleğe giriş sınavından başarılı olduktan sonra 2013 yılında göreve başladım. Vergi müfettişi olarak 11 buçuk 12 yıl kamuda çalıştıktan sonra görevimden istifa ettim ve şu an bir yeminli mali müşavirlik şirketinde çalışmaya devam etmekteyim. Yaklaşık 12 yıllık bir süreyle muhasebe, vergi uygulamaları, vergi incelemesi ve denetim alanında tecrübeye sahibim. Ayrıca; kamuda çalıştığım dönemde, yaklaşık 2 yıl süreyle görev yerim olan İstanbul Sektörel-2 Denetim Daire Başkanlığında, Başkan Yardımcısı görevini yürüttüm. İdari görev aldığım bu süreçte, ana görevimin iş emirlerinin müfettişlere dağıtılması ve iş emirleri ile görevlendirilen müfettişlerin görev süreçlerini takip etmektir. Bununla birlikte, Başkanlıkta yapılan yazışmalara da baktım. Dolayısıyla, çalışma konusunu oluşturan disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporları ile alakalı her türlü işleme baktım diyebiliriz. Bu raporlar, yapılan yazışmalar ile elimizden geçti.”

U2'nin cevaplarına bakıldığında, 12 yıl süreyle mesleği icra ettiği, kamuda vergi müfettişi olarak görev aldığı ve görev aldığı süreçte Başkan Yardımcısı kadrosunda idareci olarak görev aldığı, idari görevlendirmesinin bölümlerinden birisinin iş emri dağıtımları ve yazışmalar olması nedeniyle disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporları ile alakalı her türlü işleme kendisinin baktığı bilgisi yer almaktadır. Ayrıca; kamudaki görevinden ayrıldıktan sonra özek sektörde yeminli mali müşavirlik firmasında çalışmaya başladığı ve görevine devam ettiği bilgisi yer almaktadır.

EK 1.3. Uzman 3'ün birinci soru grubuna yanıtları

Adım U3., 2007-2011 dönemlerinde Sakarya Üniversitesi Maliye bölümünde lisans eğitimi aldım ve mezun oldum. 2014 yılından itibaren, yaklaşık 10 senedir Hazine ve Maliye Bakanlığında “Vergi Müfettişi” unvanıyla görevini sürdürüyorum. Görevim boyunca, Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bursa Denetim Daire Başkanlığı ve

İstanbul Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı'nda çalıştım. Bu süreçte; Şanlıurfa, Mardin, Kütahya, Çanakkale, Eskişehir gibi farklı illerde de turne programı esasında görevlendirilmelerde bulundum ve görevimi ifa ettim. Şu an, İstanbul Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığında görevime devam etmekteyim.”

U3'in cevaplarına bakıldığında, 10 yılı aşkın süredir vergi müfettişi unvanıyla kamuda görev aldığı, mesleğini Bursa ve İstanbul'daki Başkanlıklarda yaptığı gibi Şanlıurfa, Mardin, Kütahya, Çanakkale, Eskişehir gibi farklı illerde görevlendirme yoluyla çalıştığı ve bu illerde denetim görevini ifa ettiği bilgisi yer almaktadır.

EK 1.4. Uzman 4'ün birinci soru grubuna yanıtları

“Adım U4., 2008-2012 yılları arasında, Tokat Gazi Osman Paşa Üniversitesinde Kamu Yönetimi okudum. Ardından 2013-2014 yılları arasında da 9 aylık bir “Gelir Uzman Yardımcılığı” kadrosunda kamu personeli olarak görev almakla birlikte mesleki tecrübem var. Daha sonra, 2014 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda “Vergi Müfettiş Yardımcısı” olarak mesleğe başladım. 2014 yılında mesleğe başladıktan sonra muavinlik dönemini ve yeterlik sınav sürecini başarı ile tamamlayarak meslekte beşinci yılımda, 2019 yılında Resmî Gazete ile “Vergi Müfettişi” kadrosuna atandım. 2024 Mayıs ayında vergi müfettişliği mesleğinde 10 yılımı tamamladım, yeşil pasaportumu aldım, “yeminli mali müşavir” olarak meslekten ayrılma konusunda gerekli sınavları başarıyla tamamladım. 2019 --2021 yılları arasında vergi müfettişi olarak çalışırken, 2 buçuk -3 yıla yakın bir yeminli mali müşavirlik sınav dönemi vardı; o sınavları başarıyla tamamladım. 2021-2024 yıllarında (2023 yılının son ayına kadar) 2 buçuk yıla yakın süreyle “Vergi Müfettişleri Derneği” bünyesinde “Genel Başkan” görevini yürüttüm. Genel başkanlık sürecinde, müfettiş camiasını temsilen görüşmediğimiz hiçbir Bakan ve Bakan Yardımcısı kalmadı. En son Sayın Cumhurbaşkanımız ile görüştük. Siyasi parti liderleri/grup başkanları ile görüşmeler sürecinde hiçbir ayırım gözetilmeden hepsiyle görüşmeler gerçekleştirildi. Vergi müfettişleri olarak camiamızı “misyon” ve “vizyon” kaynağı olarak görüyoruz. Bu kapsamda, camiamızı dernek başkanı sıfatıyla temsil ettik. En alt seviyeden başlayarak Sayın Cumhurbaşkanımıza kadar tüm kişi ve kurumlarla iletişim halinde olduk ve görüşmeler gerçekleştirdik. 2024 yılı mayıs ayında meslekten ayrıldım. YMM Denetim Danışmanlık AŞ Yönetim Kurulu Başkanı'yım. İstanbul merkezli ve Ankara ile Adıyaman illerinde şubeleri olacak şekilde, Türkiye'deki 81 ilde tam tasdik hizmeti, denetim hizmeti ve vergi inceleme danışmanlığı hizmeti; KDV İade süreçlerinin yürütülmesi hizmetlerini vermeye devam ediyor; ayrıca firmalarda mali ve denetim yapabilecek seviyede CEO'luk görevi

alabilecek potansiyelde işler yürütüyoruz. Organizasyonumuz yeni oluşumlu bir yapıyı ihtiva etmekle birlikte süreç içerisinde daha kapsayıcı bir organizasyon şeklinde işlerimizi yürütmeyi hedefliyoruz. İlerleyen süreçte, organizasyon yapımızın, bizimle çalışmak isteyen her meslek mensubunun, bizlerle birlikte istediği yerde ve istediği şekilde, kendi portföyüyle hizmet vermeye devam etmesini; eğer çalışma şartlarını beğenirse bizle birlikte çalışmaya devam etmesini, beğenmediği durumda bizimle çalıştığı süreçte kendisini yetiştirmek için fırsat yakalamamış olacağını bilmesini isterim. Müfettişler için söylemek istediğim, gelsinler, özel sektörde bizle birlikte çalışsınlar ve meslek çalışma ruhsatlarını, belgelerini alsınlar. Bu süreçte kendilerini geliştirdikten sonra, isterlerse, özel sektörde kendi bürolarını açsınlar. Böyle bir yapı oluşturmaya çalışıyorum, hedefimiz bu.”

U4’ün cevaplarına bakıldığında, 11 yıl süreyle maliye camiasında görev aldığı, 9 ay süreyle gelir uzman yardımcısı ve kalan sürelerde vergi müfettişi kadrolarında görev aldığı, 2,5 yıl süreyle Vergi Müfettişleri Derneği Genel Başkanı sıfatıyla dernek başkanlığı yaptığı, bu süreçte Bakanlık ve Cumhurbaşkanlığı düzeyinde görüşmeler yaptığı ve ilişkiler yürüttüğü, mesleği icra ettiği süreçte yeminli mali müşavirlik ruhsatını almaya hak kazandığı ve sonrasında kendi denetim şirketini kurarak özel sektöre geçiş yaptığı bilgisi yer almaktadır. Ayrıca, kendi şirketini kuran U4’ün, vergi danışmanlık ve denetim hizmetini ülke genelinde verdiği ve kendi şirketi bünyesinde görev almak isteyen meslek mensubu veya müfettişlerin kendi portföyleriyle gelerek katkı sağlayabileceği belirtilmiştir.

EK 1.5. Uzman 5’in birinci soru grubuna yanıtları

“Adım, U5. Giresun doğumluyum. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi bölümü mezunuyum. Öğrencilik dönemimde farklı sektörlerde yer alıp çeşitli tecrübeler edindim; ama uzun vadedeki hedefim mali müşavir olup kendi işimi yapmak olduğu için mezuniyetimin akabinde denetim sektöründe yer aldım. 2012 yılında fiilen Ankara merkezli “Russel Bedford International” isimli bağımsız denetim firmasında vergi denetimi bölümünde görev almaya başladım. Yaklaşık 2 yıl kadar, 2014 yılına kadar bu firmada “Denetçi Yardımcısı” olarak çalıştım. Bu süreçte, vergi ve muhasebeyle alakalı kendimi ciddi manada yetiştirdiğini söyleyebilirim. Daha sonra, İstanbul merkezli “Eren Holding” firmasında iç denetim departmanına transfer oldum. 2014 yılından 2018 yılına kadar da Eren Holding bünyesinde görev aldım. Burada da 40 civarı firmanın iç denetimi, vergi denetimi ve tam tasdik raporlarının yazılması faaliyetlerini yürüttük. Bu çalışma ortamında da ciddi manada farklı sektörleri gördüğüm için, ciddi tecrübeler edindim. 2018 yılı haziran ayında da bu kadar

tecrübenin yeterli olduğunu düşünerek bu işyerinden ayrıldım ve kendi ofisimi açtım. Ofisimi de Eren Holding’te beraber çalıştığım, Samet isimli arkadaşım ile ortaklaşa kurmuş olduk. 2018 yılı haziran ayından beri, kendi ofisimizde mali müşavirlik ve denetim hizmeti vermeye devam ediyorum. 2012 yılından itibaren 12 yıldır fiilen bu mesleğin içerisindeyim. Hem denetim tarafında hem muhasebe tarafında ciddi tecrübeler edindim. Mesleki tecrübemi ve bilgimi bu süreçte yaptığım çalışmalarla elde ettim.”

U5’in cevaplarına bakıldığında, 12 yıldır mesleğin fiilen içinde olduğu ve SMMM olarak özel sektörde çalışmaya devam ettiği, mesleğe uluslararası bir denetim firmasında vergi bölümünde başladığı ve sonrasında denetçi ve iç denetçi olarak çalışmaya devam ettiği, 6 yıl tecrübe kazandıktan sonra bir iş arkadaşıyla ortak mali müşavirlik ve denetim şirketi kurduğu ve kurucu ortak olduğu bilgisi yer almaktadır.

Uzmanların birinci soruya verdiği cevaplarda açıkça yer aldığı üzere alanlarında uzman, vergi mevzuatı ve meslek mensupları çalışma düzeni ile araştırma konusundaki soruların içeriği yönünden konuya her yönüyle hâkim kişilerden seçilmişlerdir. Çalışmanın geçerliliği ve güvenilirliği konusunda titiz bir çalışma ile araştırma yürütülmüştür. Birbirinden değerli, alanında uzman uzmanların, kalan 9 adet çalışma sorusuna vermiş olduğu cevaplardaki ortak yönler aşağıda gösterilmiştir:

EK 2. İkinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar

İkinci soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarının genel olarak düzenlenmesi şekline bakılacak olursa, bu raporların yazılmasına gerekçe olan ve Vergi Müfettişlerinin eleştiri konusu yapmış olduğu meslek mensubu eksikliklerinde neler ön plana çıkmaktadır? Bu eksiklikler meslek mensubunun mesleğini icra etmesi aşamasındaki kişisel eksikliğinden mi kaynaklanmaktadır? Meslek mensubunun görevini ifa sürecinde mevzuat hükümlerinde uyması gereken kurallar ile ticari hayatın işleyişi içinde denge kurabildiği veya kurabileceği söylenebilir mi? Yoksa; ticari hayatın işleyişi ile mevzuat hükümlerinin uyumsuzluğundan bahisle ortada bir sorun olduğundan bahsedebilir miyiz? Sorun varsa şayet, meslek mensupları hakkında rapor düzenlenmesi konusuna bu durum ne kadar etkili olabilir? Tamamen mevzuat kaynaklı eksiklik veya tamamen meslek mensubu kaynaklı eksiklikten bahsedebilir miyiz?”

EK 2.1. Uzman 1'in ikinci soru grubuna yanıtları

U1, vergi incelemelerini yürüten vergi müfettişlerinin meslek mensupları hakkında düzenledikleri raporlarda, olayın derinlemesine inilmeden, yüzeysel ele alındığını ve mükellefin işlemlerinde kusur bulunması halinde, meslek mensubunun da müteselsil sorumluluk çerçevesinde mükellefle birlikte sorumlu tutulduğunu değerlendirmiştir. Bu konuda görüşlerini ifade ederken, vergi müfettişlerinin olaya soğuk kanlı, sakın bir şekilde yaklaşması gerektiğini, meslek mensuplarının da müfettişlere mutlaka yazılı bir şekilde bilgi ve belge ibraz etmesini tavsiye etmiştir. Böylelikle, hata yapılmış olursa dahi meslek mensubunun hatasını görmesinin sağlanacağı, müfettişin olayı değerlendirme durumunda da ilgili konunun faydalı olacağı belirtilmiştir. Aynı zamanda, idarenin de vergi müfettişleri ile görüşmeler yapması, ortak bir uygulama birliğine gidilmesi hususuna değinmekle birlikte bunun gerekli olduğundan bahsetmiştir. U1'in ikinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Öncelikle burada çok ince elenip sık dokunmadığını müşahade ediyorum. Yeminli mali müşavirlik yaptığım dönemde tasdik raporu yazdığınız şirkette vergi incelemesi neticesinde bir matrah farkı bulunmuşsa, şöyle veya böyle sizi de sorumlu tutuyorlar. Hem disiplin hem de mali sorumlulukla ilgili raporlara ifadeler koyuyorlardı. Neticede bu şunu bana bu soruyla ilgili gösteriyor; biraz çalakalem rapor yazma ve herkesi eğer bir tarhiyat varsa tasdik edilen bir konuyla ilgili mutlaka yeminli mali müşavir de sorumludur gibi görmek ve rapora bunu yansıtma gibi bir yaklaşım var inceleme gruplarında. Biraz daha azalmış olabilir şimdilerde ama biz bunu kendi çalışma dönemimizde çok fazla hissettik. Burada karşılaşılan sorun sadece meslek mensuplarının bilgi eksikliği ile açıklanamaz. Müfettişlik kurumu temsilcilerinin bu konuda bir yaklaşım formatı belirlemesi ve bunun müfettişlerle beraber içselleştirilmesi gerekiyor. Biraz da meslek mensuplarının daha serin kanlı yaklaşması gerekiyor olaylara...meslekte avcı moduna giriyoruz, müfettişlik bunu belki gerektiriyor; ama bir yandan da hukuk kurallarına bağlıyız; yani...o sınırları dikkate alarak bu işlerin yönetilmesi gerekiyor. Yoksa, iyi bir şey yapıyoruz derken sisteme zarar verir hale gelinebilir. Mevzuat dediğimiz olay zaten geneli ifade eder; çünkü kanun öyle olmak zorunda. İlk etapta kanundan bahsederseniz, kanunlar genel oluyor; ama o genel hükümler uygulanırken çok detaylı ve farklı konular ortaya çıkıyor. Bu nedenle, ilk etapta bu kanun maddesi o sorunun cevabını tam ve net veremiyor. Orada da artık yorumlar başlıyor. Bir kere, bir eleştiri olarak hemen getireyim; meslek mensupları olarak ya da mükellefler çoğu zaman mevzuatla ilgili konularda tıklandıkları hususlarda Mali İdareden hızla sorularının cevaplarını alamıyorlar. Yani; bir konu çıkıyor ortaya ve bu konu hemen çözülmesi gerekiyor; bırakamıyorsunuz ortada öylece, çünkü ondan

hareketle işler yapacaksınız, doğru kararlar vereceksiniz. Şimdi, maliyeye soralım, 5 ay bekleyelim, cevabı gelince de bunu yaparız ya da yapmayız diyemiyorsun. Kararlar hızlı alınıyor, değerlendirmeler hızlı yapılıyor; ama aldığınız kararlar, vardığımız sonuçlar her zaman Mali İdare ile uyumlu olmayabiliyor. Bilerseniz ki uyumsuz, o zaman o bilerek göze almak anlamına gelir; ama, siz soruyorsunuz cevap alamıyorsunuz ya da soruyorsunuz belirsiz, muğlak cevaplar alıyorsunuz. Yargıya gitmişsiniz, yargıda farklı cevaplar var. Bazen farklı muktezalar var. Şimdi; ortada hemen hızlıca mükellefin ya da müşavirin karar verip hızlıca hareket etmesi gereken alanlar var. Olaya bu açıdan baktığımızda; o anda, kendi bilginize göre, o ana kadar okuduklarınıza göre, yapılan yorumlara göre, siz de bir yorum yapıyorsunuz ve mükellefe diyorsunuz ki; benim yaptığım değerlendirmeler neticesinde durum şudur, buna göre de mükellef hareket ediyor. Ancak, 2 gün sonra bir vergi incelemesi geliyor; kamu idaresi diyor ki, siz böyle bir şey yapmıştınız ama, bu böyle değil, şöyle olması lazım! İnceleme elemanı haklı da olabilir ya da siz haklı olabilirsiniz; onun zaten mevzuat çerçevesinde gideceği yollar ve çözüm yöntemleri var. Bunun böyle olabileceği konusun da bir kere inceleme elemanları tarafından da anlaşılması gerekir. İnceleme elemanları, olayı şöyle okuyorlar, bu sorunun altında da onu görüyorum; mükellef, meslek mensubu müşavirden işi kitabına uydurmasını bekliyor, müşavir de onun beklentisine uygun, işi kitabına uydurmaya çalışıyor; değil mi? Değil! Akıllı hiçbir müşavir, göz göre göre hukuk dışı, yanlış bir şeyin altını imza atamaz, atmaması gerekir. Ben atmadım. Hiçbir meslektaşına da tavsiye etmem. İnşallah yapmamışlardır. Yapan var mıdır; vardır, yoktur, demek mümkün değil. Ama; normal şartlarda ben hep şunu söylerim, en az sizin kadar zeki Mali İdare ve oradaki inceleme elemanları. Dolayısıyla; yaptığınız her şey yarın görülecekmiş gibi ve görüldüğünde de ne söyleyeceğiniz, cevabının hazır olacağı şekilde hareket etmeniz lazım. Yani sorulan soruya, şunu şunun için yaptım, şu mantıkla yaptım, cevabının olması ve o cevabın da sorulduğu ve cevaplandığı zaman kafayı yere eğdirmeyecek cevap olması lazım. Ben meslek hayatımı böyle yönetmeye çalıştım. Bu cevap karşı tarafın hoşuna gider, gitmez, doğru bulur, bulmaz, beni ilgilendirmez. Benim için önemli olan hukuki bir tutarlılığın olması ve o cevabı verdiğimde, herhangi bir şekilde gizleyecek, saklayacak, utanacak, kafamı yere eğdirecek bir rahatsızlık içine beni sokmuyor olmasıdır önemli olan. Bu rahatlıktaysam ki; zaten o yüzden de meslek hayatım boyunca verdiğim görüşleri hep yazılı vermeye ve bütün kendi grubumda da yazılı görüş verdim diye çalıştım. Hata yaparsanız da yazılı hata yapın dedim. Böylelikle, nerede hata yaptığınızı görürsünüz sonrasında o hatayı düzeltirsiniz dedim. Bu konuyu yönetirken de inceleme elemanları açısından da böyle bakmak lazım. Kendileri ne kadar namusluysa ne kadar vatanseverse ne kadar meslekte ciddiye alıyorsa, karşınızdaki müşavirleri de öyle görmek

lazım. Biz de hukukun bir tarafını yönettik, tuttuk. Tabikî, meslektaşlarımız diye gördük inceleme elemanlarını; onlar da kendi açılarından kendilerine verilen görev çerçevesinde konuyu inceliyorlar, soruyorlar, sorguluyorlar. Bizim görevimiz de o sorulan, sorgulanan konularda onları tatmin edici cevaplar verip, ikna etmeye, hukuk çerçevesinde doğruyu bulmaya çalışmak olmalı diye tanımladık. Karşıt görüşler, görüş ayrılıkları her zaman olabilir; bunun neticesinde de eğer idari aşamalarda çözilemiyorsa da yargı karar verir ve ona göre ilerlenir. Bunun için vardır zaten, diye bakmak ve olayı böyle algılamak gerekir düşüncesindeyim. Şimdi ortada bir yorum sorunu varsa, yorum farklılığı nedeniyle meslek mensubuna bir sorumluluk atfedilemez. Bunun ortaya konması gerekiyor; ancak kasıt, ağır ihmal gibi bir şey varsa, yapılan iş ve varılan sonuçla ilgili, meslek mensubunun normalde bilmesi gereken, görmesi gereken, varması gereken bir durum, sonucun dışında bir durum ve sonuç var ve bu da normal olarak izah edilemiyorsa, o zaman mesleki eksiklikten, hatta kasttan, ağır ihmalden vs. bahsedilebilir. Yoksa böyle bir şey ve sadece karşılıklı tartışmadan ve farklı yorumdan, yorumlardan kaynaklanıyorsa; meslek mensubu verdiği görüşün yazılı olarak imzalayarak arkasında duruyor ve bunu net, açık ortaya koyabiliyorsa, burada sorumluluktan, disiplinden bahsedebilmek, çok yanlış olur diye düşünüyorum. O yüzden, buralarda ayrımları iyi yapmak gerekir. Genel olarak çok yaygın olduğu için söyleyeyim, sahte belge meseleleri en bariz meselelerdir bu konularda. Sahte belge meselesinde, o kadar çok ve fazla neden olabilir ve o kadar çok ve fazla o nedenin meslek mensubu ile bir ilişkisi olmayabilir ki; ola da bilir, ama hiçbir ayrıntıya bakmadan ve doğrudan doğruya, sanki bir iş birliği içerisinde bir şey, bir çete mensubu muamelesi yapılması ve kategorik olarak bir yanlışlıktan, eksiklikten ya da beraberlikten söz edip de raporda bu şekilde bahsetmek, araştırıp anlamadan, detaylandırmadan sonuca varmak doğru olmaz diyebilirim.”

EK 2.2. Uzman 2’nin ikinci soru grubuna yanıtları

U2, disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporlarının tanzim olunması sürecinde sadece meslek mensuplarının bilgi eksikliğinin etkili olmadığını, ekonomik koşullar ile piyasa şartlarının da konuya etkili olduğunu; özellikle sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri kapsamında bu rapor türlerinin düzenlenme oranının yüksek olduğunu, az bir oranla kalan kısmının meslek mensubu bilgi eksikliği veya hatasından kaynaklandığını ifade etmiştir. Aynı zamanda, vergi mevzuatının ve bununla birlikte meslek mensuplarının bilmesi gereken ve mesleğin icrası sürecinde takip etmeleri gereken diğer mevzuat sistemleri büyüklüğünün ve sorumluluğun oldukça geniş ve kapsamlı olduğunu, bunun da meslek mensuplarının bilgi

eksikliği yaşamaları sürecinin doğal etkisi olduğunu belirtmiştir. U2'nin ikinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Bence bu tamamen bizim kendi ekonomik sistemimizin sorunu; sahte belge düzenleme, sahte belge düzenlemeye iştirak ve sahte belge kullanmadan kaynaklanan mali sorumluluk raporu ve disiplin sorumluluk raporu konusu; onun dışında meslek mensuplarının bilgi eksikliğinden kaynaklanan işlemler de var. Mevzuat konusunda baktığımızda aslında mevzuatta yapılan düzenlemeler açık ve net; ama birçok konuda da açık olmayan, özgelgelerle veya idari kararlarla işler de yürütüldüğü için aslında bu bilgi eksikliğinin temel gerekçesi kanunda yazmayan ve yoruma açık olan, farklı yorumlanan, görüş ayrılıklarından da kaynaklanıyor. Vergi mevzuatı aslında çok kapsamlı bir mevzuat, çok geniş bir mevzuat ve bu bilgi eksikliği de bunun bir ucunda; ama temel ağırlığının bu olduğunu söylemek bence mümkün değil. Çünkü; meslek mensupları da meslek odaları tarafından eğitime tabi tutuluyor. Meslek mensupları için “sürekli mesleki geliştirme eğitimi” denen bir sistem var ve meslek mensuplarının her yıl katılımı zorunlu tutulmuş. Bu nedenle, tanzim olunan disiplin raporlarının büyük bir kısmını sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma incelemelerinden kaynaklandığı, kalanın bilgi eksikliğinden kaynaklandığı, oranlama yapacak olursak, %70’e %30 veya %65’e %35 civarında bir aralıkta bilgi eksikliğinden kaynaklanan bir rapor olduğu söylenebilir. Yıllardır bu mesleğin içindeyiz; sen de ben de ama halen mevzuat ile ilgili bilmediğimiz birçok konu var. Her şeye hâkim olamıyoruz; ama bize 11-12 yıllık meslek hayatımızda en iyi öğretilen şey, neyi nerede bulacağımızı bilmek. Bir sorun olduğunda ve bize sorulduğunda, çözümü nerede bulacağımızı çok iyi biliyoruz. Meslek mensupları da bu noktada kendilerini yeterince eğitiyorlar. Bilgi eksikliği olabilir; bu kaçınılmaz bir durum. Bir de şöyle, bizim mevzuatımız bu noktada, mali ve disiplin sorumluluk noktasında biraz sert; yani bir mali müşavir faturanın sahte olduğunu bilme şansı yok. Sadece, mükellef adına hizmet vermek için, bu işlemleri takip etti diye meslek mensubuna disiplin veya mali sorumluluğa ilişkin rapor yazmakla olmaz. Burada, belki vergi müfettişleri sorumluluğu da aslında ön plana çıkabilir. Burada tamamen inisiyatif kalmış bir durum yok aslında. Sahte belge düzenlediği veya kullandığı veya iştirak ettiği tespit edilen herkes bu kapsamda disiplin sorumluluğuna tabi tutuluyor. Yine, VUK madde 153/A kapsamında düzenlenmiş bir hüküm; 153/A maddesinde özellikle çok ağır bir yaptırım var, direkt 3 yıl süreyle mesleki faaliyetlerden men, sonrasında meslekten çıkarma gibi cezalar öngörülmüş. Meslek mensuplarının kesinlikle zorlandıklarını düşünüyorum; yani bir kere SGK bilmesi gerekiyor, gümrük mevzuatını kısmen bilmesi gerekiyor, vergi mevzuatını bilmesi gerekiyor, muhasebe programlarını bilmesi gerekiyor, mükellefin sorduğu birçok

soruyu cevaplaması gerekiyor, diğer kurumlar veya inceleme sürecinde istenilen bilgileri sunması gerekiyor. O kadar çok fazla şey isteniyor ki mali müşavirlerden; bence bu da yanlış. Mesela, son dönemde yaşadık hep birlikte, enflasyon düzeltmesi geldi, bu süreç organize edilemedi. Kanunda 298 ç madde hükmü eklendi, bir tebliğ yayımlandı, tebliğin uygulamaya esasları belirlendi. Uygulama esaslarını yaparken o kadar çok ayrıntı istendi ki... mükellefin beklentisi çok farklı, gelir idaresinin beklentisi farklı, vergi dairesinin beklentisi, vergi denetim kurulunun beklentisi farklı...burada denge kurabilmek çok zor. Ticari hayatın gerçekleri var; Türkiye'de ekonomide bir kayıt dışılık var. Mükellef her zaman tabii ki de daha az vergi ödemek ister; vergi idaresi her şeyin vergi kanununa uygun olmasını ister. Mükellef kendi haklarını savunmak ister. Mali müşavir ortada o dengeyi kuran kişidir... işte o yüzden önemlidir... zaten o yüzden denge konusu biraz sıkıntılı ve zor bir süreç meslek mensupları açısından. Bir şekilde o dengeyi kuruyorlar; ama bu dengeyi kurarken çok zorlanıyorlar. Bu nedenle, bunun daha sistematik bir yapıya bürünmesi lazım; görev tanımlamalarının net yapılması lazım. SMMM'ler her işi yapamaz; YMM'lerin aslında yaptığı şey belirli. SMMM'ler yaptığı iş her şey. Bir firmanın defter kaydını tutmasından, Türk Ticaret Kanunu'ndaki hükümleri bilmesinden, vergi kanunları bilmesinden, SGK mevzuatını bilmesinden...YMM tam tasdik raporu yazıyor, iade rapor yazıyor vb., bunu belirlemek lazım. "SGK Denetmenleri" diye bir şey var. Örneğin; SGK konusunda bence ayrı bir birim oluşturulmalı, SMMM bünyesinde ve bu iş ile meslek mensuplarına destek olsun. Her işi, meslek mensubuna yaptırmamak lazım. Dengeyi daha iyi kurmak istiyorsak görev tanımlamasını ve ayrımını yapmamız lazım bence... SMMM her şeye yetişmek zorunda kalıyor. Belki ailesinden vakit ayırıyor, arkadaşından, sosyal hayatından, kültürel hayatından bir zaman ayırıp mesleğini icra etmeye çalışıyor. Sistematik bir şekilde görev ayrımı yapmak daha makul geliyor bana...kişinin işinde uzmanlaşması; ama uzmanlık alanı sınırları belirli olması gerekir. Meslek mensuplarının bilgi eksikliğinin asıl sebeplerinden bir tanesi de bu; yani her şeyden biraz biraz bilmek ve işleri yürütmek bir anlam ifade etmiyor. Bir şeyi iyi bilmek daha önemli bence. Bugün meslek mensupları ne iş yapıyor; muhasebe kaydı tutarak vergi hesaplanmasına aracılık ediyor, değil mi. Bu meslek mensubu muhasebe ve vergide uzman olsun mesela. SGK işini mali müşavir yapmasın, gümrük mevzuatı işlerini mali müşavir yapmasın; görev tanımı, tanımlarken ve işte o ilişkiyi dengelemek için bence kesinlikle görev ayrımı önemli. Hataların nedeni olarak meslek mensubu bilgi eksikliği veya mevzuatın geniş ve karmaşık yapıda olması şeklinde uç noktalardan ziyade ikisinin de ortada olduğunu yorumlamak daha doğru olacaktır. Meslek mensuplarına Yönetmelik değişikliği ile eğitim odalar tarafından zorunlu tutuldu ve mesleğini icra etmek ve devamlılığı sağlamak için eğitimlere katılım zorunlu. Zaten, hangi eğitimin kaç saat, ne kadar süreyle olduğu da belirlendi.

Eğitim sertifikası alınması için katılım şart. Meslek mensubu açısından bu durum varken, mevzuat açısından bakıldığında çok karmaşık bir yapıya sahip. Yoruma açık birçok konu var ve kanun maddeleri çok genel açıklamalardan ibaret. Meslek mensuplarının görevli olduğu geniş alana bakıldığında bilgi eksikliğinin olması kaçınılmaz; bu sistemden kaynaklandığı gibi mevzuatın kapsamı da çok geniş. Aynı zamanda mevzuatın yorumlanması, yorum farkından da kaynaklanıyor hatalar. Yoruma açık olmasından, tereddütlerden, ticari hayatın işleyişinden hareketle kanunun yoruma açık bırakılması da ayrı bir etken. Mevzuata bakıldığında, kesin sınırların çizilmediği ve genelleme yapılarak bazı noktaların açık bırakıldığı rahatlıkla görülmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının mevzuatı güncel ticari uygulamalar kapsamında yorumlaması sürecinde hatası olsa da bunu tamamen bilgi eksikliği gibi değerlendirmek doğru olmaz. Mevzuat ve meslek mensubu bilgi eksikliğinin ortada değerlendirilmesi gerekir.”

EK 2.3. Uzman 3’ün ikinci soru grubuna yanıtları

U3, büyük illerde görev yapan meslek mensupları ile küçük illerde görev yapan meslek mensuplarının genel olarak çalışma performansı hakkında bilgi vermiştir. Küçük illerde görev alan meslek mensuplarının alışlagelmiş bir çalışma düzeni olduğundan, güncel uygulamalara aykırı tutum sergileyen ve mevzuat ile uyumsuz işlemlerin olduğundan bahsetmiştir. Büyük illerde görev yapanların nispeten genel kurallara uyduğu veya en azından uyma konusunda gayret gösterdiğini, küçük illerde alışlagelmiş uygulamaların mevzuattaki güncel değişiklikler veya yeniliklerin önüne geçtiğini, meslek mensuplarının işleri ve işlemleri kendi bildikleri doğrular şeklinde yürüttüklerini ifade etmiştir. Ayrıca; disiplin raporlarının tanzim olunmasının en büyük nedeni olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT, 1 seri nolu) hükümlerine riayet edilmemesi; özellikle en önemli unsur olan tek düzen hesap planına uygun yasal defter kayıtlarının yapılmaması, kayıt düzenine uyulmaması belirtilmiştir. Küçük illerde disiplin sorumluluk raporu veya mali sorumluluk raporu genel mesleki standartlar ile mevzuattaki kurallara uyulmamasından kaynaklandığı, büyük illerdeyse farklı etkenlerin devreye girdiği ve meslek mensupları hakkında rapor tanzim olunmasına neden olduğu belirtilmiştir. U3’ün ikinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Görevim sırasında Bursa, İstanbul gibi büyük şehirlerde çalışmakla birlikte turne görevleri kapsamında geçici görevli olarak nispeten küçük illerde de vergi incelemelerinde bulundum. Görevlerim sürecinde şunu fark ettim; büyük illerdeki meslek mensupları çok donanımlı iken, küçük illerdeki meslek mensuplarında bilgi yetersizlikleri çok bariz. Burada eleştiri konusu

genel husus şudur; 1 nolu muhasebe uygulama genel tebliğine aykırı tutumlarından dolayı çok disiplin sorumluluk raporu yazıyoruz. Mali sorumluluk da yazılıyor ancak; mali sorumluluk genel olarak 213 sayılı VUK madde 359 kapsamında, hakkında rapor tanzim olunan mükelleflere hizmet veren meslek mensuplarına veya vergi iadeleri kapsamında mükelleflere hizmet veren meslek mensuplarına düzenleniyor. Genel olarak düzenlenen rapor türü disiplin sorumluluğu ve bu rapor türünde en çok yapılan hata da tek düzen hesap planına aykırı kayıt oluşturulması. Buradaki sıkıntı da şudur; küçük illerde meslek mensuplarının bilgi eksikliğinden durum kaynaklanmaktadır. Tek düzen hesap planından haberi yokmuş gibi, yani kendilerine öğretilmiş veya kendilerince geliştirdikleri bir sistem var, ona göre kayıtları oluşturuyorlar. Hesapları neden oluşturduğunu, neden başkaca bir kayıt oluşturduğunu, hangi hesabın “alacak” kayıtlı ve hangi hesabın “borç” kayıtlı oluşturulması gerektiğini bilmeden defter kaydı yapanlar var. Eğer açıkta bakiye kalıyorsa, hemen ters hesap ile muhasebe kaydını kapatarak defter kaydı oluşturuyorlar. Özellikle “Ortaklara Borçlar” hesabı bu işlerde kullanılıyor. Bildiğiniz üzere, “Aktif” karakterli bir hesap “borç” bakiyesi vermesi gerekirken, “alacak” bakiyesi verecek şekilde kayıtlar oluşturuluyor. Bu onlara bir şekilde öğretilmiş veya kendileri bu yolu öğrenmiş; dönem sonunda bilanço düzenlenirken veya kapanış kayıtları oluşturulurken “Aktif” ve “Pasif” bilanço dengesinin oluşturulması amacıyla hesaplarda kayıtlar oluşturuluyor. 213 sayılı VUK (madde 219’a atıf yapılıyor) “defter kayıtlarının zamanında kaydedilmesi caizdir” der. Aslında burada mecburiyeti belirten bir hüküm yok. VUK genelinde de yorum var aslında. Günümüzde geçerli mevzuata göre 213 sayılı VUK kapsamında fatura düzenlenme süresi 7 gündür. Günümüzde ticaret çok hızlı gerçekleştirilmektedir. Burada müfettişler de Bakanlık da meslek mensupları da aynı süreci yaşıyor ve ticari hayatın hızına uyum sağlamaya çalışıyor. E-defter ve e-fatura gibi uygulamalar devrede şu an. Dolayısıyla; günümüzdeki teknoloji ile herhangi bir ticari işlemin gerçekleştirilmesi sonrasında faturanın düzenlenememesi gibi bir durumdan bahsedilemez. Zaten, 213 sayılı VUK 7 günlük süreyi burada tanımlamış ve bu kesinlik kazanmış. Dolayısıyla, burada mevzuatın kendisi ile ticari işleyişin kendisi arasında bir zıtlıktan bahsedilemez. Yani ortada bir çatışma yok, bunu çok rahat söyleyebilirim. İşte tam da bu olaydan bahisle, meslek mensubunun gerekli kurallara uymaması altında farklı nedenler olduğu kanaatindeyim.”

EK 2.4. Uzman 4’ün ikinci soru grubuna yanıtları

U4, meslek mensuplarının mükellefler ile ilişkilerinde bağımsız davranmadığını, meslek mensupları arasında rekabet olduğundan ve mükelleflerinde de bunu bildiğinden, başka meslek mensubuyla çalışmaya devam edeceği baskısıyla mali müşavirden tavsiye almaktan ziyade,

mükelleflerin yaptıkları kaçakçılık işlemlerine mali müşavirin karışmamasını, sadece gerekli muhasebe işlemlerini yapmasını ve işlemleri sorgulamamasını beklediklerini belirtmiştir. Aynı zamanda, vergi müfettişlerinin de çalışma performansı ile rapor tanzim ettikleri süreçte yaptıklarına değinilmiş, yapılan görüşmelerde ve vergi yargısı sürecinde de bazı eksiklikler olduğundan bahsetmiştir. Hatta; yapılan toplantılarda Yargıtay ve Danıştay üyeleri tarafından kamu idari yapılanmasında vergi yargısı kapsamında değişiklik yapılması gerektiğinden, “vergi savcılığı” kurumu tesis edilmesinden ve vergi mahkeme sürecinde yeniden yapılanma olmasından bahsedilmiştir. Meslek mensuplarının en büyük sorunlarından birisi olarak da mükellefler ile meslek mensupları arasında müşteri kaybetme ve para kazanamama endişesiyle, üzerlerinde baskı hissettiklerine değinilmiştir. U4 tarafından, sistemde yapılması gereken değişikliklere çözüm önerisi olarak da farklı bir bakış açısıyla, vergi daireleri bünyesinde fatura takibi ve mükelleflerin yoklama ve denetimler ile sıkı takip altına alınarak sahte fatura düzenlenmesi ile hayali ihracatın önüne geçilebileceği hususunda fikirlerinden bahsetmiştir. U4’ün ikinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Bir vergi müfettişi bir firma incelemesi geldiği zaman hemen oturup o firmanın yazışmalarını yaparak, verilerine bakarak rapor yazar. Bir memur gibi çalışmaz; vergi müfettişi tüm verileri bilgi isteme yazısıyla veya karşı tespitlerle gerekli yazışmaları yaparak elde eder, gelen cevapları tek tek değerlendirir gerek kamu gerek özel gerek şahıs olarak... bu bilgiler geldikten sonra vergi müfettişi tecrübesi nispetinde edindiği bilgiler ile gelen yazışmaları ve mükellefin iyi niyet göstergesinin emareleri olan somut verileri hepsini karşılaştırır ondan sonra değerlendirme süreciyle birlikte bir karar verir. Karar aşamasında neticeye göre meslek mensubu hakkında da değerlendirme kapsamında rapor tanzim sürecini ele alır. Örneğin; mali müşavir mevzuatına göre, mükellefler 10 milyon Türk lirasından (TL) 100 milyon TL’ye yükselen bir satış yapmışsa, o faturayı meslek mensubu yasal defter kayıtlarına işlemeden, kaydetmeden önce, hizmet verdiği mükellefin bu işlemi yapabilecek deposu var mı, işçisi var mı, maddi durumu var mı, bunları kontrol etmek zorunda. Eğer yapmazsa, mali sorumluluk mevzuat hükümleri kapsamında rapor yazılır. Bu meslek mevzuatında yer alıyor. Ancak; şöyle de bir durum var, 100 tane mükellefi olan mali müşavir var. Meslek mensubunun hangisini kontrol etme şansı var. Gerçek anlamda kontrolden bahsediyoruz; böyle bir sıkıntı var maalesef. Mükellefler 3.000 TL, 4.000 TL, 5.000 TL muhasebe hizmeti için meslek mensuplarına para veriyor; ama aracılık hizmeti almak yerine, sanki mükellefin kendi elemanıymış gibi hizmet etmesini bekliyor. Bu beklentinin ortaya çıkma nedeni de yine meslek mensuplarının kendi aralarında fiyat rekabeti. İkinci bir nedeni de sayının çok olması ile mükellef bir meslek

mensubu ile anlaşmazlık olursa kolayca ikinci meslek mensubu ile anlaşmaya varabiliyor. TÜRMOB'nin son 20 yılda bu konuda çabası çok büyük; ancak bu konuda biraz daha gerekli girişimlerde bulunarak meslek mensuplarını bir farklı bir kimliğe büründürmek için mücadele vermesi gerektiğini düşünüyorum. Vergi Müfettişleri Derneği Genel Başkanı olduğum dönemde “Ulusal Yargı Sempozyumu” ikincisini gerçekleştirdik. Ali İhsan Öztekin (Yargıtay 11.Ceza Dairesi Başkanı) başta olmak üzere Danıştay ve Yargıtay'dan değerli isimler katılım sağlamışlardı ve şu cümleyi net bir şekilde dile getirmişlerdi: “vergi müfettişlerine kesinlikle savcılık yetkisi verilmelidir.” Mahkemeler genelde meslek mensupları lehine karar verdiği için meslek mensupları hakkında yazdığımız sorumluluk raporları mahkemede ciddi manada bir idarenin aleyhine sonuçlanıyor. Durum böyle olunca bir caydırıcılık olmuyor. Şu da var; mükellef mevzuat yönünden sıkıntılı bir iş yapmak istiyor; mali müşavire gidiyor ve işe karışmamasını istiyor. Mali müşavir de mükellefi kaybetmemek için sessiz kalıyor. Mali müşavir mükellefe yön vermesi gerekirken, mükellef mali müşavire yön veriyor. Mükellef kaçakçılık yapmak istiyor, mali müşavir de bir şey diyemiyor; çünkü mükellefi, yani hizmet verdiği müşterisini kaybetmek istemiyor...Aslında, şunu yapsak; kaçakçılık, hayali ihracat 1 hafta içinde durur: vergi dairesinde tüm işlemler durdurulacak. Tüm görevli personel mükelleflerin sistemden kontrolleri yapılacak, adreslerinde yoklama tutanağı düzenleme üzere sahaya çıkacak. Bir adreste, ofis malzemeleri ile örneğin demir alım-satımı yapacak olsun. Mükelleflere anlatılacak; araç yoksa, depo yoksa, malzeme yoksa, işçisi yoksa, nakliye üzere irsaliye yoksa; vergi dairesi tarafından otomatik olarak fatura düzenlenmesine sistem izin vermeyecek. Sadece bunu yapsak, sistem 1 ayda kendiliğinden düzelecek; maalesef sistem bunun üzerine kurulu olduğundan, düzeltilemiyor, sistem kendi kendini kilitlemiş oluyor.”

EK 2.5. Uzman 5'in ikinci soru grubuna yanıtları

U5, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen raporların çok nitelikli olduğunu, genel olarak tespitlerin yerinde ve mevzuata uygun olduğunu; ancak raporların yine büyük bölümünde genel ifadelerle dayandığını ve somut verilere dayanmadığını, bu nedenle de çok sayıda meslek mensubu hakkında düzenlenen raporun mahkeme sürecinde idarenin aleyhine sonuçlandığını ifade etmiştir. U5, aynı zamanda Almanya sisteminden örnek vermiş, meslek mensuplarının ilişkilerinde, özellikle para ödeme konusunda idarenin bir sistem geliştirmesinin faydalı olacağını, meslek mensuplarının verdikleri hizmet sürecinde para tahsilatı konusunda mükellefler ile muhatap olması nedeniyle zor süreçler yaşandığını, yurtdışı örnekler gibi devlet tarafından mükelleflerden tahsil edilen ücretlerin meslek mensuplarına devlet tarafından ödenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Meslek mensupları hakkında yasal düzenleme halinde,

para konusunda mükelleflerle ikili ilişkileri kalmayacağından, mükelleflerin de bunu baskı aracı olarak meslek mensuplarına kullanamayacağı, meslek mensuplarının da kamu görevlisi gibi vergi müfettişlerine destek olarak muhasebe işlemleri sürecinde birçok sorunu ortadan kaldırmaya yardımcı olacakları ve tüm bu işlemler neticesinde meslek mensupları hakkında tanzim olunan rapor sayılarında azalma görüleceği ifade edilmiştir. U5'in ikinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Vergi müfettişleri vergisel problemleri olan mükellefleri yakalıyorlar, güzel raporlar hazırlıyorlar, raporların altlarını doldurarak ciddi manada bir veri birikimi sağlıyorlar; ama bu süreçte mali müşavirin mükellefle ortak mı hareket ettiğini veya iş birliği içerisinde olup olmadığını çok fazla ayırt etmeden hareket ettiklerine inanıyorum. Mahkemelerde mali müşavirlere yazılan sorumluluk raporlarının büyük bir çoğunluğu geri dönüyor. Her gün Resmî Gazete takibi yaptığım için 12 yıl -14 yıl boyunca cezalı duruma düşüp de mesleki faaliyetten alıkonulan meslektaşları da görüyorum. Bunlar fiilen zaten tespit edilmiş, birçok raporla da işin içerisinde olduğu belli olan kimseler. Burada bir denge kurmak gerekirse, tamamen ifadeden kaynaklı, mükellefi savunduğu için bir mali müşavire suç ortağı olarak görmek çok doğru gelmiyor bana. Mükellef ifadeye çağırıldığında mali müşavir mecburen ödeme ücretini mükelleften aldığı için mükellefi savunmak zorunda olan kişi durumunda burada. İşin gerçeği, daha farklı somut deliller elde edilmesi gerekiyor veya bu sistemi baştan değiştirip mali müşavirin ücretini mükelleften değil de devletin belirleyeceği bir fona mükellef yatırırsa mali müşavir de devletten ücretini almış olsa burada mali müşavir mükellefini savunmak zorunda kalmaz. Mükelleften gelen faturanın sahte olup olmadığını veya yapılan işlemin suç teşkil edip etmediğini mali müşavirin anlaması çok da mümkün değil. Somut delile dayanan bir olay kapsamında mali müşavire sorumluluk isnat edilirse, bence çok daha güzel olur. Başka bir yol olarak, sistemin devlet tarafından değiştirilerek, ödeme sisteminin devlet kontrolünde yapılması halinde mali müşavirin bu konuda mükellefe karşı bir zorunluluğu bulunmayacağı için çok daha rahatlıkla mükellef yerine vergi müfettişlerinin tarafında olması kolaylıkla sağlanabilir. Bildiğim kadarıyla Almanya’da muhasebecilik sisteminde, mükellef şirket kurduğunda devlet, mükellefin hesabından muhasebe ödemesini cebren alıp tahsil ederek mali müşavirin hesabına istisnasız yatırıyor. Bu süreçte mali müşavirler mükellefin temsilcisi değil kamu görevi gören meslek mensupları şeklinde faaliyet gösteriyorlar; dolayısıyla olması gereken süreç bu olduğu için, Türkiye'deki ticari hayatın işleyişi ile mevcut mali müşavirlik sisteminin aşırı derecede uyumsuz olduğunu düşünüyorum. Bu süreç değişirse, emin olun vergi incelemelerinde hem müfettişlerin yükü çok ciddi manada azalacaktır, hem de mükellefin her istediği olmayacağı

için, yani gider olamayacak şeylerin gider kaydı oluşturulması işleminin mükellef talebi üzere yapılması gibi durumlar yaşanmayacağı için çok daha sağlıklı bir muhasebe sürecinin yürütüleceğine inanıyorum.”

EK 3. Üçüncü Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Üçüncü soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Vergi Müfettişlerinin meslek mensupları hakkında düzenlediği Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarının düzenlenme gerekçesine konu eksikliklerin meslek mensubundan kaynaklı olanlar dışında nelerden kaynaklı olduğunu veya olabileceğini düşünüyorsunuz? Bu eksiklikler mevzuatın katı kurallarından mı kaynaklanmaktadır?”

EK 3.1. Uzman 1’in üçüncü soru grubuna yanıtları

U1, idarenin mükellef ve mali müşavirler ile iletişime açık olmasını, bu alanda çalışmalar yapılmasını ve müfettişler ile bir değerlendirme yapılarak işlemlerin yargı aşamasına gelmeden, inceleme sürecinde çözüm sürecine kavuşturulabileceği yönünden de değerlendirme yapılmasının önünü açan yenilikçi çalışmalar yapılması gerektiğinden bahsetmiştir. Geçmiş dönemden bu yana idarenin kendini geliştirdiğini, mali müşavirler veya mükelleflerin inceleme süreçlerinde karşılıklı iletişim ve etkileşim yönünden, yapılan yenilikçi uygulamalarla geliştirildiğini; ancak bunun daha da geliştirilmesi ve müfettişler ile idarenin ortak bir tutum içinde hareket ederek meslek mensupları veya mükellefler nezdinde iletişim ve etkileşimin açık olması yönünden çalışmalar yapması gerektiğini belirtmiştir. Aynı zamanda yapılan yeniliklere ek olarak fikir beyan ederek, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının yazılı cevapları dikkate almasını, müfettişlerce tanzim olunan raporların cevaplı rapor türünde hazırlanmasını ve bu yöntemle yargı sürecine daha az dosyanın gideceğini; çünkü tarafların hem idare hem de mükellef veya mali müşavirin kendini daha iyi ifade ederek müfettişin tespitlerini de kademe kademe görerek, ona göre bilgi sunma fırsatı yakalanabileceğinden bahsedilmiştir. U1’in üçüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensuplarının sorumluluğu konusunu mali idari baştan beri yanlış anladı. İlgili kanundaki sorumluluğu, “bu bir doğruluk sorumluluğudur, doğruluk sorumluluğundan kasıt da meslek mensubu tasdik ettiği işlemlerin doğruluğundan sorumludur” şeklinde. Doğruluk sorumluluğu ancak şöyle tanımlanırsa olabilir; meslek mensubu mesleğini ya da kurumlar vergisi tasdiki diyelim ya da KDV iadesi tasdiki ya da neyi tasdik ettiyse, önüne gelen defter ve belgelerden hareketle mesleki bilgisine dayanarak, tecrübesine dayanarak, kayıtları ve

belgeleri inceleyip varacağı sonuç dışında eğer bir ihmâl, kasıt vesaire var ve farklı bir sonuca varmışsa o zaman bir mesleki sorumluluktan bahsedilebilir. Bir inceleme elemanı bakmış ve neticesinde de bir sorun yoktur demişse, bakıldığında görülemeyecek başka birtakım şeyler neticesinde ona kayıtlarla ilgili bir sorun var iddiasıyla ortaya çıkıldığında meslek mensubunun da yapılan işin doğruluğundan sorumluydu diyerek sorumluluk atfedilemez; böylece bir sorumluluk yükleme işi yapılamaz. Bakanlık ve inceleme grupları ne yazık ki o sorumluluğu çok geniş yorumlamaya çalışıyor. Meslek mensuplarıyla ilgili sorumluluk gerekçeleri adeta dipsiz kuyu. Ne yaparsan yap bir matrah farkı vb. varsa sorumlusun; çünkü doğru değilmiş diyerek meslek mensubuna sen de sorumlusun gibi bir mantıktan hareket edilerek işlem yapılıyor, o yüzden doğru değil. Mükelleflerle ve müşavirlerle kurumsal olarak, bireysel değil, kurumsal olarak, iletişim mutlaka bir düzen çerçevesinde yönetilmeli. Hem mükellef temsilcileri hem müşavir temsilcilerinden, mükelleflerin ve müşavirlerin bu süreçte yaşadıkları sorunların neler olduğu konusunda düşünceler ile değerlendirmeler, idare tarafından sürekli alınmalıdır. İşte, oradan hareketle, yapılabilecekler konusunda, idare tarafından bir sonuç çıkarılmalı ve bu sonuçlar da yine idare tarafından bütün müfettişlere eğitimlerle, görüşmelerle, standartlarla, nasıl bir formatlama imkânı varsa yansıtılmalıdır. Bunu biz aslında uzunca bir zamandır görüyoruz, aşama aşama yaşadık ve müşahade ettik. Bunun daha da geliştirilerek sürdürülmesinde ben ve en başta zaten Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) kendisi ve çıktıları, verimliliği için ve müfettişlerinin daha verimli ve daha iyi işler çıkarabilmesi için yararlı olacağını düşünüyorum. Mesela; 2000'li yılların başlangıcında ben şu sorunları çok yaşadım; incelemeler sırasında tutanaklara biz istediğimiz açıklamaları koyma tartışmaları yaşadık. Bunu biz geçtik, artık arkada kaldı bunlar. Tutanaklarla son dakikada karşı karşıya kalırdık; müfettişlerce veya idarece hemen alelacele o gün cevap verilsin, imzalsın, çıkılsın istenirdi. Şimdi 2-3 gün önceden yazılı olarak taslak tutanak bize geliyor, dolayısıyla imzaya gittiğimiz zaman bizim için sürpriz olan yeni bir şey olmuyor. Bütün bunlar işte karşılıklı olarak VDK'nın mükelleflerle müşavirleri dinlemesi, oradan gelen şikâyetleri değerlendirmeleri ve bunları yönetmelikler, yönergeler, iç eğitimler, kanun, tebliğ vesaire haline getirip kendi içinde uygulamaya başlamasıyla oldu. Mesela; şu anda üzerinde durduğumuz ve sürekli şikâyet ettiğimiz konulardan bir tanesi rapor değerlendirme komisyonları. Eğer, bu komisyonları hakikaten bir iş yapsın diye kurduysanız, bize neyle karşı karşıya kalacağımızı söyleyin ki biz gidip onunla ilgili değerlendirmemizi, argümanlarımızı paylaşalım dedik. Şimdi, özetler paylaşılmaya başlandı; ama özetler de yeterli değil. Hatta biz şunu söyledik; raporlar, cevaplı rapor mantığında olmalı. Belki daha az konu yargıya gider, daha hızlıca belki sorun çözülür, belki inceleme aşamasında ikna edilir ki bence inceleme aşamasında da hem uzlaşma hem

Rapor Değerlendirme Komisyonu (RDK) aşamasında yazılı olmalı; her şey bir dosyaya girmeli. RDK aşamasında mesela, tutanaklar çok kısa kayda alınıyor; gelindi...dinlendi...diye bitiriliyor; ifade tutanağı hazır oluyor. Halbuki, biz oraya gidip uzun uzun açıklamalarda bulunuyoruz. İdare dinlemeli. Hem müşavirleri kurum olarak hem mükellefleri kurumsal olarak, olabildiğince dinlemeli ve görüş alışverişi de açık olmalı. Oradan gelecek önerileri, talepleri değerlendirerek müfettişlerle beraber hareketlerine yön vermeli düşüncesindeyim.”

EK 3.2. Uzman 2’nin üçüncü soru grubuna yanıtları

U2, mevzuatın çok dağınık ve karmaşık yapıda olduğunu ve bu nedenle kanun metninde yer alan hükümlerin genel itibarıyla tebliğ, özelge vb. diğer argümanlarla sorun alanlarına cevap vermesi, disiplin raporu yazılması nedenlerinden bir tanesi olarak örnek vermiştir. Karmaşık yapıda ve geniş bir vergi mevzuatı, bunun yanında da gümrük, SGK gibi diğer mevzuat ile ilişkili olması, meslek mensuplarının hata yapmasına neden olduğunu belirtmiştir. Diğer bir örnek olarak, meslek mensuplarının kapasitesinin üzerinde sayıda mükellefe hizmet vermeye çalışması, yakın zamanda gündemde olan ve meslekte kota uygulamasının da bu alanda faydalı olacağını belirtmiştir. Başka bir örnek olarak meslek mensuplarının çalıştığı personeli eğitime katkıda bulunması, onların yürütülen işlerde yaptığı işleri belirli bir bilgi birikimi ve tecrübe elde edene kadar personelin yaptığı işlemleri denetlemesi gerektiği ifade edilmiştir. Son örnek olarak da meslekte uzmanlaşma örnek verilmiştir. Buradaki eksiklik olarak, meslek mensuplarının SGK veya gümrük mevzuatı gibi alanlarda yetişmiş personel ile çalışmaması veya bu işlerde uzman kişilerden destek almaması olduğu belirtilmiştir. Meslek mensubunun, bu alanlara ayıracağı emek ve zaman ile vergi mevzuatında kişisel gelişimine katkı sağlayarak kendi eksikliğini rahatça gidererek daha az hata yapacağını belirtmiştir. U2’nin üçüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Kesinlikle mevzuatı burada söyleyebiliriz; mevzuatın karmaşık, dağınık, çok fazla şey içermesi, özelge, tebliğ, karar vb. şeylerle belli konuların açıklanıyor olması Bir örnek, mevzuatın yapısı diyebiliriz. Mevzuatın karmaşıklığı ve dağınıklığı diyebiliriz. Diğer bir örnek, belli bir kapasiteye ulaştıktan sonra o mali müşavirin ya da o meslek mensubunu yapabileceği iş sayısı bellidir. Örnek olarak; 100 tane mükellefi olan birinin 5 kişi çalışması lazım, bunu 2 kişiyle yaparsan ne olur o işlerin hepsinde eksik işlemler kalır. Birçok şey kesinlikle kontrol edilmemiş olur, mevzuat hükümlerine bakılmamış olur. Günümüzde meslek mensupları için kota uygulaması konuşuluyor ve bence mantıklı. Kota uygulaması olmazsa, dediğimiz hususlar olur, herkes kapasitesinin üzerinde iş alır ve bazı işler aksar. Eksikliklerin giderilmesi

hususunda başkaca örnekler vermek gerekirse, meslek mensupları yanında çalışan personeli eğitimi, yetiştirilmesine önem verilmelidir. Meslek mensubu tek başına tüm işlere yetişemez. Personelin belirli bir seviyeye gelene kadar yaptığı işleri denetler ve aynı zamanda işi öğretir; neticede işi personele bırakır. Eksikliklerin giderilmesi konusunda diğer bir örnek de uzmanlaşma. Uzmanlaşma sonucunda örneğin, SGK mevzuatıyla ilgili işlere vakit ayıracağına vergi mevzuatıyla ilgili işlere vakit ayırsa vergi konusundaki eksikliklerini giderebilir. Bütün misyon ve vizyon mali müşavire yüklenirse, SGK ondan her şeyi isterse, gelir idaresi ve VDK meslek mensubundan bir şey isterse, baskı yüzünden kendisini geliştirme noktasında hem işlere hem de kendini geliştirmeye vakit ayıramayabilir.”

EK 3.3. Uzman 3’ün üçüncü soru grubuna yanıtları

U3; küçük illerde meslek mensuplarının az olmasının mükellefler tarafından mesleğin icrası sürecinde daha az baskıya uğramalarını sağladığını, işin yapılması gerekliliğinden ve yasal mevzuat çerçevesinde zorunluluk birlikte cezai müeyyidesinin bulunmasından hareketle bazı şartların mükellefler tarafından istenmese de kabul edilmek zorunda olduğundan bahsetmiştir. Büyük illerde meslek sayısının çokluğu, meslek mensupları arasında rekabetin bulunması durumuyla birleştiğinde mükelleflerin avantajlı duruma geçtiği, bazı konularda meslek mensuplarına baskı uygulandığı ve talep edilenlerin karşılanmaması neticesinde başka meslek mensubu ile çalışmaya devam edileceği hususunun mükelleflerce bir koz olarak kullanıldığı; meslek mensuplarının da ekonomik gerekçelerle her ne kadar istemese dahi, bazı durumları kabullenmek zorunda kaldığı belirtilmiştir. Burada meslek mensuplarından ziyade kamu idaresinin önlem alması gerektiği, özellikle tahsilat işlemlerinde meslek mensuplarının mükellefle karşılıklı işlemlerin ortada kaldırılması gerektiği bahsedilmiştir. Böylece, en azından tek düzen hesap planına aykırılık dolayısıyla meslek mensupları hakkında düzenlenen raporlarda azalma görüleceği ifade edilmiştir. U3’ün üçüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Büyük illerde meslek mensubu mesleki bilgi açısından gayet iyi. Ekonomik koşullar bazen bilginin uygulamasını engelliyor. Mükellefin bazı talep ve istekleri oluyor; şöyle ki, yasal deftere kaybedilmemesi gereken bazı giderlerin, kaydedilmesine dair mükellefler direktme veya bazı hesapların mesela, 102 Bankalar hesabı ile banka ödemelerinden ziyade 100 Kasa hesabı ile kasadan ödeme yapılmasından bahisle bir direktme. Bunu meslek mensubu büyük illerde bilgi yetersizliğinden değil, müşteriyi kaybetme korkusuyla yerine getiriyor. Büyük illerde çok sayıda meslek mensubu olduğu için kendi aralarında bir rekabet var ve büyük illerdeki

mükellefler arasında şöyle bir algı var: En iyi muhasebeci, mali müşavir, vergi ve ceza ödettirmeyendir. Genel mevzuat, vergi ödettirmemeye yönelik mevzuat değil. Kanun ne diyor, inceleme elemanı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu kontrol etmekle yükümlüdür. Yani, kanunun, verginin aslına uygun ödenmesi gayesi var. Büyük illerde şöyle bir sıkıntı var. Çok fazla sayıda meslek mensubu olduğu için, meslek mensupları da gelir kaynaklarını kaybetmemek için bazı şeyleri yapıyorlar. Tek düzen hesap planına aykırılık genel olarak, bu bazen VUK madde 359 kapsamında sahte belge kullanmaya, sahte belge düzenleme değil ama, sahte belge kullanmaya bile sirayet ediyor. Meslek mensubuyla birebir görüşmelerde şunu fark ediyorum; diyor ki: aslında anladım ama, mükellef faturayı kaydetmek için ısrarcı davrandı, biz de kaydetmek zorunda kaldık, diyorlar. Burada, amaç vergi mevzuatındaki bilgi eksikliği değil, tamamıyla ekonomik gelirini devam ettirme gayesi, müşterisini/mükellefi kaybetmemek gayesi. Yoksa, büyük illerde meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda hatırı sayılır bilgiye sahiptir. Küçük illerde, yöredeki meslek mensubu az sayıda olması sebebiyle, mükellefler de hep aynı kişilere muhasebe ve mali müşavirlik işlemlerini yaptırdıklarından büyük illere göre fazla baskı kuramıyorlar meslek mensupları üzerinde. Büyük illerde, meslek mensupları arasında rekabet çok olduğu için, meslek mensubu sayısı fazla olduğundan, meslek mensuplarının direnç gösterme şansı daha az. Genel olarak şöyle fikrim var, büyük şehirlerde mali müşavirler alacakları tahsilinde çok büyük sıkıntılar yaşıyorlar. Birkaç mükellefimde çok gördüm bu durumu. Özellikle sahte belge kullanma incelemelerinde müfettişler olarak defter belge isteme yazısı gönderiyoruz, mükellef defterlerin muhasebecisinde olduğunu ancak, alamadığını, muhasebecisinin el koyduğunu belirtiyor. Muhasebeciye biz ulaştığımızda, neden incelemeye ibraz üzere defter ve belge teslimi yapılmadığı sordüğümüzde, mükellefin borcunu ödememesi nedeniyle teslim etmediklerini belirtiyorlar. Meslek mensubu tahsilat yapamadığı için defter ve belgeyi vermiyor. Muhasebeciler genelde 5-6 ayda bir toplu bir tahsilat yapabilirse alacaklarını tahsil ediyorlar. Burada devlet tüzel kişiliği; bu arada mali müşavirler bizim paydaşımız, en azından tahsilat açısından Gelir İdaresi Başkanlığı veya devlet tüzel kişiliği, mali müşavirin bu tahsilat imkansızlığını giderecek somut bir çalışma ortaya koyarsa, özellikle büyükşehirler olmak üzere, en azından tekdüzen hesap planına aykırılık dolayısıyla tanzim olunan raporların yazılması önüne geçilebilir. Biz denetim elemanları olarak her sektöre, her mükellefe yeterince ulaşamıyoruz. Meslek mensupları yaptıkları işlerle bir nevi ön araştırma, kontrol yapıyorlar. Kamu idaresinin bu alanda müdahil olması, meslek mensuplarının tahsilat konusundaki endişelerini de gidereceği için, onlar açısından da daha rahat bir çalışma alanı oluşacaktır.”

EK 3.4. Uzman 4'ün üçüncü soru grubuna yanıtları

U4,

- Meslek mensuplarının hizmet verdiği mükellef sayıları ile meslek mensubu hakkında önceden rapor düzenlenip düzenlenmediği kontrolünde dikkat çekici bir husus yoksa,
- İncelemesi devam eden mükellefe hizmet veren meslek mensubunun işlemlerinde hata tespit olunursa ve önceden meslek mensubu hakkında bu konuda rapor düzenlenmemişse,
- Tespit olunan hataya benzer 1 veya 2 mükellef ile ilişkilendirme yapılıyorsa ve kast unsurundan veya suça iştirak hükümlerinden bahsedilmiyorsa meslek mensubu hakkında rapor tanzim olunmaması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, meslek mensubunun her ne kadar gerekli kontrolleri yapsa da kendisinin de yapılan hatalı işlemin veya konusu suç teşkil eden işlemin, mükellefle birlikte tarafı olmaması durumunda, bazı unsurları görmesinin mümkün olamayacağını ifade etmiştir.

U4'ün üçüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensubu gerçekten mağdur olabiliyor bu süreçte. Ancak; örnek vermek gerekirse, bir mükellef var ve bu mükellef mal/hizmet alışlarının, %98'i sahte belge ile belgelendirilmiş. Mali müşavire şunu sormak lazım ve sorumluluk raporunu da tamamen müfettişin diğer değerlendirmelerine bağlı olarak ele almak lazım: Hizmet verdiği diğer mükellefte de benzer durumlar var mı veya hakkında benzer konuya aykırılık nedeniyle rapor tanzim olunmuş mu? Diğer mükelleflerde buna benzer durum, sadece 1 veya 2 mükellef için varsa, mali müşavirin başka, bu şekilde mükellefi çok sayıda yoksa, bu hataya benzer mükellefi yok denecek kadar az sayıdaysa; sadece incelemede olan mükellefe özel bir konu, bir hata üzere işlem yapılmışsa, işin gerçek maiyeti esastır kavramından hareketle, ilgili meslek mensubu hakkında rapor düzenlenmemesi lazım. Zaten mükellefler, yasal mevzuata aykırı işlem tesis ederken gerçek bir ticari iş varmış izlenimi sergiliyorlar ki, diğer kişileri ikna etmek için. Burada meslek mensubuna düşen görev iş yeri ziyareti, işin sermaye ile orantılı olması, işçi vb. kontrollerin yapılması. Yapılsa dahi, mükellefler tarafından yasal mevzuata aykırı işlem gerçekleştirme konusunda bir engel yok, bunu meslek mensubu da zaten kasten işin içinde değilse, göremez veya konuyu bilemez.”

EK 3.5. Uzman 5'in üçüncü soru grubuna yanıtları

U5, meslek mensuplarının bazılarının fiilen iş başında olmadıklarını, kendilerinin mesleki ruhsatlarını 3. Kişilere kiraya verdiklerini ve bu kişilerin muhasebe hizmeti verdiğini veya

meslek mensuplarının her hangi bir muhasebe geçmişi olmayan kişileri işçi olarak öncelikle ofislerinde ofis çalışanı olarak aldıklarını, sonrasında bu kişilere temel muhasebe işlemlerini ve beyanname işlemlerini öğrettikten sonra işyerinde bulunmadan bu kişilerin işleri takip etmesini sağladığını ve bu kişilerin yaptığı işlemler üzerinden para kazanıldığını ifade etmiştir. Ayrıca; meslek mensuplarının homojen bir yapıya sahip olmadığını, meslekte ilk okul mezunu olan ve ruhsat sahibi kişilerin bulunduğu; dolayısıyla yasal mevzuatın bu kişilerce iyi yorumlandığı ve kaliteli bir hizmet sundukları yorumu yapılamayacağı belirtilmiştir. Mesleğe giriş yapacak ve mesleği icra edecek adayların staj vb. süreçlerde, meslek odalarınca eğitime tabi tutulmaları, kamu idaresince belirlenen ve mesleği ilgilendiren kurumlarda; vergi dairesi vb. yerlerde; adayların en azından 6 aylık bir staj dönemi geçirmelerine imkân sağlanması, bu konuda avukatların yetişme sürecinin rol model alınabileceği, adayların yetiştirilme sürecinin sadece ve sadece mali müşavirlerin inisiyatifine bırakılmaması gerektiği belirtilmiştir. U5'in üçüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Birçok meslek mensubu zamanla işin başında fiilen kendisi olmayabiliyor. İşin başında mali müşavir bizzat kendisi bulunmuyor, genellikle içeriye aldığı ve düşük ücretle çalıştırdığı birçok personel var. Bu personeller muhasebe kayıtlarını tutuyorlar veya müşteriyle fiilen iletişim içinde oluyorlar. Mali müşavir kendisi çok yetkin, yetişmiş birisi olabilir veya kendisi de çok bilgili biri olmayabilir. Şu an günümüzde açık öğretim mezunu veya TÜRMOB istatistiklerine baktığımızda ilk okul mezunu olan mali müşavirler mali müşavirlik mesleğini ifa ediyorlar. Bu süreçte hepsinin, %100 bilgi sahibidir, çok donanımlıdır diyebileceğimiz bir meslek grubunda değiliz maalesef. Meslek mensubunun yanında çalıştırdığı personele kendisi fiilen her şeyi öğretmediyse sorunlar açıkça ortaya çıkmaya başlıyor. Kendi yaşadığım bir olaydan örnek vereyim: Bir yakınımın tanıdığını işe almak istediğimde, kendisinin 2 buçuk yıllık mali müşavirlik ofis tecrübesi olduğunu duymuştum. Ofiste ne iş yaptığını sorduğumda, 2 yıldır mali müşaviri hiç görmediğini, mali müşavirin dışarıda farklı bir sektörde iştigal ettiğini, yani içeride daha önce sekreter çay kahve servisi yapan bir hanım efendiyi belirli beyanname verme süreçleri konusunda yetiştirip daha sonra tüm işi ona bıraktığını öğrendim. Bahsetmiş olduğum arkadaş da bu çay ve kahve servisi yapmak üzere işe alınan, muhasebe alanında herhangi bir eğitimi olmayan ve kendisine öğretildiği kadar muhasebe işlemi bilen hanım efendiden öğrendiği kadar iş tecrübesi sahibiydi. Nitekim, işe almak üzere davet ettiğimiz bu arkadaş sorduğumuz birçok soruya herhangi bir cevap veremedi. Dolayısıyla; bu gibi personellerin oluşturmuş olduğu muhasebe kayıtlarından bir şey beklememek gerekiyor. İlkokul mezunu mali müşavirler de var veya işin başında fiilen bulunmayan mali müşavirler de var. Bugün,

internet ortamında arama yaptığınızda birçok sayfada, ruhsat kiralınmasıyla alakalı birçok ilan görmekteyiz. Kendisi fiilen işi yapmayıp, mali müşavirlik ruhsatını iş bilmeyen kişilere kiralarak bu şekilde gelir elde eden mali müşavirler de var. Meslekte yetiştirme sürecini, bizzat mali müşavirin inisiyatifine bırakmaktansa, meslek odası bünyesinde bir birim oluşturarak; yani avukatlık stajı gibi 6 ay vergi dairelerinde veya işin fiilen yürütüldüğü yerlerde 6 ay mali müşavirin yanında bir staj yapılsa, çok daha farklı bir şey olacağını düşünüyorum. Mali müşavirin yanında şu an zaten 3 yıl staj yapılarak bir meslek mensubu olunuyor. Bu sürecin fiilen yeterli olunabileceği konusunda benim olumsuz görüşlerim de olduğunu belirtmek istiyorum. Meslek odaları, kendi bünyesinde bir eğitim birimi kurarak bu alanda bir eğitim verilerse çok daha sağlıklı bir işleyiş olabileceğini düşünüyorum. Çünkü; dediğim gibi bu alanda birçok bizzat yetiştirmemiş, yetiştirilmemiş olduğu halde çalışan insan var ve ömürleri boyunca bu meslekten para kazanacaklar. Dolayısıyla, bunların oluşturmuş olduğu kayıtlar sebebiyle sektöre sorumluluk yüklemek ne kadar doğru olur, tartışılır. Bilgisiz ve bilinçsiz olarak yapılan bir meslekten bahsediyoruz ki bunun 20-30 yıl öncesine döndüğünüzde zaten üniversite mezunu olup da bu işi yapan kimse neredeyse yok gibiydi; esnaf olarak görülen, meslek kanunu bulunmayan bir meslekten bahsediyorduk o dönemler için. Sonradan birçok gelişme kaydedildi; ama bugün bile bunun çok yeterli olduğunu düşünmüyorum.”

EK 4. Dördünü Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Dördüncü soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Meslek mensuplarının Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarına konu eksiklikleri mesleki yetersizlikten mi kaynaklıdır yoksa kasten yapılan işlem veya eylemlerden mi kaynaklıdır, bu konuda ne düşünüyorsunuz?”

EK 4.1. Uzman 1’in dördüncü soru grubuna yanıtları

U1; meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksikliklerini “mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” bakımından değerlendirdiğinde, kasten yapılan işlemle kendisinin hiç karşılaşmadığını; ancak diğerine göre çok daha az çevresinden bildiği kadarıyla karşılaştığını, mesleki yetersizliğin ikinci sırada olduğunu belirtmiştir. İlk sırada, bu iki farklı başlık haricinde 3. Başlık olarak beyan ettiği “yorum farkı” ile karşılaştığını belirtmiştir. Ayrıca, denetim mesleğinin sıfır hata üzerine kurulamayacağı, insanın olduğu her türlü ortamda hata payı olacağı üzere bu iş ortamında da hataya yer verilmesi gerektiği, bu hataların önlenmesi ve en

az seviyeye indirilmesi için çalışma yapılması gerektiği belirtilmiştir. U1'in dördüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Ben meslek hayatımda genellikle büyük firmalarla çalıştım. Ben tecrübemle sınırlı, geneli ne kadar temsil eder bilmiyorum, az önceki yaptığım konuşmalar çerçevesinde bir başlık daha açmak gerekir diye düşünüyorum. 3. Başlık “yorum farkı” olmalı. Ben en fazla yorum farkıyla karşılaştım. İkinci sıraya, belki mesleki yetersizlik konusu olabilir; kasten yapılan işlemle ben karşılaşmadım. Yargı kararlarında, uygulamada, tartışmalarda vs. izliyorum, vardır; ama ben bu kısmın az olduğunu, olması gerektiğini düşünüyorum. “Mesleki yetersizlik” ile “kastan yapılan işlem” ve 3. Başlık olarak belirttiğimiz “yorum farkı” durumlarının tamamen ortadan kalktığı ve sıfır hata ile işlerin yürütüldüğü bir çalışma programı veya organizasyon oluşturulabileceğine inanmıyorum; o mümkün değil. Hatasız kul olmaz, insanın olduğu yerde mutlaka hata vardır. İnsanın olduğu her yerde tabii ki hata olabilir, ihmal olabilir, kasıt tabii ki olabilir. Bunlara kapıyı kapatmak mümkün değil; böyle sıfır hatalı bir iş mümkün değil! Zaten denetim mesleği, sıfır hata üzerine bina edilemez. O zaman yapılamaz hale gelir ve çok pahalı maliyete katlanılır. Birebir bütün işlemlerin tek tek yapılması anında, denetimi yapanın da işin içinde olarak katkı ve işte gözetim altında yapılması gibi bir olay denetimin mantığı ve teorisine uymaz. Önemli olan bir kasıt var mı, ağır sayılabileceği mesleki bir ihmal var mı, ağır hata var mı, onlara bakmak gerekir. Bunlar yoksa, normal mesleki sınırlar içerisinde bilgi ve tecrübeyle yapılabilecek çerçevede bir şeyler varsa ve bunun sonucunda bir hata tespit edilmişse farklıdır. Kastan yapılan ve hakikaten bir meslek mensubunun atlamaması gereken, mutlaka tespit etmesi gereken bir şey tespit edilmişse, o zaman tabii ki sorumlulukta bununla ilgili değerlendirme yapılacaktır. Ama; sıfır hata gibi bir şeyi inceleme elemanları da yapamaz. Devletin işlemlerinde dahi hata var.”

EK 4.2. Uzman 2'nin dördüncü soru grubuna yanıtları

U2, meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksikliklerini “mesleki yetersizlik” ve “kastan yapılan işlem” bakımından değerlendirdiğinde, 2 ana başlığın gayet doğru oluşturulduğunu, genel olarak işlemlerin bu başlıklar altında takip edildiğini belirtmiştir. Ayrıca;

- Ülkemizde mevzuatın sistematik olarak hatalı uygulandığını,
- Normlar hiyerarşisine aykırı şekilde mevzuatın geliştirildiğini ve yorumlandığını,
- Kanun metinlerinin açık ve anlaşılır metinler olmadığını;
- Bununla birlikte kayıt dışı ekonominin yüksek seviyede olduğunu;

- Durumun sadece meslek mensuplarıyla hata durumunun açıklanamayacağını,
- Hata oranının sifıra indirilmesi ve hatasız bir denetim sürecinin oluşturulmasının mevcut sistemde mümkün olsa da oldukça düşük bir ihtimal olduğunu,
- Yukarıda belirtilen hususlar için çok emek ve zaman harcanması,

Gerektiğini belirtmiştir. U2'nin dördüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme incelemelerinden kaynaklanan disiplin sorumluluğu raporu düzenleniyor genellikle; yani kasten yapılan işlemlerden kaynaklıdır disiplin sorumluluk raporları. Mesleki yetersizlikten genellikle müfettişler tarafından disiplin sorumluluk raporu veya mali sorumluluk raporu düzenlenmiyor; ancak kasten yapılan işlemlerden yazılıyor bu raporlar. Muhasebe hilesi olabilir, VUK 359 madde kapsamında sayılan fiillerden herhangi biri olabilir ya da vergi kaçırmaya, doğrudan vergi kaçırmaya yönelik bir işlem olabilir. Çünkü; burada bir mükellef aslında o teknik bilgiye sahip değil o teknik bilgiye sahip olan kişi aslında muhasebeci. Mükellef onun o şekilde yapılacağını bilemez; onun o şekilde yapılmasını sadece mali müşavirden ister. Ben bu işlemi böyle yapılmasını istiyorum der veya bana vergi ödetme der mükellef; mali müşavir de kasten bir işlem yapar vergi ödememek için. Sahte fatura konusunda şöyle bir durum var, mali müşavir hangi faturanın sahte olup olmadığını bilemez. Orada sadece sahte belge düzenlemeyi katalım. Sahte Belge kullanma konusunda aslında disiplin sorumluluğu raporu çok düzenlenmiyor. Sahte belge düzenleme kapsamında disiplin sorumluluk raporu çok düzenleniyor. Benim gördüğüm, genelde sahte belge düzenleme ağırlıklı disiplin sorumluluk raporu düzenleniyor, o da kasten yapılan işleme giriyor. Ticari ve teknik teamüllere uygun olması gerekir işlemlerin; mali müşavir o bilgiye sahiptir aslında. Bu işlemlerin, o ticari işle ilişkisinin farkına varabilecek bilgi ve tecrübeye, donanımına sahiptir. Müfettişler bunu dikkate alır değerlendirme sürecinde ve disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk kapsamında karara varır. “Mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” başlıkları, ana başlık olarak gayet ideal; onunla ilgili ekleyebileceğim 3. bir başlık yok. Hatanın ortadan kalktığı bir organizasyon yapısı kurmak, Türkiye'deki sistematik durumda çok zor, hatta imkansıza yakın. Türkiye'deki gerçeklik şu an onun kurulamayacağı yönünde. Uzmanlaşma yeterli değil, mevzuat çok karışık, sadeleştirmek gerekiyor. Detay çok fazla. Örneğin; bir indirim veya istisna yapıldığı zaman çok fazla detay işin içine giriyor. Daha basit, herkesin anlayabileceği bir kanun yazılması lazım. Bu konuda çok çalışma yapıldı, hâlâ yapılıyor. Ben ilk mesleğe girdiğim dönemde Vergi Usul Kanunu taslağı çıkmıştı; ama o aşamada kaldı. 2017 yılında İstanbul Sektörel-2 Denetim Daire Başkanlığı'nı temsilen etkinliğe

katıldım ve görüş bildirdim İstanbul’da. VUK’un nasıl daha güncel ve sade hale getirilebileceği, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları... bunların sadeleştirilmesi gerekiyor. Sadeleştirme ile kanun metnindeki tereddütler giderilmiş olacak. Böylece, meslek mensubu aslında mevzuat eksikliğini kapatabilecek. İkincisi, meslek mensubu kapasitesine göre iş kabul edecek ya da ona göre personel istihdam edecek. Bunu yaptığı müddetçe organizasyon her zaman oluşturulur. Sistemde mali müşavire yüklenen görevlerin çok fazla olması, belirli konuda uzmanlaşamaması ya da uzmanlaşsa bile diğer konularda eksik kalması, mevzuatın çok karmaşık kapsamlı olması, bunların hepsi işin içine girince şu anda mevcut sistemde bu oldukça zor...Amerika’da, Almanya’da, İsviçre’de uygulamalara bakıldığında, denetim mekanizması incelendiğinde, hata oranlarının oldukça düşük olduğu rahatlıkla görülüyor. Mali müşavirler bir kamu hizmeti sunuyor, o yüzden kamu görevlisi vasfına haizler. Avrupa’da da Amerika’da da bu böyle yürütülüyor. Devlet çok fazla misyon yüklemiş bu mesleği icra edenlere. Verginin doğru bir şekilde devlete ödenmesini sağlayacak kişi mali müşavirler; o yüzden dürüst ve güvenilir olmak zorundalar. Meslek mevzuatının etik ilkeleri bu yüzden konulmuş. Etik ilkelerden bir tanesi de “dürüstlük ve güvenilirlik” ...sistem biraz düzeltilirse aslında o hatalar azalabilir. Bu arada sadece meslek mensubundan kaynaklı değil aslında bu durum. Tamamen sistemle, vergi sistemiyle alakalı; bir de Türkiye'deki temel sorunlardan bir tanesi kayıt dışılığın çok yüksek olması. Türkiye'de kayıt dışılık çok yüksek, Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (OECD) rakamları yanlış bilmiyorsam, %29-30 civarında. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verileri de yanlış bilmiyorsam, %25 civarında olması lazım Türkiye'de kayıt dışılık. Firmaların birçoğunun belli bir tutarda kayıt dışı çalışıyor olması da sistemi bozuyor. Mevzuatımızda da sistematik bir hata var; kanunda düzenlenmeyen bir şey tebliğde düzenleniyor, tebliğde açıklanmayan hususa sirkülerde genişletilerek yer veriliyor. Bu bence sıkıntılı bir durum; “normlar hiyerarşisi” diye bir hukuk temel ilkesi var. Kanunla düzenlenmeyen bir şeyi gidip tebliğde düzenleyemezsiniz veya tebliğde düzenlenmeyen bir şeyi gidip diğer alt hiyerarşik unsurlarla anlatıp, konuyu izah edemezsiniz. Bu nedenle, temel kanunlarımızın basit, net, anlaşılır olması gerekiyor.”

EK 4.3. Uzman 3’ün dördüncü soru grubuna yanıtları

U3, meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksikliklerini “mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” bakımından değerlendirdiğinde, 2 ana başlığın gayet doğru oluşturulduğunu, disiplin sorumluluk raporlarının mesleki yetersizlikten dolayı ve mali sorumluluk raporlarının kasten yapılan işlemlere istinaden düzenlendiğini belirtmiştir. Ayrıca; bu iki ana başlık

haricinde 3. Başlık olarak “mükelleflerin verginin ödenmesi konusuna bağlılığı” değerlendirilmiştir. U3’ün dördüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Genel olarak, disiplin sorumluluk raporları mesleki yetersizlikten dolayı tanzim olunurken mali sorumluluk raporları kasten yapılan işlemlere istinaden düzenlenmektedir. Mali sorumluluk raporları 213 sayılı VUK madde 359 kapsamında veya mükellefin vergi iadesine konu hususlarda en çok karşılaşıyoruz. Özellikle SMMM ve YMM’lerin mükelleflere verdikleri hizmetler sürecinde, mükellefin gelirini azaltıcı unsurlar ile bazı usulsüz işlemler yapabiliyorlar. Buradaki tutumu mesleki yetersizlik olarak tanımlayamayız, çünkü bu kişiler birer meslek mensubu. Bunları kasten yapılan işlem olarak ele alabiliriz. Vergi ve vergilendirmede esas olan faktör insan. İnsanın olduğu yerde belirli standartları sağlamak çok zor; çünkü insan farklı yollara sapabiliyor. Özellikle Akdeniz havzasında, vergi ödeme alışkanlığı pek yok. Mükellefler genellikle verginin ödenmemesi yönünde bir dirençleri var. Bu nedenle, bütün yükü meslek mensuplarının eksikliğine atmak doğru değil; evet onların da eksiklikleri var, eksikliklerin önemli kaynağı bana göre ekonomik nedenler; ama en önemlisi mükelleflere vergi ödevini anlatabilmek, bu sorumluluğu yükleyebilmek. 3. bir başlık dersek; mükelleflerin ana ödevlerine, verginin ödenmesi hususuna sıkı sıkıya bağlılığı sağlayabilmektir.”

EK 4.4. Uzman 4’ün dördüncü soru grubuna yanıtları

U4, meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksikliklerini “mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” bakımından değerlendirdiğinde, 2 ana başlığın gayet doğru oluşturulduğunu, hataların azaltılması konusunda da idarenin görev almasını ve meslek mensupları ile mükelleflerin hataya konu işlemlerini fark ettiği anda sistem üzerinden işlem yetkilerinin sonlandırılması gerektiğini belirtmiştir. Meslek mensuplarının da hataların farkında oldukları; ancak mükellef, yani ücretlerini ödeyen tarafın talepleri doğrultusunda işlem yaptıkları, bu nedenle de 2 başlık arasında oranlamada kasıt unsurunun ön planda olduğu ifade edilmiştir. U4’ün dördüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Eğer ki bu iş yapılıyorsa, tespit varsa, meslek mensubu bunu yapmışsa, sonuç olarak rapor düzenleniyorsa meslek mensubu hakkında, “mesleki yetersizlik” konusuna %20 “kasten yapılan işlem” konusuna %80 oranla değerlendirme yapıyorum. Yani kasten yapılıyor, kasıt unsuru daha ön planda. Burada hataların en az seviyeye indirilmesi, azaltılması için vergi dairesinin olaya müdahil olması, sistemi kilitlemesi, mükellefin işlemlerini kapatması gerekir.

Çünkü; mükellef veya meslek mensubu hata kapsamında işlem yapmak istese de artık yapamaz hale gelir bu adımla. Genel anlamda değerlendirme yapacak olursak, mali müşavir, mükellefin mağduru oluyor aslında. Mali müşavir zaten genel olarak bunu istemiyor, normal işini yapmak istiyor; ancak mükelleflerin gücü ön planda günümüzdeki sistemde. Mağduriyeti ortadan kaldırmak da idarenin görevi.”

EK 4.5. Uzman 5’in dördüncü soru grubuna yanıtları

U5, meslek mensupları hakkında düzenlenen disiplin sorumluluk raporlarına ve mali sorumluluk raporlarına konu meslek mensubu eksikliklerini “mesleki yetersizlik” ve “kasten yapılan işlem” bakımından değerlendirdiğinde, 2 ana başlığın gayet doğru oluşturulduğunu, sifıra yakın hatadan bahsedilemeyeceğini, mesleğin hataya açık bir meslek olduğunu ve her zaman hata yapma veya yapabilme durumunun var olabileceği hususundan bahsetmiştir. Ayrıca; piyasada mali müşavirlik yapan veya onlarla çalışan kişilerin yaptıkları kayıtlarda birçok hatalı muhasebe kayıtlarına rastladığını, kamu idaresinin bu alanda çalışmalar yapması gerektiğini, meslek odası TÜRMOB tarafından programlanan ve hazırlanan LUCA adlı muhasebe programı üzerinden hatalı yapılan kayıtlar yapay zeka aracılığıyla tanımlanabileceği, böylece hatalı yapılan işlemlerin mali müşavirlerce işlem esnasında fark edilerek gerekli düzeltme işleminin anlık olarak yapılabileceği belirtilmiştir. Meslek odalarının da verdiği eğitimlere katılımın zorunlu hale getirilmesinin hem idare hem de meslek mensubu açısından bir kazan-kazan durumu oluşturacağı ifade edilmiştir. U5’in dördüncü soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Açıkçası vergi yargısında veya vergi denetimi kısmında çok fazla yer almadığım için benim tecrübelerim çoğunlukla mesleki yetersizlik kapsamındaydı. Kasten yapılan işlem hatalarına benim çok fazla bir tecrübem olmadı; çalışma dönemimde holding bünyesinde deneyimimi olduğundan kanunen kabul edilmeyen gider olarak kullanılması gereken bir kaydın gidere işlendiği gibi hatalarla sıklıkla karşılaşıyorduk. Tecrübelerim çoğunlukla mesleki yetersizlik alanındaydı. Kasten yapılan hatalar kapsamında tecrübe sahibi değilim. Sıfır hatayla işlem yapmak çok mümkün değil; çünkü biz de bir ofis yönetiyoruz, yanımızda personel çalıştırıyoruz. Personelin eğitim sürecinde yaptığı hataları biz de sıklıkla kontrol edip düzeltiyoruz. Hata yapmadan öğrenilebilecek bir meslek değil zaten bu meslek. Borç-Alacak muhasebe sürecini bile ciddi manada 3-4 ayda anlatamadığımız personeller oluyor. Kasa hesabından para çıktığında, bunun Alacak kaydı olduğunun, Kasa hesabına para girdiğinde bunun Borç kaydı olduğunun mantığını anlamak için aylarca emek verdiğimiz, defalarca bu

süreci anlattığımız personellerimiz oluyor. Dolayısıyla; bu hatalar illaki yapılır, ama bu demek değildir ki sorumluluk kapsamına girilebilecek düzeyde hatalardır. Bu tamamen muhasebe kayıtlarıyla alakalı hatalardır, dönüş yapılabilen hatalardan bahsediyorum. Fiilen suç konusu olan, kasten yapılan işlemlerle ilgili yorumum olmadı. Yapay zekâ dönemine girdik; vergi dairesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın da bu süreçten ciddi manada faydalandığını görüyorum. Beyannamelerin içerisindeki bilanço ve gelir tablolarında ciddi manada bir analiz yapılarak tamamen insan eli değmeden yapılan analizlerle hata tespiti yapılarak bu süreçlerin yürütüldüğünü düşünüyorum. Dolayısıyla; idarenin de elinden geleni yaptığını düşünüyorum. Günümüzde her mali müşavirin kullandığı muhasebe programı aynı değil, farklıdır. Biz, TÜRMOB'nin, mali müşavirler odasının hazırlamış olduğu LUCA muhasebe programını kullanıyoruz. Burada ters kayıt yapıldığı takdirde sistemin bizi uyarması, özellikle bizim işlerimizi kolaylaştıracaktır. Başka bir örnek; hatalı olduğu ön görülebilecek belli kayıtlarda, e-defter ortamında kayıt renginin farklı bir renkte gösterilmesini sağlayarak kayıt yapılması, hataların önüne geçilmesini sağlayacaktır. Bununla nerede karşılaşıyoruz; mesela Kasa hesabında veya Banka hesabında para yokken, para çıkışı kaydı yapıldığında Kasa hesabı eksi bakiye vermesi mümkün olmayan bir hesap olduğundan, LUCA muhasebe programı bize bunu kırmızı renkli olarak gösteriyor, uyarı veriyor. Piyasada yapılan işlemlerde, 320 Borçlar hesabını 120 Alıcılar hesabı gibi kullanan mükelleflerin olduğunu görüyoruz. 120 Alıcılar hesabını 320 Borçlar hesabı gibi ters bakiyeler olarak kayıt oluşturulduğunu yine piyasadaki işlerde görüyorum. Burada sistemler meslek mensuplarını, hatalı kayıtların yapılamayacağını ikaz etse, yapılan işlemlerin daha düzgün olabileceğini öngörüyorum. Bunun haricinde, mali müşavirler odasının belli dönemlerde gönüllü eğitimleri oluyor; burada eğitimlere katılma noktasında bir zorunluluk olabilirse bence çok daha güzel olabilir; çünkü yılda bir defa yapılan işler zaman zaman unutulabiliyor. İnsanların eksiklerini dönemsel olarak kapatmak hem maliye tarafında hem mali müşavir tarafında yararına bir konu.”

EK 5. Beşinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Beşinci soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Vergi Müfettişlerinin düzenlediği Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporlarının suç konusuna istinaden oluşturulduğu ve suça iştirak hükümleri veya bizzat suçun işlenmesi kapsamında düzenlendiği düşünülürse; meslek mensubunun meslekten belirli bir süre uzaklaştırılması veya meslekten ihraç edilmesi konusunda fikirleriniz nelerdir? Bu aşamaya gelinmeden önce meslek mensuplarının dikkat etmesi gereken başlıklar nelerdir?”

EK 5.1. Uzman 1'in beşinci soru grubuna yanıtları

U1, meslek mensupları hakkında VUK madde 359'da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, meslek mensuplarının meslekten uzaklaştırılmaması, doğrudan meslekten ihraç edilmesi gerektiğini ve bir daha meslek ile ilgili bir işlemde bulunmamasının sağlanması gerektiğini ifade etmiştir. VUK maddeleri genelinde en ağır ceza yaptırımının madde 359'da açıklandığını, bunun da konusu itibarıyla suç unsuru oluşturduğunu; dolayısıyla cezalandırma sisteminin de caydırıcı olması gerektiğini ifade etmiştir. Ülkemizde cezaların caydırıcı olmadığı kanaatinin herkes tarafından kabul edildiği, bu nedenle de genel suçlarda olduğu gibi vergi suçlarında da caydırıcı işlemler olmaması nedeniyle bu tip olayların azalması bir yana artarak suç oranının çoğaldığının gözlemlenebileceği ifade edilmiştir. U1'in beşinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“VUK 359.madde kapsamında meslek mensubunun doğrudan doğruya suça iştirak ettiği, mükellefle beraber işlediği, hatta işin organizatörü vs. olduğu ortaya çıkmış, suç sabit olmuşsa; çünkü iddia her zaman edersiniz, çok kolay; hükmün o çerçevede kesinleşmesi ile böyle bir şey tespiti varsa, bence belirli bir süre uzaklaştırma vs. değil, meslek mensubunun doğrudan ihraç edilmesi gerekir. Herhangi bir şekilde bir daha bu mesleğin bu meslek mensubunca yapılamaması gerekir; çünkü sahte belge düzenleme, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri bilerek kullanma ağır bir suçtur ve hapis cezasını gerektirir. Zaten, VUK'nun en ağır cezayı bağladığı 2 suç tipi bunlar. Meslek mensubu olarak bir de bu suçun organizatörü ya da içinde doğrudan doğruya yer alanı şeklindeyseniz, bunun herhangi bir şekilde müsamaha kabul eder bir yanı yoktur. Bunun en ağır şekilde cezalandırılması gerekir. Sahte belge konusu Türkiye'de çok kötü yönetiliyor; yani ben bu devirde bu kadar elektronik ortamda takip edildiği, her şeyin geliştiği bir ortamda sahte belge konusunun gündemi bu kadar halen işgal ediyor olmasını algılamakta güçlük çekiyorum. Durumu şuna da bağlıyorum; bütün bunları bir kenara bıraktığımda bendeki algı ya da toplumun genel algısı olarak, en azından hemen herkes tarafından şu anda seslendiriliyor, genel bir cezasızlık algısı var. Suçlular ya hiç ceza almıyor ya da çok hafif cezalar alıyorlar; bu nedenle de suç caydırıcılığı yok. Cezalarla önlenemiyor veya yaygınlaşarak devam ediyor. Mali suçlar da keza öyle; yapanın yanına kâr kalıyor ya da kimse doğru düzgün ceza almıyor gibi bir algı var. Genel olarak böyle bir algının olduğu bir yerde bu işi engellemiz ya da bir şekilde azaltmanız da güç oluyor. Bir kere, genel perspektiften şöyle bakmak gerekiyor; iyi işleyen bir sistemde, kim ne suç işlemişse cezasını görüyorsa, burada da aynı şekilde suçun işlenmesinin tarafları kim olursa olsun; mükellef, meslek mensubu ya da Mali İdare eden birileri; kim varsa işin içinde, mutlaka en ağır şekilde

cezalandırılmalı ve böyle bir işin içinde hakikaten ve kasten olduğu ispatlanan birisinin de meslekte artık kalmaması gerekir düşüncesindeyim.”

EK 5.2. Uzman 2’nin beşinci soru grubuna yanıtları

U2, meslek mensupları hakkında VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, meslek mensubunun meslekten uzaklaştırılması veya meslekten ihraç edilmesinin gerekli olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca;

- Kaçakçılık konusunu ihtiva eden durumların teknik bilgi ve tecrübe gerektirdiği,
- Mesleki bilgi ve tecrübenin yanında bir organizasyon kurulması gerektiği,
- Vergi dairesi ve diğer kurumlar ile ilgili işleyişin ve yazışmaların yapılma şeklinin biliniyor olması gerektiği,
- Yukarıda sayılanların hepsi bir arada olsa dahi yapılan işlemlerin gerçek işlemler olduğunu göstermek için genel ticari uygulamalar ile yasal mevzuatın bir arada değerlendirilmesiyle, konusu suç teşkil eden fiil veya fiillerin saklanma çabasındaki uzmanlık ve nitelikli bilginin meslek mensuplarınca yapılabileceğinin dikkate alınması gerektiği,
- Mükellefin böylesine teknik bilgi ve tecrübeye sahip olamayacağının dikkate alınması gerektiği,
- Mükellefleri meslek mensuplarının suç konusunda yönlendirdiği veya onlara yol gösterdiğinin dikkate alınması gerektiği,

İfade edilmiştir. U2’nin beşinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Bunla ilgili önceki sorularda özellikle açıklamıştım, VUK madde 153/A ve 160/A maddeleri kapsamında, yaptırımlar oldukça ağır. Meslek mensubunun meslekten belirli bir süre uzaklaştırılması veya meslekten ihraç edilmesi gerekir mi, bence gerekir. Özellikle Türkiye’de bu kadar çok sahte belge kullanma ve düzenlemenin bulunması, paravan firmaların bulunması, mali müşavirlere bu ağır yaptırımı gerekli kılıyor. Keşke olmasa; ama mükellefler bu konuda teknik bilgiye çok haiz değiller. Onları yönlendiren kişiler genelde meslek mensupları oluyor. Gerekli teknik bilgi meslek mensuplarında var; meslek mensuplarından ediniyorlar bu bilgileri. Birçok noktada müfettişler incelemelerde aslında bir organizasyon görüyorlar. Benim kamu görevim döneminde, idari görev almadan önce yürüttüğüm sahte belge düzenleme incelemelerinde, neredeyse tamamı belirli bir organizasyon kapsamında yapılan işlem kaynaklıydı. Bu organizasyonları mali vergi mevzuatı bilmeyen insanlar yapamaz. Vergi dairesinin konuyla alakalı ne istediğini o kadar güzel kavramış ve o kadar güzel yapmışlar ki,

gerekli bütün kanuni hükümleri uygulamışlar; ama sonuçta sahte fatura düzenlenmiş. Yapılan işlemleri gerçekmiş gibi göstermek için kâğıt üzerinde birçok işlem ve yazışma yapılmış. Bu kadar detaylı bir sistemin kurulmasını; ancak vergi mevzuatını, uygulamayı, gelir idaresinin uygulamasını, vergi denetimi uygulamasını bilen insanlar yapabilir. Bu yüzden, bence VUK ilgili maddelerinde yer alan hükümler kapsamında meslek mensubunun belli bir süre mesleki faaliyetlerden uzaklaştırılması ve tekrarında meslekten ihraç edilmesi, ağır bir ceza ama gerekli bir ceza.”

EK 5.3. Uzman 3’ün beşinci soru grubuna yanıtları

U3, meslek mensupları hakkında VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, meslek mensubunun görevden uzaklaştırılması veya meslekten men edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Meslek mensubunun hizmet verdiği mükelleflerin içinde toplamda 1 veya 2 tanesi hakkında VUK madde 359 kapsamında işlem yapılmış olması ve savcılık dosyası bulunması gerektiğini; eğer hizmet verdiği mükelleflerin için 3 veya 4 tane veya bu sayıdan daha fazla mükellef hakkında müfettişler tarafından savcılık dosyası oluşturulmuş ve VUK 359 madde kapsamında işlem tesis edilmişse, meslek mensubunun kusurlu olduğu gerçeğinin irdelenmesi gerektiğini ve bu tip meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine kısıtlama getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca; YMM’ler hakkında oldukça az meslekten men veya meslekten uzaklaştırma cezası uygulandığı, SMMM’ler hakkında bu cezaların oldukça fazla sayıda uygulandığı; bunun temel nedenlerini SMMM ve YMM meslek ruhsatlarının alınma şartları ve süreleri arasında oldukça fark olmasından kaynaklandığını belirtmiştir. U3’ün beşinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensubunun meslekten belirli bir süre uzaklaştırılması veya meslekten ihraç edilmesi aşamasına gelmeden neler yapılır, bundan bahsedelim öncelikle. Müfettişlerin düzenlediği disiplin sorumluluk raporları meslek odalarına gider. Burada odalarda sıkıntılı bir süreç işliyor maalesef. Meslek odaları, kendilerine bağlı olarak çalışan meslek mensuplarını koruyor, onlara sadece “uyarma”, “kınama” cezası veriyorlar. Ben bir meslek mensubunun 30 kere, 40 kere kınama cezası aldığını biliyorum. Bunun bir sonraki evresi, odalarca yerine getirilmiyor. Yani, bu cezalardan üst ceza verilmiyor. Burada çok büyük sıkıntılarımız var. Meslek odalarının meslek mensuplarını koruması, “kurunun yanında yaş da yanar” mantığına sebebiyet veriyor. Öyle meslek mensupları var ki; VUK madde 359 kapsamında, maddede yer alan suç unsurların hepsini işlemiş, yapmadığı ve konusu suç teşkil etmeyen iş kalmamış; meslek odalarının işte bu tip kişiler hakkında artık bir önlem alması lazım....Genel olarak meslek mensubuna dair

VUK madde 359 kapsamında rapor düzenlediğimizde; bunların en masum olanı bilerek sahte belge kullanma; bunlar hakkında müfettişlerce değerlendirme yapıldığında, konunun savcılık suçu boyutunda durumu sabit olduğunda ve tespitler, harici veriler buna ışık tutuyorsa, meslek mensubu hakkında disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporu, 2 rapor türü birden, düzenlenmektedir. Bana kalırsa, mali müşavirin bilerek sahte belge kullanma yönünden hakkında rapor düzenlenmiş mükellef sayısı 1 veya 2 tane olur, 3 veya 4 olmaz. 3 veya 4 tane varsa veya daha fazla sayıda hizmet verdiği mükellefler hakkında savcılık suçu boyutunda rapor tanzim olunmuş meslek mensubu varsa, bu meslek mensubunun artık; en azından meslekten uzaklaştırma cezasının verilmesi, daha vahim durumla karşılaşır, meslekten menedilmesi kararı verilmesi gerekir diye düşünüyorum. Şöyle de bir gerçek var; YMM’ler arasında VUK madde 359 kapsamında hakkında suç isnat edilen meslek mensubu az sayıdadır. Çünkü; YMM ruhsatını alabilmek oldukça zor, uzun bir süreç gerektiriyor, sınav süreçleri zor; dolayısıyla belgenin kaybına yol açabilecek bir şeyi göze almak o kadar kolay değil. SMMM ruhsatı almak nispeten daha kolay ve sınav süreci de YMM’lik sınavı ile karşılaştırılınca daha kolay. SMMM ruhsatını almak süreç olarak kolay olduğundan, hem SMMM ruhsat sahibi sayılarının çok olması buna dayanıyor, hem de meslek mensupları meslek ruhsatını YMM ruhsatına göre daha kolay gözden çıkarabiliyor. Bu durumda sayının çok fazla olmasının da etkisi var. Ruhsat sahibi olmak daha zor olsa, daha nitelikli bir süreç yönetilse, SMMM’lerin ruhsat kaybetmelerine neden olacak duruma düşmeleri; VUK madde 359 kapsamında konusu suç teşkil eden durumlara düşmeleri hususunda daha hassas davranılacağı kanaatindeyim.”

EK 5.4. Uzman 4’ün beşinci soru grubuna yanıtları

U4; meslek mensupları hakkında VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, alınacak kesin kararlar ile ceza alan meslek mensubu ilan edilmesinin duyurulması ve diğer meslek mensuplarının dikkati çekilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bu işlemlerin kararlı bir şekilde idare tarafında uygulanması halinde VUK 359 madde kapsamında kaçakçılık suçuna meslek mensuplarının temkinli yaklaşacağını belirtmiştir. İdarenin bu alanda yaptırım uygulamasının meslek mensuplarına baskı yapacağı, özellikle kanuni düzenlemelerle, VUK madde 359’a ek hüküm ilave edilmesi suretiyle meslek mensuplarına da sorumluluk yüklenmesi halinde hem suçun azalacağı hem de meslek mensupları hakkında rapor tanzim olunmasında azalma görüleceği, uygulamaların caydırıcılığı ile bunun sağlanabileceği belirtilmiştir. U4’ün beşinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Kesin kararlar alınır ve uygulanır bu iş ciddi manada azalır. Örneğin; meslek mensubu meslekten uzaklaştırıldı, 6 aylık veya 1 yıl süreyle, İstanbul ilinde görevli...Bu hususlar meslek mensupları arasında yayılınca, dikkat çekici olacaktır. Bu uygulama bile sistemi durdurabilir. Meslek mensubu şöyle düşünecektir: mükellef bana sıkıntılı bir süreç yaşatacaksa, gelmesin bana, ben ona hizmet vermeyeyim...Bunu meslek mensuplarına söyletebilmek, çözümü de beraberinde getirecektir. Gelen mükelleften kazanacağım şey, benim 6 ay meslekten uzak kalmama neden olacaksa, benim ismimi lekeleyecekse, ben bu mükellefle çalışmak istemem; dedirtmeli sistem meslek mensubuna. Gelir İdaresi aslında bunu kolaylıkla yapabilir bazı uygulamalarla; örneğin kanun maddesi 213 sayılı VUK madde 359’da bu konuda bir hüküm eklense, gayet caydırıcı olacaktır.”

EK 5.5. Uzman 5’in beşinci soru grubuna yanıtları

U5; meslek mensupları hakkında VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık fiili kapsamında bir tespitin bulunması halinde, idare tarafından cezalandırıldığını ve Resmi Gazete ile yayımlanan metinlerde duyurusu yapıldığını, 11-12 yıl süreyle meslekten men edilen meslek mensuplarının bulunduğunu belirtmiştir. Bu kapsamda idarenin bu tutumu, meslek mensupları camiasında etki yarattığını, “whatsapp” mesaj uygulamaları ve çeşitli platformlarda bu konularda, konu başlıkları oluşturularak yorumlar yapıldığını ifade etmiştir. VUK madde 359 kapsamında suç konusu teşkil eden unsurların mali müşavirler tarafından bizzat yapılmadığı sürece veya suç konusu bilinmediği sürece, tespitin mümkün olmadığı belirtilmiş; idarenin bu alanda konuya müdahil olabileceği açıklanmıştır. İdarenin eskiden 2 yıl süre sonra tespit ettiği usulsüz ve konusu suç teşkil eden işlemleri, artık dijital uygulamalar aracılığıyla 3 ay gibi bir sürede tespit ettiği, bu sistemin daha da geliştirilebileceği ifade edilmiş ve örneklendirilmiştir. Verilen örneklerden birisi; banka hesap hareketlerinin idare kayıtları aracılığıyla meslek mensupları muhasebe programlarına aktarılması sağlanırsa, 2-3 ayı bulan uzun banka işlemleri bilgilerinin 1 hafta veya 15 günlük veriler halinde gelmesi üzere yapılan işlemler ile karşılaştırılmasının kolayca sağlanabileceği ve kontrolün daha kısa sürede yapılarak hata bulunması halinde erken müdahalenin sağlanabileceği belirtilmiştir. U5’in beşinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Vergi kaçakçılığı suçu maliyenin özellikle radarında olan bir konu olduğunu düşünüyorum. Özellikle de mali müşavirlik whatsapp gruplarında bu konuların sıkça işlendiğini görüyorum. Bu alanda zaman zaman paylaşımlar oluyor; Resmi Gazetede 11-12 yıl mesleki faaliyetten alıkonulma cezası alan, meslekten çıkarılan meslek mensuplarından konular gündeme

geldiğinde, kişinin fiilen onlarca firma kurarak birbirlerine fatura düzenlediği, insanlara ücret karşılığında fatura sattığını duyduğum örnekler oluyor...Maliyenin bu alanda ciddi manada özverili çalıştığını düşünüyorum. Genellikle yüksek tutarlarda fatura düzenleyip hiç bir vergi ödemesi bulunmayan veya yüksek tutarda fatura düzenleyip vergi borcu olmasına rağmen herhangi bir vergi ödemesi yapmayan firmaların eskiden 2 yıl civarı bir yakalanma süresi olurdu; artık dijital mecraların da sıklıkla kullanılmasıyla 3 aya kadar bu sürenin düşürüldüğünü görüyorum. Maliye burada ciddi manada özverili çalışıyor. Meslek mensupları tarafından da özverili çalışma konusunda neler yapılabilir diye düşünürsek burada faturanın içeriğine girmemiz gerekiyor açıkçası. Faturayı kimin düzenlediğini, bu ürünleri fiilen satıp satmadığını veya vergi kaçırmak amaçlı örgüt kurulduğunun mali müşavir tarafından fiilen bilinmesi çok mümkün değil. Burada mükellefin itiraf edip mali müşavire bilgi vermesi halinde bunun önüne geçilebilmesi mümkün görünüyor. Burada da, mali müşavir devlet tarafından ücret alıp, kamu görevi üstlenen bir kişi statüsüne geçerse mümkün olabilecek bir şeyden bahsediyorum; ama böyle bir durum olursa da mükellefin bu sefer mali müşavirle hiçbir bilgisini paylaşmayacağını düşünüyorum. Böyle bir süreçte, yine mükellefle bu işi organize eden kaçakçı kişi arasında bir ilişki yakalamak gerekiyor. Sürekli alım yapılan firmalarla işleyişi devam eden firmalar haricinde gelen faturaları analiz ederek belki bir analiz çalışması yapılabilir. Teknik manada şöyle bir şey yapılabilir; benim önerim; faturalarını kaydettikten sonra banka hareketleri kayıtlarının muhasebeci tarafına gelmesi ve kaydedilmesi 3 ayı bulabiliyor. Bu faturaların ödeme kayıtlarının ciddi manada düzenli takip edilerek banka verilerinin aylık değil, haftalık veya 15 günlük olarak tek kayıt halinde mali müşavirlik programlarına aktarılabilirse eğer, bu süreçlerin çok daha hızlanabileceğini düşünüyorum. Örneğin, bir mali müşavir kaçakçılık suçu işliyor, aynı mükellefe 10 farklı firmadan fatura bulmuş ve vergi ödememesini sağlıyor. Bu faturaların ödeme kayıtlarının ne şekilde yapıldığını veya faturaların içindeki mal hizmet alımı yapılan irsaliyelerin ne şekilde geldiğini, sürecin tamamen fiilen gerçekleşmiş mi, yoksa gerçekleşmeyip bu olayın içerisinde bir suistimal mi olduğunu donelerle analiz edilebilmesi için teknik manada bankaların mali müşavirlik programlarıyla entegre olup kayıtları çok daha hızlı alınabilirse bu manada bence süreçte olumlu bir katkısı olabileceğini düşünüyorum.”

EK 6. Altıncı Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Altıncı soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“SMMM veya YMM olarak görevlerini ifa eden meslek mensuplarının arasında farklılıklar nelerdir? SMMM veya YMM olarak görev yapan meslek mensuplarının görevleri tamamen aynıdır veya tamamen birbirinden farklıdır diyebilir miyiz? SMMM ve YMM arasında hiyerarşi var mıdır? Meslek mensupları hakkında düzenlenen raporları ele alacak olursak, bu iki farklı ruhsat ve unvan sahibi meslek mensuplarından haklarında en az veya en fazla rapor tanzim olunan grup olarak ayırma tabi tutabilir miyiz?”

EK 6.1.Uzman 1’in altıncı soru grubuna yanıtları

U1, YMM ve SMMM olarak bu iki farklı ruhsat ve unvan sahibi meslek mensuplarında rapor düzenlenme konusunda, sayısal veriler yönünden bilgi sahibi olmadığından, hangi taraf hakkında daha fazla rapor tanzim olunduğunu bilmediğini ifade etmiştir. SMMM ve YMM’ler hakkında rapor tanzim olunması tarihsel sürecinden ve kanundaki değişiklikler sonrası gelişmelerden örnek vererek, meslek mensuplarından hangi taraf olursa olsun; kasten, bilerek vergi matrahlarının aşınmasında fiilen rol oynamışsa, hakkında sorumluluk raporu düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. U1’in altıncı soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Öncelikle en az en fazla kimin hakkında rapor tutuldu gibi bir bilgim yok. Yakın zamana kadar daha ziyade YMM’ler hakkında tasdik nedeniyle sorumluluk raporları düzenlenirdi; sonraları SMMM’ler ile ilgili olarak da bu sorumluluk raporları düzenlenmeye başlandı. SMMM’ler ile ilgili sorumluluk raporu yazma süreci YMM’lerden sonra başladı; ama sayı olarak SMMM’ler daha fazla sayıda olduğundan, belki onlar hakkında daha fazla rapor düzenlenmiş olabilir. Vergi incelemeleri de genel olarak büyük şirketler üzerinden yapılıyor ve YMM’ler tasdik raporları düzenlediğinden bu raporlar kapsamında genel olarak sorumluluk raporu düzenleniyor. Böyle bir ayırma tabi tutmayı da ben tartışılır buluyorum. Şu sebeple tartışılır buluyorum; SMMM’ler uzun süredir şu görüşü savundu: Biz, bize verilen belgeleri muhasebe kayıtları üzerinden yasal defterlere kaydediyoruz. Bizim bu işin doğruluğundan dolayı bir sorumluluğumuz olmaması; bu sebeple de hakkımızda rapor düzenlenmemesi gerekir. YMM’ler gibi yetki sahibi olmadıklarını, mükellefin ticari işlem yaptığı mükelleflerin de yasa ldefter ve kayıtlarına bakma, kontrol etme yetkileri bulunmadığını; başka bir şekilde bilgi ve belge de temin edemediklerini; bu nedenlerle yetkililerinin olmadığı bir süreçle ilgili sorumluluklarının da olmaması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Kanunda birtakım değişiklikler yapıldı ve SMMM’lere de birtakım yetki verildi. Belki, bundan sonra haklarında rapor tanzim olunma sayısı artmaya başladı. Temelde, YMM’lerin daha fazla yetkisi var ve onlar bir nevi inceleme elemanı gibi

konuyu araştırıp bir sonuca varabilirler; ama SMMM’lerin böyle bir yetkisi yok ve o yüzden farklı değerlendirilmeli görüşü meslek mensupları arasında, özellikle SMMM arkadaşlarımız tarafından dile getiriliyordu. Sonuç nasıl yansıdı, iki gruptan hangisine daha fazla rapor tanzim olundu veya hangi tarafa daha fazla rapor düzenleniyor, neye göre ve hangi konudan dolayı rapor düzenleniyor, elimde bir istatistiki veri yok; bu sebeple de bilmiyorum. Sonuç olarak şunu söyleyebilirim; bir meslek mensubu eğer şu veya bu nedenle, vergi matrahlarının aşınmasında fiilen, kasten rol oynamışsa, hakkında sorumluluk raporu düzenlenebilir; böyle bir ayrıma meslek mensubu tutulabilir.”

EK 6.2. Uzman 2’nin altıncı soru grubuna yanıtları

U2, YMM ve SMMM olarak bu iki farklı ruhsat ve unvan sahibi meslek mensuplarında rapor düzenlenme konusunda, meslek mensupları arasında ayrıma tabi tutulmasını doğru bulmadığını, sayısal olarak aralarında çok fark bulunduğunu ve YMM’lerin kanunda iş tanımları belli iken SMMM’lerin vergi ile ilgili birçok işle iştigal ettiğini ve bu nedenle ahklarında sorumluluk raporu tanzim olunması için bir çok alan bulunduğunu; genel olarak değerlendirildiğinde de ayrıma tabi tutulmasının mantıklı olmayacağını ifade etmiştir. U2’nin altıncı soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Ayrıma tabi tutulması işlemi bence doğru değil, neden doğru değil, az önce yine bundan bahsettim; YMM’lerin yaptıkları işler belli. Kanunda, meslek kanununda bu görevler belirlenmiş. Tam tasdik yapabilir, tasdik raporu düzenleyebilir, onun dışında denetim yapabilir. Ama; SMMM her şeyi yapıyor; tasdik yetkisi yok, ama her şeyi yapabiliyor. Baktığımız zaman YMMM sayısı yanlış bilmiyorsam şu anda 4.500 - 5.000 civarında, SMMM sayısı 100 binin üzerinde diye biliyorum. Böyle bir şey varken ortada, aslında mali mevzuatı yürüten kişilerin SMMM’ler olduğu düşünülünce, bence burada böyle bir ayrıma gitmek doğru değil. Yaptıkları iş, özü itibarıyla birbirinden farklı; fakat benzer yanları var. Denetim yapıyor biri denetimi tasfiyeye bağlıyor, diğeri tasfiyeye bağlayamıyor. Temelde YMM çok sınırlı bir iş yapıyor; SMMM daha geniş kapsamlı bir iş yapıyor, SMMM birçok şeyden sorumlu tutulabilir. Bu nedenle, bence iki grubu ayrıma tabi tutmak doğru değil.”

EK 6.3. Uzman 3’ün altıncı soru grubuna yanıtları

U3, YMM ve SMMM olarak bu iki farklı ruhsat ve unvan sahibi meslek mensuplarında rapor düzenlenme konusunda, YMM’ler hakkında daha fazla mali sorumluluk raporu ve SMMM’ler hakkında daha fazla disiplin sorumluluk raporu tanzim olduğunun söylenebileceği ifade edilmiştir. YMM’lerin Kdv iadesi gibi yüksek tutarlı işlemlerle ilgili iş yapmaları neticesinde,

bazı olumsuz yönlere veya işlere yönelebildikleri, pastadaki paydan kendilerinin de pay almak isteyebildikleri ve bu nedenle haklarında mali sorumluluk raporu tanzim olunmasına neden oldukları belirtilmiştir. SMMM’lerin de özellikle küçük illerde görev yapanlar nezdinde genel kurallara uyma konusunda hassas davranmamaları nedeniyle haklarında daha fazla disiplin sorumluluk raporu tanzim olunduğu belirtilmiştir. U3’ün altıncı soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Mesleğim sürecinde 9 sene Bursa’da, Bursa Denetim Daire Başkanlığında görevlendirildim; 1 senedir de İstanbul’da, İstanbul Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı’nda görevime devam etmekteyim. KDV iade sürecinde, işi özü gereği, YMM’ler ile daha sık görüşüyoruz. İnceleme sürecinde her mükellef SMMM’den ziyade YMM ile birlikte geliyor. Bir önceki soruda da bahsettim; YMM ruhsatını almak zor; bununla birlikte YMM’lere devletin yüklediği sorumluluk da çok fazla. Birçok vergi iadesinde, özellikle KDV iadelerinde, YMM’lerin raporlarını Hazine ve Maliye Bakanlığı doğruluyor. YMM raporunda hiç bir inceleme olmaksızın, yükümlülük veriyor devlet. Onun için YMM’ler bu yükümlülüğün biraz daha farkında; bu kapsamda da haklarında fazla disiplin raporu tanzim olunmuyor. Tabii ki, YMM’ler içinde de art niyetli konuya yaklaşan, farklı yollara başvuranlar hakkında mali sorumluluk raporu çok düzenleniyor. Mali sorumluluk açısından bir ayırım yapmak gerekirse, YMM’ler hakkında daha fazla mali sorumluluk yazılıyor. YMM’lerin Kdv iade vb. işlerinde, yüksek tutarda işlemler oluyor ve pastadaki paydan almak isteyen meslek mensupları olduğunda da bazı olumsuz yönlere başvurabiliyor. Disiplin sorumluluk raporlarında da SMMM’ler hakkında daha fazla rapor düzenlendiği söylenebilir. Özellikle küçük illerde meslek mensuplarının genel uygulamalara aykırı çalışma şekli buna neden oluyor. Ayırma tabi tutmak gerekirse, YMM’ler hakkında daha fazla mali sorumluluk raporu, SMMM’ler hakkında daha fazla disiplin sorumluluk raporu tanzim olunuyor diyebiliriz.”

EK 6.4. Uzman 4’ün altıncı soru grubuna yanıtları

U4, YMM ve SMMM olarak bu iki farklı ruhsat ve unvan sahibi meslek mensuplarından rapor düzenlenme konusunda, YMM’ler hakkında %5 ve SMMM’ler hakkında %95 rapor tanzim olunuyor şeklinde söylenebileceğini belirtmiştir. Böyle olmasında YMM ve SMMM ruhsat sahibi olarak mesleği ifa etmek için aralarında oldukça emek ve zaman farkı olmasının etkili olduğu ve YMM ruhsat sahibi olunması için yaklaşık 16-17 yıl emek-zaman harcayan kişilerin kolay kolay vergi kayıp kaçak işlemlerine yönelmeyeceği ifade edilmiştir. Ayrıca; mecliste kanun taslak metni yer aldığı ve kabul edilmesinin beklendiği, 100 milyon TL’den fazla ciro

elde eden mükelleflerin işlemlerinin YMM'ler tarafından takip edilmesi gerektiği yönünden kanun maddesi ile bir çalışma planlandığı; bunun temel dayanağı olarak da yapılan tespitler üzere YMM ile çalışan mükelleflerin daha fazla vergi ödediği, daha az vergi kayıp ve kaçığına yöneldiği ifade edilmiştir. U4'ün altıncı soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Türkiye'de %2 veya %3 firmadan bir tanesi YMM'e muhtaç kalıyor, ama her mükellef SMMM'e muhtaç kalıyor. Şu anda mecliste şöyle bir kanun taslak metni var; 2 senedir yasal mevzuata uygulanmak üzere taslak metnin eklenmesi üzere yayımlanması bekleniyor. Ciro su 100 milyonun üstünde olan firmalar YMM tasdik işlemine tabi olsun isteniyor. Bu beklentide temel dayanak da, tespitler üzere YMM ile çalışan firmaların, YMM denetimi ile tasdik uygulamalarına tabi firmaların, daha düzgün ve yüksek tutarlarda vergi ödedikleri, bu firmaların kayıp veya kaçak işlemlerine fazla karışmadıklarının tespit edilmesi. Bu nedenle şöyle bir kanaat var; ne kadar çok sayıda mükellef YMM'e yönlendirilirse, o kadar çok vergi kayıp ve kaçığı önlenmiş olur. YMM'ler hakkında daha az sayıda sorumluluk raporu tanzim olunuyor; ancak SMMM'ler için aynı şeyi söyleyemeyiz. Vergi incelemelerinde müfettişlerce yapılan tespit üzere, bir mükellefin mal/hizmet alışlarının %90 oranında hakkında sahte belge düzenleme raporu tanzim olunan mükelleften yapılmışsa, SMMM artık bunu görmesi ve anlaması gerekiyor bakış açısıyla müfettişler SMMM hakkında rapor tanzim ediyor. Meslek mensupları arasında YMM ve SMMM olarak haklarında rapor tanzim olunması üzere ayrıma tabi tutacak olursak, YMM'ler hakkında %5 ve SMMM'ler hakkında %95 rapor tanzim olunuyor diyebilirim. Şöyle de bir gerçek var; SMMM'ler YMM olabilmesi için, staj döneminde 3 yıl, meslekte kanunen 10 yıl süreyle çalışmış olma şartı; bir de süre tamamlandıktan sonra YMM sınavları üzere işlem başlatılması ve sınavları başarıyla tamamlama süresi de 3-4 yıl dikkate alırsak, 16-17 yıl gibi çok uzun bir süreden bahsedilmesi gerekiyor. Bu şekilde olunca, bunca emek ve zaman harcanması ile kolay kolay YMM'ler kayıp ve kaçak işlere yönelmiyorlar. YMM'ler hakkında daha az rapor tanzim olunuyor.”

EK 6.5. Uzman 5'in altıncı soru grubuna yanıtları

U5, YMM ve SMMM olarak bu iki farklı ruhsat ve unvan sahibi meslek mensuplarında rapor düzenleme konusunda, sayısal olarak aralarında çok fark bulunduğunu, YMM sayısının oldukça az ve SMMM sayısının oldukça fazla sayıda olduğunu; bununla birlikte YMM ve SMMM aralarında sayısal fark haricinde, bilgi birikimi ve tecrübe kıyaslaması yapıldığında yine YMM'lerin daha nitelikli firmalar ile çalıştığı ve SMMM'lerin daha az profesyonel kişi

ve kurumlarla çalıştığı, bu nedenle haklarında düzenlenen rapor sayıları kıyaslamasının yapılmasının sağlıklı olmayacağını ifade etmiştir. U5'in altıncı soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Burada böyle bir ayrıma tabi tutmak bilimsel açıdan doğru olmaz; sebebi de, meslek mensubu sayıları olduğunu düşünüyorum. Örneğin; tahmini olarak söylüyorum, İstanbul’da 100.000 SMMM’e karşılık 4.000 adet YMM var. Dolayısıyla; 100 binlik SMMM meslek mensubu grubunu 4.000 adet olan YMM grubuyla kıyaslamak çok da doğru olmayacaktır. Bir de buradaki sorumluluktan kasıt; suç işleme veya bilgisizlik sebebiyle doğru olmayan işler yapma gibi düşünersek, YMM’lerin çoğunluğu Hazine ve Maliye Bakanlığı’ndan veya çeşitli kamu kurumlarından ayrılarak bu mesleği sürdüren insanlar olduğu için; SMMM’lik mesleğinden YMM’lik mesleğine geçiş yapan çok küçük bir kesimi istisna tutarsak; gayet iyi yetişmiş, devlet bünyesinde uzun yıllar çalışmış, donanımlı bir meslek örgütünden bahsederken, açık öğretim mezunu olan veya ilkokul mezunu olup da bu mesleği icra eden, daha önceki yıllarda esnafılık boyutunda iş algısı oluşan bir meslek grubuyla kıyaslamak çok da doğru olmayacaktır. Burada haklarında rapor tanzim olunma oranı haliyle SMMM yönünden çok daha yüksek çıkacaktır. Dolayısıyla; böyle bir ayrıma tabi tutulması çok da doğru değil. Elmayla armutu kıyaslamak gibi bir şey olduğunu düşünüyorum.”

EK 7. Yedinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Yedinci soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Meslek mensupları olarak görevlerini ifa ederken, SMMM veya YMM olarak mesleki yeterliliklerini ölçen belirli bir eğitim, ara sınav, kurs vb. var mıdır? Sadece SMMM veya YMM ruhsatı alınması, başkaca eğitim, kurs vb. eğitim alınmaması meslek mensupları için yeterli midir? Bu ayrım varsa şayet, bu iki grup arasındaki farklılığın yanı sıra Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporları üzerinden değerlendirmesini ayrıca nasıl açıklayabiliriz?”

EK 7.1. Uzman 1’in yedinci soru grubuna yanıtları

U1; SMMM veya YMM ruhsatı alınması, başkaca eğitim, kurs vb. eğitim alınmaması konusunda; mesleğin doğası gereği sürekli eğitim halinde bulunulması gerektiğinden bahsetmiştir. Sadece meslek mensuplarının değil, vergi müfettişlerinin de bu şekilde olması gerektiği ifade edilmiştir. Vergi mevzuatının dinamik yapısı ve sürekli değişiklikler veya güncel gelişmeler ışığında revizyona gidilmesi hususu, mevzuatın gelişmelerinden kopuk hareket edilmesi halinde hataların artmasına ve yanlış işlemlerde bulunulmasına neden olacağı

belirtmiştir. Ayrıca; sadece SMMM ve YMM ruhsat belgeleri ile işlerin yürütülemeyeceği, denetim ve vergi incelemesi sürecinde bazı işlemlerin yürütülmesi için de ayrıca belge sahibi, olunması gerektiği, bu nedenle tek başına YMM veya SMMM ruhsatlarının yeterli bulunmadığı ifade edilmiştir. U1'in yedinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Bu soru vergi müfettişleri için de geçerli. Vergi mevzuatı sürekli değişiyor, kendi meslek dönemimden de hatırlıyorum, inceleme elemanları hep 5 yıl geriden gelirlerdi mevzuatın güncel olması bakımından. 5 yıl üzerinden geçmiş, mevzuatla ilgili orada birtakım çalışmalar yaparlardı. Beş sene geriden gelirlerdi. Bir kere bir ruhsat aldım, bu iş bitti gibi bir şey hiçbir meslekte geçerli değil. Yani, bırakın SMMM, YMM veya vergi müfettişliği, ne yaparsan yap, hangi işi yaparsan yap, sürekli okuman ve sürekli bir eğitim üzerinde olman gerekiyor ki güncel kalabilesin. Şu anda mesela elimin altında 2023 yılı basılı vergi kanunları var. Ben buna güvenerek iş yaparsam, hata ederim. Çünkü; 2024 Haziran dönemine geldik, kim bilir kaç kere ne tür değişiklik oldu. Ben buna bakıp da görüş verirsem, %100 hata yaparım. Aradakileri okumamışsam, tebliğler, muktezalar, yargı kararları, gelişmeleri izlememişsem, gene bu kanunla 1-1,5 sene öncenin mevzuat bilgisiyle kalmışsam, gene problem var demektir. Dolayısıyla; SMMM ve YMM'lerin de eğitimlerinin ömür boyu devam etmesi gerekiyor. Belirli ruhsatların alınması için bazı eğitimlerin alınması zorunlu kılındı. Mesela, bir kısım denetimleri yapabilmek için özel ruhsatın belirli bir sınavda başarı ile alınması gerekiyor; sadece YMM ruhsatı ile o işi yapamazsınız. Prensip olarak sürekli eğitim içinde olmak gerekiyor, aksi takdirde mesleği layıkıyla yapabilmek mümkün değil. Bu sadece meslek mensupları değil; vergi müfettişleri için de geçerli.”

EK 7.2. Uzman 2'nin yedinci soru grubuna yanıtları

U2; SMMM veya YMM ruhsatı alınması, başkaca eğitim, kurs vb. eğitim alınmaması konusunda; sadece ruhsat alınmasının yeterli olmadığını, mesleğin yapısı ile Türkiye'deki değişen ve gelişen mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde, sistemin meslek mensubunu, kendisini sürekli geliştirme ve mevzuatı takip ederek güncel bilgiye vakıf olma yönünden zorladığını ifade etmiştir. Ayrıca; meslek odalarının da eğitimler ile meslek mensuplarına destek olmaları gerektiği, bu alanda çalışmaların bulunduğunu; ancak yeterli düzeyde olmadığını belirtmiştir. U2'nin yedinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Sadece ruhsat sahibi olmak yeterli değildir. Önceki sorularda da bahsettik; Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği var. Bu eğitim yönetmeliğinin getirilme amaçlarından bir

tanesi zaten bu. Çünkü; mali mevzuat Türkiye'de o kadar çabuk ve hızlı değişiyor ki; ayak uydurması çok zor olabiliyor. Böyle bir süreçte mevcut bilgiyle en fazla 6 ay gidilebiliyor. 6 ay sonra birçok şey değişmiş olabilir Türkiye'de. Bu durumda eğitimle takip edilmezse, yenilikler ile ilgili bilgi eksikliği telafi edilmezse, mesleki yeterlilik eksik kalır. Bilgi eksikliğin aslında temel sebeplerinden bir tanesi, mevzuattaki hızlı değişiklik. Mevzuattaki değişikliği takip etmek de mesleğin icrası sürecinde ayrı bir emek ve zaman gerektiriyor. Bu mesleki eğitim sürecini sağlayacak ve takip edecek yer de bence meslek odaları. Odalar çalışıyor bu konuda ama; bence yetersiz kalıyor çalışmalar. Sistem şu anda mevzuat yönünden meslek mensubunun kendini güncel tutması noktasında zorluyor; çünkü sürekli yeni bir şey değişiyor. Bazen mükellef lehine, bazen de devlet lehine bu düzenlemeler ile mevzuatta değişiklik yapılıyor; çünkü her ikisi açısından da sorumluluk SMMM veya YMM'de. Burada işlemi yapacak kişiler bu meslek mensupları. Meslek mensupları güncel bilgilerin tamamını takip etmek zorunda; o yüzden bence meslek odalarının da bu konuda yeterli özeni ve dikkati göstermesi gerekiyor.”

EK 7.3. Uzman 3'ün yedinci soru grubuna yanıtları

U3; SMMM veya YMM ruhsatı alınması, başkaca eğitim, kurs vb. eğitim alınmaması konusunda; YMM'lerin çok uzun bir süreçte ve zorlu sınav süreciyle meslek ruhsatlarını aldıklarını, bu nedenle disiplin sahibi olan ve mevzuat çalışmanın sürekliliği yönünden daha tecrübeli olan taraf olmaları nedeniyle eğitim, kurs vb. gereklilikleri üzere yorum yapmanın gerek olmadığını belirtmiştir. Ancak; karşılaştığı örneklerden hareketle, SMMM'ler nezdinde, özellikle küçük illerde yer alan meslek mensuplarının mesleki eğitimden ziyade, %90'lık ciddi bir oranla mesleği kötü yönettiklerini ifade etmiştir. SMMM'lerin idare tarafından belirli sürelerle mesleki yeterliliklerinin yazılı sınavlar ile sorgulanması gerektiği, SMMM'lerin genelinin kesinlikle eğitime tabi tutulmaları gerektiğini ifade etmiştir. U3'ün yedinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“YMM zaten zor bir süreçten geçiyor, 10 yıl SMMM olarak ve öncesinde 3 yıl staj dönemi olmak üzere 13 yıl sonunda veya kamu görevinde 10 yıl kesintisiz çalışan personel mesleki tecrübesiyle 10 yıl sonunda YMM ruhsatı alabilmek için sınavlara girmeye hak kazanılıyor. Bu kaliteli yazılı sınavlardan sonra başarılı olanlara eğitim hakkında pek bir şey söylemek gerekmez. Özellikle söylüyorum, küçük illerdeki, büyükşehir harici, SMMM'lerin önemli bir kısmının, %90'ı diyebiliriz, keşke bir daha sınava alınsa da yeterlilikleri sorgulansa diye düşünüyorum. YMM'lerden ziyade SMMM'lerin kesinlikle, özellikle küçük illerde görev yapanlar, 3 yılda veya 5 yılda bir kez sınava tabi tutulmaları, mesleki yeterliliklerinin

sorgulanması gerekmekte diye düşünüyorum. Hatta, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, 3 veya 5 yıllık sorgulanma sürecinde, meslek mensubu hakkında önceki dönemlerde disiplin sorumluluk raporu veya mali sorumluluk raporu veya her ikisi birden düzenlenip düzenlenmediğinin kontrol edilmesi gerekir.”

EK 7.4. Uzman 4’ün yedinci soru grubuna yanıtları

U4; SMMM veya YMM ruhsatı alınması, başkaca eğitim, kurs vb. eğitim alınmaması konusunda; YMM ruhsat alma sürecinin çok yoğun ve emek gerektirdiğini, aynı zamanda mevzuatın takibi ve eğitimi beraberinde getirdiğini; ancak SMMM ruhsat alma ve sonrasında mesleğin icrası sürecinde fazla zorlanılmadan belgenin alınarak işlerin basit yöntemlerde icra edildiğini belirtmiştir. Görev yapmış olduğu yerlerde karşılaştığı durumlardan örnekler vermiş olup, SMMM’lerin basit muhasebe hesaplarını temel alarak; 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ve 153 Ticari Mallar hesabı gibi; muhasebe hizmeti verdikleri, karşılaştığı incelemelerde, mükelleflerin inceleme sevk edilmesi nedeninin meslek mensubu hatasından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Vergi müfettişlerinin, SMMM’lerin veya YMM’lerin genel anlamda bu mesleği icra edebilmeleri için mevzuatı takip etmeleri, güncel bilgileri takip etmeleri gerektiği belirtilmiştir. U4’ün yedinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Vergi müfettişi olarak görev yaptığım dönemde 16 ilde görev yaptım, 500 vergi incelemesi yaptım. Meslekte her ildeki potansiyel aynı, bunun eğitim seviyesi veya başka bir konuyla alakası yok, meslek ruhsatını alan SMMM bir büro açıyor ve sadece 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ve 153 Ticari Mallar hesabı ile örneklendirebileceğimiz basit hesaplarla mesleği icra ettiklerini gördüm. SMMM bu kayıtları yaptıktan sonra, hiçbir mevzuatın, kitabın, kanunun yüzünü açmıyor. Böyle olunca da incelemelerde şunu gördüm; mükelleflerin inceleme sürecine alınmasındaki sebep SMMM’lerin mevzuatı doğru uygulamamaları. Doğru uygulamalar için de güncel mevzuatı takip etmeleri ve bilgilerini güncellemeleri gerekiyor. Buna da vakitleri onları açıkçası; 50-60 tane mükellefe hizmet vermeye çalışıyorlar. Mükellefe mi hizmet verecek, mevzuatı mı takip edecek. Biz kendimizden, vergi müfettişlerinden örnek verelim. Yetki, yeterlik sınavları, mülakat süreci olmak üzere hem işlerin yürütülmesi hem de mevzuatın okunması ve takip edilmesi, bütün vakit mevzuatı okumak ve takip etmekle geçiyor. YMM ruhsatını alabilmek için de bu süreci tamamlamış birisi olarak söyleyebilirim ki, vergi müfettişi olarak yaşadığımız sürecin 2 katı daha ağır bir süreç diyebilirim ruhsat sınav süreci ile yetki yeterlik sınav süreçlerini karşılaştıracak olursak. Yine kendimizden örnek verelim; yetki ve yeterlik sürecinden sonra biz müfettiş olarak yılda bir kere, 2 kere veya 3 kere kanun metinleri

ile değişiklikleri okumuyoruz. Bunu müfettiş olarak biz yapmıyorsak SMMM hiç yapmıyordur. Bu konuda ciddi bir eksiklik var. Meslek odalarının zorunlu olarak bir eğitim veya sınav yapması gerekir. Şu andaki Türkiye çalışma sisteminde bu durum uygulanması imkânsız bir şey; şart, fakat uygulanmıyor veya formaliteden uygulanıyor.”

EK 7.5. Uzman 5’in yedinci soru grubuna yanıtları

U5; SMMM veya YMM ruhsatı alınması, başkaca eğitim, kurs vb. eğitim alınmaması konusunda; sadece ruhsat sahibi olunmasının mesleğin icrasında yeterli olmadığı, sürekli güncellenen ve değişikliğe uğrayan mevzuatın takip edilmesi ve meslek mensuplarının kendini geliştirmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu konuda meslek odaları ve TÜRMOB’nin de çalışma yapması gerektiği, zorunlu mesleki eğitimlerin verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca; çözüm önerisi olarak, meslek odaları veya TÜRMOB’un mesleki eğitimleri takip etmesi, belirli sayıda veya konuda mesleki eğitim almayan meslek mensuplarına sınırlama getirilmesi veya hizmet verecekleri mükellef/müşteri sayısına sınırlama getirilmesi önerisinde bulunmuştur. U5’in yedinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Sadece ruhsat alınması kesinlikle yeterli değildir. Mevzuat sürekli güncelleniyor, bağlı olduğumuz meslek grubu da tamamen mevzuat odaklı bir meslek; dolayısıyla meslek mensuplarının sürekli kendini güncel tutması, eğitimler alması gerekiyor. Bundan 20 yıl önce ruhsat almış bir SMMM veya YMM o günkü bilgisiyle bugün bu mesleği icra etmesi kesinlikle mümkün değil. Teknolojinin daha fazla kullanılması, güncel mevzuattaki bilgilerin yenilenmesi kesinlikle elzem bir husus. Mesleğimizde espriler genellikle hep imamlarla kıyaslanarak yapılır; imamlık yapıyorsanız mevzuat değişmez, aynıdır ama; bu meslekte her gün mevzuat değişir şeklinde şakalar yapılır. Bu soruya örnek olarak gösterebileceğim bir konu, bu olaydır. SMMM meslek odaları ve YMM meslek odaları, bunun yanında TÜRMOB, sürekli olarak meslektaşlara eğitimler sunarak veya bunu bir zorunluluk haline getirilmesini sağlayarak, meslek mensuplarının bilgilerini güncel tutmasını sağlaması gerekmektedir. Hatta meslek mensuplarına yaptırım olursa, çok daha güzel olur. Örneğin; belli sayıda eğitim alamamış meslek mensubuna müşteri kısıtlama getirilmesi, hizmet vermek üzere yeni müşteri/mükellef alamaması gibi zorunluluklar tabi tutulursa, çok daha iyi sonuçlar alabileceğimizi inanıyorum.”

EK 8. Sekizinci Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Sekizinci soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“SMMM veya YMM olarak görevlerini ifa eden meslek mensupları hakkında Vergi Müfettişlerinin düzenlemiş olduğu raporlarda eleştiri konusu hususları ele alacak olursak, aklınıza geldiği kadarıyla nelerden bahsedebiliriz? Meslek mensuplarının genel olarak haklarında rapor tanzim olunmasına neden hataları nelerdir? Bu hatalar ile ilgili sıralama yapılacak olursa, en sık karşılaşılan ile en az rastlanılan hata konusunda hangi hataları liste başı ve liste sonuna alabiliriz? Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri çerçevesinde durumu ele alacak olursak, meslek mensupları hakkında ilerleyen dönemlerde haklarında rapor tanzim olunmasına neden olabilecek başkaca durumlar veya eleştiri konusu yapılabilecek hususlar oluşabilir mi? Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri, meslek mensuplarının görevlerinin ifası sürecinde kendilerine kolaylık mı getirecektir yoksa durumu daha da zor hale mi getirecektir? Dijital muhasebe ve vergilendirme, E-defter ve E-fatura uygulamalarına geçiş, E-Vergi Dairesi olarak İnteraktif Vergi Dairesi adıyla internet üzerinden hizmet veren Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın uygulamaya koymuş olduğu “Elektronik Veri İbraz” (E-viz) uygulamaları ışında ve sorular üzerinden değerlendirme yapıldığında neler söylemek istersiniz?”

EK 8.1. Uzman 1’in sekizinci soru grubuna yanıtları

U1; meslek mensupları hakkında rapor tanzim olunmasın en sık karşılaşılan veya en az karşılaşılan sorun alanlarına, sayısal veri bilgi sahibi olmaması ve kendisinin de sürekli büyük mükelleflerle çalışması ve iş portföyünün de profesyonel firmalar olması nedeniyle, bu konuda bilgi sahibi olmadığını ifade etmiştir. Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri çerçevesinde durumu değerlendirdiğinde, teknolojinin sistemi değiştirdiği gibi meslek mensubunun çalışma yapısını da değiştirdiğini, ilerleyen dönemlerde daha da değiştireceğini ve bu değişime herkesin; meslek mensupları, mükellefler ve vergi idaresi olmak üzere tüm oyuncuların; kendini bu alanda geliştirmesi gerektiğini; manuel olarak adlandırılan klasik uygulamalar ile elektronik ortam ve programlar üzerinden yapılacak denetimin mümkün olmayacağı, hatta imkansız olacağı ifade edilmiştir. Gelir İdaresinin, dünyadaki örnekleri ile kıyaslaması yapıldığında sıralamada ilk onda yer alabileceği, çok güzel sistem analizlerinin idare tarafından oluşturulduğu ve uygulamaya konulduğu belirtilmiş olmakla birlikte, vergi idaresinin mükellef haklarına ve hukukuna zarar vermeden sürecin yürütülmesinin son derece önemli olduğunu ifade etmiştir. Özellikle, mükelleflerin yapısal ölçek bakımından farklı olmaları nedeniyle, teknolojik sürece ayak uydurmaları kolay olmayacağının dikkate alınarak işlemlerin yürütülmesinin sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Cezalandırıcı işlemlerden uzak hareketle, tüm mükellefleri kapsayıcı ve koruyucu, devletin şefkatli yapısını göstermek

suretiyle işlemlerin yürütülmesinin faydalı olacağını belirtmiştir. U1'in sekizinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Çok şükür bizim meslek hayatımızda, en azından etrafımızdaki insanlarda, yüzümüzü yere baktıracak bir suçlamayla, ağır bir sorgulamayla, hesap veremeyeceğimiz bir şeyle karşı karşıya kalmadık ve böyle bir durumla karşılaşmadık; ama bilmiyorum başka meslek mensupları nelerle en sık karşılaştı, en az hata nerde yapılmış, böyle bir mukayese edebilecek bilgim yok; ama ben hep şununla karşılaştım, yorum farkı. Bir keresinde, inceleme elemanı farklı görüşte olduğu için hakkımızda rapor tanzim etti, biz de o raporları; ilgili sorumluluk iddiasıyla karşı karşıya kaldığımız raporları; disiplin soruşturması aşamasında, beyanlarımızla ve sunduğumuz belgelerimizle “disiplin soruşturmasına gerek yoktur” sonucuna varılarak kazasız süreci tamamladık. Bu nedenle, belki doğru bir muhatap değilim bu sorularla ilgili. Bu soruya en iyi cevabı meslek odaları veya Hazine ve Maliye Bakanlığı verebilir diye düşünüyorum. Bu konuda sürekli öneri dile getiriyorum ve burada da belirtmek istiyorum. Mali İdare, Vergi Denetim Kurulu, yıllık rapor yayınlar gibi bir yıllık rapor yayınlasa ve o seneki eleştiri konularını piyasayla, kamuoyuyla paylaşa. Bu sene şu kadar kurumu/kişiyi inceledim; bir rapor zaten hazırlıyor, faaliyet raporu var; o faaliyet raporu benzeri farklı rapor da “eleştiri envanteri raporu” olsa, şu konuları eleştirildi, şu nedenle...diye sınıflandırıp, gruplara ayırıp, ana konuları kamuoyuyla paylaşa çok yerinde olur. Hatta burada bir bölüm açsa, YMM’ler hakkında şu nedenle, SMMM’ler hakkında şu hatalardan dolayı sorumluluk raporu düzenlendi dese, belki piyasanın ve genel olarak hem mükelleflerin hem de meslek mensuplarının yararlanacağı bir başvuru kaynağı haline gelir ve herkes ona göre pozisyon alır. Varsa hatalar vesaireler, buna göre düzeltilir, tartışma varsa da ona göre tartışılır diye düşünüyorum. Sekizinci sorunun ikinci bölümünü ele alacak olursak; şimdi belli büyüklüğü aşan işletmelerde hâlihazırdaki klasik yöntemlerle tasdik çalışmalarının sürdürülebilmesi ve denetim çalışmalarının sürdürülebilmesi mümkün değil. Milyonlarca fatura olabilir, yasal defter kaydı olabilir, belge olabilir. Siz bu örnekten hareketle, tek başımıza bir vergi inceleme elemanı ya da tek başınıza ya da ekibinizle YMM olarak oradaki kayıtların doğruluğunu anlamaya çalışacaksınız. Sistemi anlayamazsınız en başta ve o onun altında boğulursunuz. Sonuçlarından hareketle, mizan ve bilançolardan hareketle bir yerlere varmaya çalışırsınız. En başta, böyle bir durumda, teknolojik altyapının denetlenmesi gerekir. Bizim yaptığımız çalışmaların birinde, bir bankanın çift defter kaydı yaptığı ortaya çıkmıştı; banka yani hiç aklınıza gelmez. Bir banka çift defter kaydı yapıyormuş meğer; arka planda esas defter ve ön planda da resmi defter var. Siz istediğiniz kadar defteri denetleyin, tasdik edin, inceleyin; esas işlemler öbür tarafta ve onu

ancak neyle görebilirsiniz; elektronik denetim konusunda uzman bir bilgi teknolojileri (IT) ya da yazılım ekibi test ederse kayıtları, belki anlayabilir ya da görebilir. Burada kayıtların sistem üzerinden gözden geçirilmesi, elektronik olarak gözden geçirilmesi ya da IT altyapısının gözden geçirilmesi bambaşka bir uzmanlık alanı. Vergi denetim sürecinde elektronik işlemlerin kullanılmaya başlanması ile bireysel veya meslek mensupları tarafından ya da inceleme elemanları tarafından tek başına yapılabilir olmaktan çıktı. Küçük işletmeler için belki olabilir; ama büyük işletmelerde takip olayı çok zor. Büyük şirketler için daha farklı denetim ve tasdik ya da muhasebe denetimi araçlarının olması gerekiyor; yoksa işin altından kalkabilmek mümkün değil. Gelişen ve değişen teknoloji bu konuda meslek mensuplarının ve denetim elemanlarının farklı davranmasını ve farklı eğitimlerden geçmesi ya da yardım almasını gerekli kılıyor. Yeni denetim programları çıkıyor örneğin; giderek hızla da geliyor. Gelir İdaresi Başkanlığı bir “Risk Analiz Sistemi” diye bir şey kurdu; Vergi Denetim Kurulu’nun içinde gene benzer bir birim var. Dolayısıyla; beyanlar, incelenecek verilerin seçiminde ya da beyanlarla verilerin uyum ya da uyumsuzluk denetiminde birtakım programlardan yararlanmaya başladılar. Hepsinde olmasa da büyük denetim şirketleri bu tür çalışmalar yapmaya başladılar. Bu, değişen ve gelişen teknolojinin getirdiği meslek yapış şeklindeki değişim diye tanımlanabilir. Bu tür elektronik ya da yazılım destekleri olmadan artık bu mesleğin düzgün yapılabilmesi ya da yazılımlar konusunda bilgisi olanların yardımı olmadan mesleğin yapılabilirliği yavaş yavaş kalmamaya başlayacak gibi duruyor. Bu yüzden, meslek ve mesleğin yapılış şekli, denetim ve denetimin yapılış şekli, denetimin ve mesleğin iş birliği yapacağı meslek grupları gibi kavramlar ortaya çıkacak gibi duruyor. Şu an elektronik fatura, elektronik irsaliye, elektronik defter, bunların geldiği seviyeyi bir adım öteye götürecek olursak, bunların denetimlerini çok kolay, büyük bir ihtimalle yakın bir gelecekte, eldeki verilerle de birleştirip, beyanla da eşleştirip programlar yapıyor hale gelecek. Denetimde insan faktörü, daha farklı konulara yoğunlaşacak. Vergi denetim elemanları daha farklı alanlarda, meslek mensupları da daha farklı alanlarda çalışmak zorunda kalacak; çünkü o baktıkları şeyleri zaten bir saniye içerisinde o programlar halledecektir. Vergi denetim elemanları neye bakıyorsa, programlar zaten onu, bir ortama taşıdığınız zaman, zaten saniyesinde bitirmiş olacak. Aynı şey YMM’lerin tasdik çalışmaları için de geçerli olacak. Sadece yorumlar ve yorumlar çerçevesinde alınması gereken kararlar konusunda hem denetim elemanları hem de meslek mensupları karşılıklı görüşüyor veya tartışıyor olacak gibi geliyor bana. Sekizinci sorunun üçüncü bölümünü ele alacak olursak; devletler de geldiğimiz noktada giderek elektronik uygulamaların aşama aşama, her bir kademesinde, duruma hâkim olması kaçınılmaz. Dünya genelinde bakıldığında da bizdeki vergi idaresi uygulamaları hiç de öyle küçümsenecek bir altyapıya ve tecrübeye sahip

değil. Dünyanın bence önde gelen vergi idareleri arasında sayılabilir; yani ilk onun kesinlikle bence içindedir. İyi yatırımlar yaptılar; daha da bu şekliyle devam ederlerse, hızla en önde gelen elektronik vergi idaresi olabilirler. Ancak; bunlardan çıkan sorunlar da var. Elektronik uygulamalar döneminin sorunlarını; önceki döneme de manuel dönem dersek, manuel dönemin refleks ve yaklaşımlarıyla ele almamak gerekiyor. Bir yandan da hibrit bir dönemdeyiz, bir yandan elektronik bir şeyler yapıyoruz, bir yandan manuel işlemler yapıyoruz, ikisinin karışımı bir muhasebe ve denetim ve devlet idaresi var. Bu dönemin, geçiş döneminin, kendini has sorunları olacak ve bizim de bunu kendine has çözümlerini gözetmemiz gerekiyor. Son zamanlarda mesela elektronik tebligatla ilgili çok sorun yaşıyoruz. Danıştay kararı ile, resen mükellefiyeti sona erdirilmiş mükelleflerin elektronik adreslerine yapılan tebligatlar geçerli sayılır dediler. Bu tür konularda biraz daha esnek olunmasında ve halen mükelleflerin büyük bölümünün, aynı seviyelerde olmadığına farkında olunmasında, mükellefleri hırpalamama ve ağır sonuçlarla karşı karşıya bırakmama adına, hukuk devleti ve şeffaf, şefkat devleti yaklaşımı çerçevesinde, süreci biraz daha dikkatli yönetmekte fayda var. Bu geçiş dönemi nasıl insanların hakkını hukukunu kaybetmesine sebebiyet vermeden yönetilebilir konusunda da hem mükellefin hem de vergi idaresinin; dolayısıyla VDK'nın da kendini sorumlu hissetmesinde fayda var diye düşünüyorum.”

EK 8.2. Uzman 2'nin sekizinci soru grubuna yanıtları

U2; meslek mensupları hakkında rapor tanzim olunmasında en sık karşılaşılan veya en az karşılaşılan sorun alanlarına, YMM'ler açısından bakıldığında kanunda açıkça yer almasına rağmen YMM'lerin tasdik raporlarında istisna veya muafiyetleri veya indirimleri kontrol etmeden, kanun hükmü aksine uygulamalarından kaynaklandığını belirtmiştir. SMMM'ler açısından bakıldığında durumun daha farklı olduğunu, SMMM'lerde sahte belge düzenleme raporlarından kaynaklı ve kasten suç işlenmesi fiilinden kaynaklı rapor tanzim olunduğu dikkati çektiği belirtilmiştir. Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri çerçevesinde durumu değerlendirdiğinde, teknolojik uygulamaların mesleği kolaylaştırdığı, hata ve eksikliğin azalmasını sağladığı, sistemdeki verilerin yerlerine yazılarak uygulanması ile emek ve zaman verimliliği sağlandığı belirtilmiştir. Teknolojinin işleri kolaylaştırdığı, kâğıt ortamında kaydedilen fatura ve defter uygulamalarına göre daha kullanışlı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, gelişen teknolojiye de ayak uydurmak gerektiği, meslek mensuplarının bu konuda kendini yetiştirmesi, geliştirmesi gerektiği ve meslek odalarının bu konuda eğitimler vermesi gerektiği ifade edilmiştir. U2'nin sekizinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Bunlara spesifik örnekler vermek gerekiyor. YMM’lerin görevi tasdik ve tasdik ile sınırlıdır. Tasdik raporunda tasdik dönemi ve tasdikin kapsamıyla sınırlı olarak, doğruluğunu kabul ettiği durumların mevzuata aykırı olması halinde sorumludur. Benim karşılaştığım raporların çoğunda YMM’lerde özellikle, mevzuat hükümlerine açık ve bariz bir şekilde hatalı veya eksik olan işlemi onaylanmış olmasından kaynaklanıyor. Mesela, istisnanın açık bir şekilde kanuna veya tebliğe göre hatalı uygulanmasına rağmen YMM istisna veya indirim uygulamış veya kabul etmiş olmasından kaynaklanıyor raporların büyük bir kısmı. Aslında, vergi kanunlarında eksiklikler olmasına rağmen yeterli denetim yapmaması sebebiyle YMM’ler sorumlu tutuluyor. SMMM’lerde bu durum biraz daha farklı. Ağırlıklı olarak burada sahte belge düzenleme fiili öne çıkıyor; aslında kasten yapılan işlemler daha doğrusu, VUK madde 359 kapsamında kasten vergi kaçırılması ya da vergi kaçırma üzere muhasebe hilesi; ağırlıklı olarak bunlar gözüküyor. Sekizinci sorunun ikinci bölümünü ele alacak olursak; vergi müfettişliği görevimden ayrıldıktan sonra, artık ben de bu teknoloji programlarını ve uygulamaları kullanıyorum. Elektronik defter (E-defter), Elektronik fatura (E-fatura) uygulamaları kapsamında bütün bilgiyi ve belgeyi sistem üzerinden alıyoruz. Aslında baktığımız zaman bu sistem, meslek mensuplarını evrak yoğunluğundan kurtarıyor. Mesela “Zirve”, “Micro”, “Logo”, “Luca” çok güzel programlar geliştirmişler, ben de kullanıyorum, mükelleflerin bugün çoğu bunları kullanıyor. Sistem o kadar güzel ki; fatura gözden kaçmıyor, sisteme düşen faturayı otomatik sistemden çekip e-defteri kaydedebiliyor. E-defterde hangi muhasebe koduna kaydedecekse çekip, ilgili gelir veya gider hesaplarına kaydedebiliyor. Örneğin; binek otomobil gideridir diye programda işaretlendiğinde, program üzerinden otomatik olarak KDV’ni ve yasal mevzuat gereğince gider kaydedilemeyen bölümünü ayrıştırıp, o şekilde deftere kaydediyor. Teknoloji işi kolaylaştıran şeydir, hatayı ve eksikliği azaltacak şeydir, iş yükünü azaltacak şeydir. Mali İdarenin bakış açısı Türkiye’de, “kervan yolda düzülür, biz bu sistemi getirelim, yolda eksiklikleri buluruz, düzeltiriz.” Son dönemde yaşadığımız sorunlardan bir tanesi e-arşiv fatura, e-arşiv faturayı şu an görüntüleyemiyoruz hiçbir şekilde. Şubat/2024 dönemine kadar görüntüleyebiliyorduk, Şubat/2024’te bir güncelleme yapıldı sistem üzerinden, e-arşiv faturalar artık görülmüyor. Hem meslek mensubu hem de mükellef için çok büyük sorun. Gelir faturası mı, gider faturası mı, içeriği nedir...Temelde bu değişimler sistemi kolaylaştıran, denetimi kolaylaştıran, hatayı azaltan sistemler. Gelişen teknolojiye de ayak uydurmak gerekiyor, özellikle meslek mensuplarının bu konuda kendini yetiştirmesi, geliştirmesi ve meslek odalarının bu konuda eğitimler vermesi gerekiyor. Sekizinci sorunun üçüncü bölümünü ele alacak olursak; gelir idaresi bu konuda süreci çok yavaş götürüyor, sürecin sorunlarını çözemiyor. Sürecin sorunları çok uzuyor. Sistem VDK’nın kendi hazırladığı bir yazılımla ya

da gelir idaresinin kendi yayınladığı bir uygulamayla yürüyor ama; yeterli değil. Süreç çok yavaş ilerliyor. Bu noktada personel yetersizliği, devletin kaynaklarından olabilir ya da bu konuda bir gizlilik esas; çünkü o verilerinin tamamı korunmak zorunda, o kapsamda biraz gecikmeden kaynaklanıyor olabilir, birçok etken var bu konuda. Artık defterden, kâğıt olarak bir şeylerden vazgeçilmesi, her şeyin sistem üzerinden yapılabilmesi çok daha güzel bir şey. Vergi dairesinde sürekli kuyruklar oluyordu, artık öyle bir şey yok. İstedğin dilekçeyi yazıyorsun, istediğin evrakı gönderiyorsun sistem üzerinden. Sistem üzerinden size belge veya yazı gelmişse, mesajı görülüyor, vergi dairesine gitmek gerekmiyor...Mükellef açısından veya mali müşavir açısından, özellikle İstanbul içinde yaşıyorsa, örnek verelim; işlerini bırakıp, kalkıp vergi dairesine gitmesi meslek mensubu veya mükellef için büyük bir zaman kaybı.”

EK 8.3. Uzman 3’ün sekizinci soru grubuna yanıtları

U3; meslek mensupları hakkında rapor tanzim olunmasın en sık karşılaşılan veya en az karşılaşılan sorun alanlarına, en sık karşılaşılan rapor türleri kapsamında SMMM’lerin tek düzen hesap planlarına aykırı muhasebe kayıtları yaptıklarından, bilançoda “Aktif” ve “Pasif” dengesinin oluşturulması amacıyla muhasebe kayıtlarında uyarlamalar yaptıklarından bahsetmiştir. En az karşılaşılan rapor türlerinden, YMM’lerin KDV iade işlemlerinde, özellikle yapılandırma kanun maddelerinde yer alan hükümlerin dikkate alınmayarak kasten mevzuata aykırı işlem yapmaları, gerekçesinin sorulduğunda mükellefin inceleme kapsamına alınmasının düşük ihtimal olduğundan bahisle böyle bir işlemin yapıldığı cevabı alındığı; neticede haklarında rapor tanzim olunduğu belirtilmiştir. Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri çerçevesinde durumu değerlendirdiğinde, teknolojik gelişmelerin kâğıt ortamında işlem yapılan dönemdeki alışkanlıkları da etkilediğini belirtmiştir. Kâğıt ortamında kayıt yapılan dönemde bilgi ve belgelerin geç gelmesi üzere işlemlerin ay sonunda yapıldığı, teknolojik uygulamaların gelişmesi ile evraka ulaşmanın zor olmaması neticesinde zamanında kayıtların yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca; kâğıt israfının azalması ile çevreci politikalara da katkı sağlandığı belirtilmiştir. U3’in sekizinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“SMMM’lerden özellikle bahsedecek olursak, en sık hataları tek düzen hesap planı hataları. Bilanço “Aktif” ve “Pasif” kalemlerden oluşur. Bildiğiniz üzere aktif unsurlar, hesap kalemleri borçlu çalışır, alacak bakiyesi vermez. Bu temel kuraldır. Ticari işleyişte şöyle oluyor; mükellefin kayıt dışı işlemleri var, ancak stok malzemeleri de var. Muhasebecisiyle görüşen mükellef bu konuda bilgileri veriyor ve meslek mensubu da Alıcılar hesabı veya Ortaklardan

Alacaklar gibi hesaplar, gerçek bir ticari işlem olmamasına rağmen, muhasebe dengesinin oluşturulması amacıyla açılıyor. Bu uygulama genel kabul görmüş bir uygulama ve meslek mensubu hakkında aslında mali sorumluluk bile yazılması gereken bir durum bu konu. Ancak; genel kabul görmüş ve genel olarak disiplin sorumluluk raporu tanzim olunuyor meslek mensubu hakkında. Şu da bir gerçek; meslek mensupları günü gününe muhasebe kaydı yapmıyorlar. Ay sonunda mükelleften bütün evraklarını alıyorlar, sadece belgeleri defterlere kaydediyorlar ve hiç kontrol etmiyorlar. Sonra da hesaplar açıkta kalınca, gerçekte olmayan hesaplar adına dengeyi tutturmak adına işlem üzere kayıt oluşturuyorlar. En sık karşılaştığımız durum bu; muhasebe genel tebliği uygulamalarına tamamen aykırı bir tutumla yasal defter ve belge kayıtları oluşturuyorlar...Daha az rastlanılan hataya örnek, KDV iade işlerinde çok karşılaştık, en son 7440 sayılı yapılandırma kanunu var. Bu kanun metninde stok affı maddesinde yer alan hükümlere aykırı yasal defter kayıtları oluşturuyorlar. Aslında kanun metni açık. Ancak; YMM'ler ile görüşmeler gerçekleştirdiğimizde ve durumun izah etmeleri hakkında sorduğumuzda, incelenme olasılığının düşük ihtimal olduğu varsayımıyla bilerek kayıtların oluşturulduğunu söylüyorlar. Müfettişler olarak bizler de ilgili meslek mensupları hakkında sorumluluk raporları tanzim ediyoruz. Sekizinci sorunun ikinci bölümünü ele alacak olursak; mevzuat kapsamında geçmişe yönelik fatura düzenleme hususunda biraz boşluk vardı; en son Hazine ve Maliye Bakanlığı 7 gün düzenleme süresini açıkladı. Genel uygulamada dikkat edilmiyordu, eski kâğıt ortamı uygulamaları da süreci uzattığından pek dikkat edilmiyordu. Ancak; vergi idaresi artık kanun maddesinde de yer alan 7 günlük süreyi kesin uygulanması yönünden açıkladı. Olması gereken de budur zaten; 213 sayılı VUK ilgili maddesi de bunu söylüyor. Bu meslek mensupları için de kolaylık. Teknoloji artık çok hızlı, artık belgeleri alamıyoruz, ulaşamıyoruz diyemezler. Telefon uygulamasıyla bile işlemler internet ortamından takip edilebiliyor. Meslek mensupları günümüz ticari hayatı işleyişini bahane ederek usulsüz yollara başvurmaları durumunun hoş görülmesini talep edemez. Sekizinci sorunun üçüncü bölümünü ele alacak olursak; 3-5 yıl önce yasal defter ve belgelerin incelenmesi kâğıt ortamında yürütülüyordu. Buradaki en büyük sıkıntımız şuydu; özellikle VUK madde 359 kapsamında sahte belge düzenleme tespiti konusunda zorlanıyorduk. Yasal defter ve belge ibraz edilmediği süreçte, diğer verilere; yani harici veriler ve vergi dairesi kayıtları üzerinden, yoklama vb. belgeler ile süreç yönetiliyordu. Tespit için elimizde Ba-Bs bildirimleri kalıyordu ve bu bildirimler üzerinden; ki bu bildirimler de yapılmışsa görülebiliyordu, tespit yapılmaya çalışılıyordu. Şu an; elektronik ortamda, e-fatura, e-arşiv fatura çok rahat görülebiliyor sistemden. VUK madde 160/A maddesi kapsamında vergi dairesi gerekli değerlendirmeyi yaptıktan sonra denetim yaptırıyor ve denetim neticesinde faaliyet

bulunmadığı yoklama ile tespit olunuyorsa sistem üzerinde mükellefiyetin resen terkin işlemi yapılıyor. Böylece, mükellef fatura düzenleyemiyor artık. VUK madde 359 kapsamında işlem yapılmasının da hızlı bir şekilde önüne geçmeyi sağlıyor VUK madde 160/A maddesi. Müfettişler açısından da çok önemli gelişme. Şöyle ki; defter belge ibraz etmeme raporu düzenlemek istemiyoruz mükellef hakkında; yaptırımı çok ağır, savcılık suçu var, defterin mükellef tarafından ibraz yükümlülüğü var. Halbuki elektronik ortamda defterin e-defter olarak saklanması, ibraz ödevini de kolaylaştırıyor hem mükellefin hem de müfettişin işini kolaylaştırıyor. Bu elektronik uygulamalar çok güzel, dijitalleşmenin daha da gelişmesini çok istiyorum. Ayrıca; çevreci bir bakış açısıyla durumu ele alacak olursak, mükellefler kâğıt ortamında defter ve faturaları saklamak ve düzenlemek zorunda olduğundan kâğıt israfı da çok oluyordu. Şöyle ki; yasal defter yazılması için 500 sayfalık noter onaylı hazırlatılıyordu, kullanılan 100–150 sayfaysa, kalan sayfalar da tekrar kullanılmaması veya başkaca işlem yapılmaması üzere çöpe atılıyordu mükelleflerce. Bu da çevrecilik açısından olumsuz bir durum oluşturuyordu. Elektronik uygulamalara geçiş verimlilik açısından gayet iyi oldu.”

EK 8.4. Uzman 4’ün sekizinci soru grubuna yanıtları

U4, meslek mensupları hakkında rapor tanzim olunmasın en sık karşılaşılan veya en az karşılaşılan sorun alanlarına, meslek mensuplarının ilgili mükelleflerin işlemlerini yürüttükleri aşamada aslında bazı hususların farkına vardıklarını; ancak bunu ekonomik gerekçelerde görmezden geldiklerini ifade etmiştir. Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri çerçevesinde durumu değerlendirdiğinde, teknolojik gelişmelerin hem mükellef hem de idarenin çalışma şeklini değiştirdiği belirtilmiştir. Mükellef her ne kadar vergi ödeme noktasında direnç gösterse de zamanla direncinin azalacağı ve devletin de birden müdahale ederek sistemi kilitlemek yerine yavaş yavaş uygulamaları hayata geçirerek mükellefleri uyum sürecine hazırladığı ifade edilmiştir. Ayrıca; inceleme sürecinde harcanan emek ve zaman kaybı, bunun yanında kâğıt israfı ile durumu değerlendirmiş ve tasarruf yönünden durumun olumlu gelişmelere yol açtığını ifade etmiştir. U4’ün sekizinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensupları aslında mükelleflerinin ne kadar gerçek ne kadar kayıp kaçak iş yaptığını %100 bilmesede tahmin edebiliyor. Aldığı faturalardan, ticaretinden, ödediği muhasebeci ücretinden bunu bir şekilde görebiliyor. Mali müşavirlerin bununla uğraşmamasının sebebi mükellef kaybetmeme meselesi. Uyarır, hafif hafif uyarır; fakat ciddi manada, gidip de mükellefe, sen bu şekilde davranırsan senin işlemlerini yapmam, demez. İncelemelerde şunu

gördük; mükellefler ben bilmiyorum, yapmıyorum, etmiyorum diyor ama; bilmeden suç işlenmiyor kolay kolay, çok nadirdir, %1'dir. Amaç, kendi giderini, KDV ödemesini ertelemek, ötelemek veya ödememek için sahte fatura organizasyonu kapsamında olan firmalardan veya yarı gerçek yarı sahte çalışan firmalardan fatura alıyor veya bir yerden mal alıyor; 100.000 liralık mal aldığı anda ekstra 100.000 liralık fatura satın alıyor. Neden bunu yapıyor; gerçek bir firma gibi görüldüğü için %10 komisyon ile fatura satın alıyor, bu faturayı gider tutarını artırmak için yapıyor veya indirilecek KDV tutarının artırarak ödenecek KDV tutarını azaltıyor. En bariz hatası budur meslek mensuplarının, bildiği halde ve görmesi gerektiği halde mükellefin bu işlemlerini görmezden gelmesi. Şöyle ekleme yapayım; mükellefler genelde şunu yapıyor, ben ödemeyi kapatmıştım zaten diyor. Sahte fatura aldığı zaman kapama dedikleri bir olay var; kapama yapma ile ne demek istiyor, ödemeyi banka yoluyla veya çekle yapıp hesapları kapatmak, yani ödeme yapıldı mesajını vermek istiyorlar. Aslında kendilerini kandırıyorlar, hiçbir vergi müfettişi buna kanmaz. Böyle bir zahmete katlanıyorlar. Keşke bir fırsatımız olsa da kendilerine söylesek; yaptığımız bu kapama işlemi fiiliyatta hiçbir işe yaramıyor! Sekizinci sorunun ikinci bölümünü ele alacak olursak; teknoloji ne kadar artarsa artsın, mükellef kaçakçılık yoluna başvurmak istiyorsa bir yolunu buluyor. Teknoloji yoluyla idare engelleme yöntemlerini geliştirdiği zaman, mükellefin kendisi de teknoloji çağında yaşadığından, teknolojik gelişmelerle birlikte onlar da farklı yollar geliştiriyor. Tabii ki teknoloji geliştikçe, sahte fatura ve kaçakçılık işlemleri daha da çok zorlaşıyor; onlar daha çok emek ve zaman harcamak zorunda kalıyor; tabiri caizse “lanet olsun, vergimizi ödeyelim, bu işlerle uğraşmayalım artık” dedirtiyor sistem artık. Türkiye’de, bu işleri artık sonlandıralım, kaçak kayıp işlemleri sonlandırmak için uygulamaları hemen devreye koyalım, dediğinizde sistem durur. Durmaması için de birden bu işleri yapmak yerine, teknolojik uygulamalarla mükellefin yavaş yavaş bu işlerden uzaklaşması süreci adım adım uygulanıyor. Sekizinci sorunun üçüncü bölümünü ele alacak olursak; bu uygulamalar incelemelerin sıhhati hem kâğıt israfı hem fazla emek verilmesi ve zaman harcanması konusunda; ayrıca inceleme yapanlar veya işlemleri yürütenler konusunda çok güzel kolaylıklar sağlıyor. Örneğin bir mükellef incelemesinde, bu mükellefin bağlantılı olduğu mükellefler, yani mal/hizmet alış-satışı yapmış olduğu mükellefler, o mükelleflerin mali müşavirlerine kadar. Sistemde bulunan her türlü bilgisine çok rahat sistem aracılığıyla ulaşılabilir. Bir mükellefle ilgili karar verdiğin zaman veya bir organizasyon kapsamında mı bu işler yapılmıştı diye düşündüğünüz esnada, bunu ortaya koymak istediğinizde yüzlerce yazışmalarla bunu ancak ortaya çıkarabiliyordunuz eski uygulamalarda. Şu anda tek bir tuşa basarak bunu ortaya koyabiliyorsunuz, tabloları birleştirip ortak bir karar verebiliyorsunuz. Türkiye’de, iş ne kadar kolaylaşırsa kolaylaşsın, gittikçe artar;

ancak dijital uygulamalar sayesinde işler son derece kolaylaştı. Bunu en güzel örneği, e-tebligat uygulaması. E-tebligat uygulaması ile bir tuşla tebliğ yapılırken, eskiden çok uzun bir süreç sonucunda tebligat mükellefe ulaşıyordu. Kağıt hazırla, defter belge isteme yazısı çıktı al, mükellef adresini bul ve kaydet, telefon numarasını bul ve kaydet, kimlik bilgilerini bul ve kaydet... ondan sonra mükellefin kaç farklı adresi var bunları tespit et, kaç adres varsa bunlara ayrı ayrı tebligat hazırla ve bilgilerini tamamla... zarfa koy ve mühürle, zarf üzerinde gerekli bilgileri doldur, bunu kargo ile adrese ulaştırmak üzere ilgili memura tevdi et... adrese giderken işlemleri takip etmek gerekiyor, ilgili adrese tebligat ulaştı mı veya ulaşmadı mı... sonrasında işlemler bu şekilde daha da ilerliyor... Çok zahmetli! Şimdi bir tuşa basarak e-tebliğ aracılığıyla işlemler kolayca halledilebiliyor.”

EK 8.5. Uzman 5’in sekizinci soru grubuna yanıtları

U5, meslek mensupları hakkında rapor tanzim olunmasında en sık karşılaşılan veya en az karşılaşılan sorun alanlarına, kişisel tecrübesi olmadığını ve Resmî Gazete’den okuduğu ve çevresinden duyduğu kadarıyla kaçakçılık suçu kapsamında organizasyon kurma, yönetme gibi hususlarda en çok rapor tanzim olunduğunu bildiğini, diğer türlü mesleki hataların telafi edilebilir olduğunu ve bunlarla ilgili gerekirse yaptırım uygulanabildiğini ifade etmiştir. TÜRMOB tarafından Resmî Gazete ile ilan olunan, meslekten uzaklaştırılmış meslek mensupları bilgilerine bakıldığında hep aynı kişilerin aynı suçları işledikleri ve bunu defalarca kez tekrar ettikleri anlaşıldığı belirtilmiştir. Değişen ve gelişen teknoloji ile mevzuat değişiklikleri çerçevesinde durumu değerlendirdiğinde, teknolojik gelişmelerin ülkemizde çok geliştiğini, meslek mensuplarının ve vergi müfettişlerinin işini oldukça kolaylaştırdığını, emek ve zaman tasarrufu sağlandığını ifade etmiştir. Ayrıca; meslek mensuplarının müfettişler tarafından paydaş olarak görülmesi gerektiği, rakip olarak görülmemesi veya mükelleflerin kaçakçılık işlemlerini organize eden veya vergi kaçırmasında aracılık eden kişiler olarak görülmemesi gerektiği; kamu görevlisi statüsünde görülmesi gerektiği ve ona göre davranılması gerektiği ifade edilmiştir. Bunun yanında Hazine ve Maliye Bakanlığının sert bir yapısı olduğu, elindeki gücü cezalandırıcı bir güç olarak kullandığı belirtilmiştir. Başka bir kamu kurumundan örnek vererek, SGK’nın teftiş yetkisi gibi değil, yol gösterici ve öğretici uygulamalarla mükellefler yaklaştığı, Hazine ve Maliye Bakanlığının sert bir şekilde ceza politikası ile caydırıcı olmaya çalıştığı ifade edilmiştir. Gelişen teknoloji ile muhasebe hizmetleri işlemlerinin de kolaylık gösterdiği, mükelleflere veya mevzuat çalışmalarına daha fazla zaman ayrılabilirdiği, yasal kayıtların oluşturulması veya beyanname verilmesinde hata veya eksik işlem yapıldığında sistemin uyarı verdiği ve anında düzeltme yapılmasına imkân sağlandığı

belirtilmiştir. Bununla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığının bazı politikalarına da eleştiri getirilmiştir. KDV-2 beyannamesi ödenmeden, KDV-1 beyannamesinde indirim yapılamaz hale getirilen bir mevzuat değişiklikleri gibi değişikliklerin, mükellefleri ve meslek mensuplarını cezalandırma aracı olarak kullanıldığı belirtilmiştir. Bu durumun, meslek mensuplarını devletin tahsilatçısı durumuna taşıdığı ve bu durumun kabul edilemez ve küçük düşürücü olduğu ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının kendi işlerine, asıl işlerine odaklanmalarını, başkaca işlere sevk eden veya angarya niteliği taşıyan işlerden ziyade mesleğin ruhuna yakışır çalışmalar ile asıl amaca katkı sağlayan politikalar ve uygulamaların hayata geçirilmesinin önem arz ettiği ifade edilmiştir. Olumlu bir değerlendirme olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığının sanal ortam hizmetlerinin dünya çapında örnek olabileceği, sistemin %90'ı gibi büyük bir bölümünün elektronik ortamda takip edilebildiği, ilerleyen dönemlerde çeşitli uygulamalarla %100 oranla tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılmasının herkes için faydalı olacağını ifade etmiştir. U5'in sekizinci soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Bu alanda herhangi bir tecrübem olmadığı için, bilgim yok. Kısıtlı olarak ifade edebilirim ki, okuduğum metinlerden veya duyumlarımdan ele almak gerekirse, bir organizasyon kurma, yönetme gibi suç içeren hususlarla ilgili en çok rapor yazıldığını düşünüyorum. Diğer türlü, hata üzere yapılan muhasebe kayıtları düzeltilir, gerekiyorsa cezası kesilir ve ödenir. Disiplin gerektirmeyen hususlar varsa bunların elbette ki çözümü olabilir; sonuçta kimse %100 hatasız olarak bir mesleği icra edebileceğini iddia etmiyor. Fakat; bilerek yapılan fiillerden bahsedecek olursak, bu kapsamda bir suç veya disiplin cezası icra edilmesinin en yüksek olduğunu düşünüyorum. Bunun da oranını vermek gerekirse, en büyük kaynağım resmî gazetede yayımlanan disiplin cezaları, hemen hemen her ay odaların disiplin cezaları birleştirilerek TÜRMOB tarafından ilan ediliyor. Burada da genellikle aynı meslek mensuplarının ceza aldığına şahit oluyorum. Farklı farklı meslek mensuplarının ilk kez ceza alıp da tek seferlik bir husus olduğuna çok şahit olmadım. Bir meslek mensubunun mesela 12 ay mesleki faaliyetlerini alıkonulma cezasını görüyorum; ama yazının devamında diyor ki, bu meslek mensubunun daha önce 10 sefer cezası bulunduğu için cezası 2039-2040 yılına kadar uygulanacaktır, şekilde bir metin okuyorum. Bu bir yandan komik geliyor, bir yandan da demek ki diyorum bu meslek mensubu bunu alışkanlık haline getirmiş. En sık işlediği suçu veya disiplin cezası gerektiren eylemi sürekli işlediği için bu şekilde bir cezaya çarptırılmış diyorum. Buradan yola çıkacak olursak, genellikle aynı meslek mensuplarının aynı suçları işlediğini düşünüyorum. Sekizinci sorunun ikinci bölümünü ele alacak olursak; burada iki yönlü bakmak gerektiğini

düşünüyorum. Teknoloji ilerledikçe verilen beyannameler içerisindeki hatalı bildirimlerin sürekli olarak yeni uyarılarla karşımıza gelmesi ve bizi uyarması geliştirici bir süreç olduğunu düşünüyorum. Fakat; bunun tam tersi yönünden baktığımızda da sürekli olarak ceza yazılacak bir husus veya meslek mensubunun üzerindeki bir değnek olarak, bir sopa gibi gösterilmesi de olumsuz bir yön olarak değerlendiriyorum. Burada Hazine ve Maliye Bakanlığı özelinde bakacak olursak, diğer bakanlıklarda rehberlik ve teftiş kurulları “rehberlik” yönüyle ön plana çıkıyorlar; ama Hazine ve Maliye Bakanlığı bu “teftiş” yönüyle ön plana çıktığını görüyoruz. Mesela, Çalışma Sosyal Güvenlik Bakanlığı’nın inceleme oranıyla ceza yazma oranı Hazine ve Maliye Bakanlığı ile karşılaştırıldığında, rehberlik ve teftiş işlemi çok daha ön plandadır. İnsanlara bilmediği veya hata yaptığı süreçlerde, bunu başında sopayla beklemek gibi yapmak yerine, öncelikle yol göstermek, suç olarak yaptığı bilinçli olarak yaptığı hususlarda ceza kesmek çok daha sağlıklı bir yöntem olacaktır. Gelişen teknolojilerde de mesleğin insan yorumundan ziyade bilgisayarla yönetilebilir hale gelmesi elbette ki mesleği kolaylaştırabilir hale getirecektir. Örneğin bir banka kayıtları işlerken ters kayıt yapılması veya faturaların gider kalemlerinin otomatikleşerek artık hatalı olan yerlere değil de doğru yerlere gitmesi, elbette ki mesleği kolaylaştıran hususlar olacaktır. Bunun, rehberlik kapsamında değerlendirilmesi elbette ki hem devlet için hem meslek mensupları için çok daha olumlu bir sürece götürecektir süreci. Çünkü; meslek mensupları ile vergi müfettişleri birbirlerine rakip veya birbirlerine cezalandırıcı konumlarda olmamalıdır; çünkü devlete gelir kaydı vergileri meslek mensupları topluyor bir nevi. Meslek mensuplarını ne kadar sürece entegre edebilirsek, onlara ne kadar kamu görevi vasfı yükleyebilirsek, devletin elde ettiği gelir kalemleri o kadar artacaktır. Burada meslek mensuplarını bir rakip, bir düşman veya potansiyel suçlular olarak görmek, kamu kurumunun veya kamu görevinin dışına itmek anlamına geliyor ki, bu uzun vadede devlete fayda değil tahsil edilen vergi oranını düşürmek anlamına geldiğini düşünüyorum. Bir de meslek mensuplarına gelişen teknolojiyle yeni sorumluluklar yüklemek, çok ciddi manada demoralize etmek anlamına geliyor. Özellikle yakın zamanda verebileceğim çok ciddi bir örnek var. KDV- 2 beyannamesi ödenmeden, KDV-1 beyannamesinde indirim yapılamaz hale getirilen bir mevzuat öngörüldü bu yılbaşından itibaren. Bu tamamen meslek mensuplarını tahsilatçı pozisyonuna soktu. Müşterinin, yani mükellefin; vergisini ödeyip ödememesini bizim takip etmemiz, emin olun en az ayda 3-4 günümüzü alan bir süreç haline geldi. Her müşteriye tek tek arayıp, ödeme yapıp yapmadığını sormak veya arama yapmasak dahi mükellefin sistemine tek tek girip kontrol etmek ciddi bir zaman ve emek kaybına yol açıyor. Bu hem meslek mensubunu hem personelini ciddi manada olumsuz bir angarya ile karşı karşıya bırakıyor. Gelişen teknolojiye meslek mensubunu devletin tahsilatçısı konumuna sokmak çok

ayıp bir durum bence, olmaması gereken bir durum. Bizim burada vasfımız tahsilatçılık yapmak değil, mesleğimizi icra etmek. Bunun ödeme takibini yapmak bizim sorumluluğumuz olmamalı. Bunu meslek mensubu olarak biz takip etmezsek, varsın mükellef ödesin veya ödemesin dersek, mükellefe yaptığımız bir zulüm haline geliyor. Aynı vergiyi iki kez ödetmiş oluyoruz. Bu mükellefin sorumluluğu ama; zamanla bu hem meslek mensubu için müşteri kaybına yol açıyor, hem de mükellef için haksız bir şekilde aynı vergiyi ikinci kez ödetmek anlamına geliyor. Dolayısıyla; bu tarz angaryaları veya meslek mensuplarını tahsilatçı durumuna düşüren pozisyonları uygulamadan kaldırmak gerek diye düşünüyorum. Bu tarz konularda ciddi manada dertli meslek mensupları. Sekizinci sorunun üçüncü bölümünü ele alacak olursak; öncelikle, bu tarz uygulamaları kesinlikle desteklediğimi bildirmek isterim. Meslek mensuplarının vergi daireleriyle az muhatap olması, mesleki süreçleri hızlandıran, bu süreç yönetimini kolaylaştıran hususlar olduğunu düşünüyorum. Vergi denetimi kapsamında mükellef ile gideceğimiz zaman, mükellefle aynı gün vakit ayırmak, aynı şehrin farklı bir kıtasındaki Vergi Denetim Kurulu adresine gidip gelmek *(İstanbul ilindeki Denetim Daire Başkanlıklarından bahsedilmektedir. Farklı mükellefler farklı Denetim Daire Başkanlıklarında denetim sürecine dahil olduklarından, U5 bu konuya gönderme yapmaktadır)* emin olun mükellefin bir gününü alan bir hadise. Birçok alanda vergi dairesine bir dilekçe vermek, bir evrak almak, bir meslek mensubunun iş yoğunluğu da dikkate alındığında, en az yarım gününü, bir gününü alan bir süreç. Bu süreçte meslek mensuplarının mükelleflerine daha farklı hizmetler sunabilmesi adına, süreçler ne kadar çok sanal ortama taşınırsa o kadar işleri kolaylaştıran bir süreç olacaktır. Bu durum hem VDK ekibini hem mali müşavirlik süreçlerini kolaylaştıracaktır. Sonuçta alınacak evraklar, verilecek evraklar değişmiyor, aynı evraklar isteniyor ve aynı evraklar sunuluyor. Dolayısıyla; tamamen sanal ortama geçilmesi, herkes için hayırlı olacak diye düşünüyorum. SGK ile kıyaslandığında Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu alanda çok ciddi adımlar attığını; hizmetlerinin en az %90'ı sanal ortama taşındığı düşünülürse, çok takdir ettiğim bir konu. Dünyada E-devlet sistemini en başarılı uygulayan ülkelerden biri olduğumuzu düşünüyorum. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın birçok işleminin sanal ortamda yapıldığı nadide ülkelerden biri olduğumuzu düşünüyorum, bu alanda hakkını yememek lazım Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın...ciddi manada takdir edilesi işler yapıyor.”

EK 9. Dokuzuncu Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Dokuzuncu soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Vergi Müfettişlerinin meslek mensupları hakkında düzenlediği Disiplin Sorumluluk ve Mali Sorumluluk Raporları sayılarının, eğitim, seminer, örnek çalışmalar, toplantılar vb. etkinliklerle en aza indirilebileceği Sizce söylenebilir mi? Meslek mensuplarının görevlerinin ifası sırasında, kendilerine daha huzurlu ve rahat bir çalışma anlayışı içinde, streten uzak çalışma alanı yaratılması pratikte mümkün müdür? Meslek mensuplarının görevlerini ifa ederken nasıl bir çalışma planı yapmalıdırlar ve bu çalışma planını yaparken özellikle haklarında rapor tanzim olunmaması adına neleri gözden kaırmamalıdırlar? Bunun yanında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yürütülen işlemlerde, meslek mensuplarının iş ve işlemlerini yürütmeleri bakımında kolaylık sağlama bakımından ne gibi çalışmalar yürütmelidir? Bu konuda genel olarak neler söylemek istersiniz?”

EK 9.1. Uzman 1’in dokuzuncu soru grubuna yanıtları

U1; disiplin sorumluluk raporları ve mali sorumluluk raporları sayılarının; eğitim, seminer, örnek çalışmalar, toplantılar vb. etkinliklerle en aza indirilebileceğinin söylenebileceğini ifade etmiştir. Bunula birlikte vergi idaresinin, VDK’nın, meslek mensupları hakkında düzenlenen raporlar ile ilgili bir envanter çıkarması, hangi konularda ve hangi hususlara eleştiri konusuyla rapor tanzim olunduğunun meslek mensupları ile paylaşması ve iletişime açık olması gerektiği belirtilmiştir. Meslek mensuplarından ve meslek odalarından veya TÜRMOB’dan alınacak geri dönüşler ile, çalışma planına uygun bir şekilde müfettişlerle rapor düzenlenmesi noktasında dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu ile ilgili bilgi paylaşımı yapılmasının faydalı olacağı yorumlanmıştır. Bu şekilde, gereksiz rapor yazımı veya emek-zaman israfının önüne geçilebileceği öngörülmüştür. Meslek mensuplarının huzurlu bir çalışma ortamı yakalaması konusunda düşüncelerini aktarırken; mesleğin doğası gereği huzursuzluk üzerine kurulu olduğunu, sürekli mevzuatın değiştiğini ve bununla birlikte farklı ve yenilikçi uygulamalara gidildiğini; dolayısıyla her an bir değişikliğe hazır bulunulması gerektiğini ifade etmiştir. Aynı zamanda, idarenin, nelerin ve neden eleştiri konusu yapılacağı ile ilgili bir metin veya duyuru ile konuyu ilan etmesi gerektiğini öneri olarak dile getirmiştir. İnceleme elemanı olarak müfettişin her şeyi bilemeyeceğini, kendisinin 40 yıl süredir mesleğin içinde olmasına rağmen her konuda bilgi sahibi olduğunu iddia edemeyeceğini ifade etmiştir. Bu nedenle, inceleme elemanları ile meslek mensuplarının sürekli iletişim halinde olmalarının yerinde olacağını, bu şekilde çalışılması sürecinde yorum farkı oluşursa, belki rapor tanzim olunmasına neden olabilecek hususların karşılıklı iletişim ve ibraz edilecek yazılı belgelerle belirli bir uzlaşı ve anlayış içinde herhangi bir rapor tanzim olunmadan olayın çözüme kavuşabileceğini açıklamıştır. Böylelikle rapor tanzim olunmasına gerek bulunmayacağını, yorum farkının

sağlıklı bir iletişim ile olumsuz bir duruma sebebiyet vermeden ortadan kaldırılabileceği ifade etmiştir. Meslek mensubu tanımının SMMM ve YMM olmak üzere iki farklı görev tanımıyla ayrıldığını, SMMM'lerin iş yükünün ve hizmet koşullarının daha yoğun bir program gerektirdiğini, sürekli çalışmaları gerektiğini belirtmiştir. YMM'lerin de tasdik ve denetim görevleri neticesinde sorumluluklarının daha fazla olduğu belirtilmiş; her iki meslek grubunun da görevleri sürecinde yoğun çalışma, emek ve gayretlerinin olmasına rağmen zaman zaman idare, mükellefler karşısında anlaşılamayabileceği, yaptıkları görevlerin meslek dışındaki kişi ve kurumlarca farkındalık seviyesinin düşük olabileceği ifade edilmiştir. Bu nedenle, meslek mensuplarını “jonglör” benzetmesi ile tanımlamıştır. Bu tanımlamada, jonglörlerin havada çevirdikleri toplardan/lobutlardan birisini, vergi inceleme sürecinin yönetilmesi olarak tanımlamıştır. Dokuzuncu sorunun ikinci bölümüyle ilgili; meslek mensuplarının çalışma planı yapmaları, kapasitelerine uygun sayıda mükellef ile çalışılması veya denetim sürecinde kapasitesine uygun firmalar hizmet verilmesi gerektiği özellikle vurgulanmıştır. Gelir idaresinin de meslek odaları ile iletişim içinde olması, meslek mensuplarına beklentilerini anlatması ve onlardan gelen talep ve bilgiler doğrultusunda gerekli olması halinde yeni çalışmalar yapması veya duyurular ile farkındalık yaratması gerektiği belirtilmiştir. U1'in dokuzuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Tabii ki rapor sayısı aza indirilebilir; yaklaşım değişirse. Yaklaşım derken, ortada bir yorum tartışması varsa, yorum farkı varsa, yorum farklılığından hareketle kasten, meslek mensubu mükellefin vergi kaçırmasına destek veriyor gibi bir düşünce ile rapor tanzim ederseniz, bu biraz ağır bir itham olur. Dolayısıyla; burada eğer VDK tavrını değiştirse ve dese ki müfettişlere, ortada yorum tartışmalarının, yorum farkının olduğu durumlarda meslek mensupları hakkında sorumluluk raporu tanzim olunmayacak, büyük ölçüde belki raporların bir kısmı elenecek, düzenlenmeyecek. Onun ötesinde ne gibi sorunlar, konular, sorumluluklar hakkında rapor düzenleniyor, onların sürekli irdelenmesi gerekiyor, iç eğitimlerle ve değerlendirmelerle bir envanterinin çıkarılması gerekiyor. VDK'nın şunları değerlendirmesi gerekiyor: “Biz meslek mensuplarını niye eleştirmişiz, en çok hangi konulardan eleştirmişiz, meslek mensupları ne cevap veriyorlar” şeklinde soruların sorulması gerekiyor. Belki, meslek mensuplarının bağlı olduğu meslek odalarıyla görüşmek gerekiyor. YMM ya da SMMM veya TÜRMOB ile; meslek mensuplarının eleştirildiği konuların neler olduğu, meslek mensuplarının idareye ne cevap verdiği konusunda bilgi paylaşımı ile standardizasyona gidilmesi gerekiyor. Bu değerlendirmelerin sonuçlarının da VDK'nın kendi meslek mensuplarıyla, müfettişlerle eğitim, seminer vb. uygulamalarla aktarılması ya da yazıların aktarılması, bu tür raporların en

azından daha özenli, sayısı ne olur bilemeyiz ancak; daha özenle rapor düzenlenmesini ve daha kontrollü olunmasını sağlayabilir. Meslek mensuplarının daha huzurlu, rahat iş yürütmesi konusuna gelecek olursak; mesleğimiz genel olarak huzursuzluk üzerine bir meslek. Sürekli mevzuatın değiştiği, mevzuatın dışında belirsizliklerin çok olduğu bir meslek; gün içerisinde sürekli size sorulan sorular var ve siz bir cevap vermek zorundasınız. Cevap vermek için böyle aylarca araştırırım, bakayım, edeyim ve bir yere varayım ile olmuyor ve verdiğiniz o cevaplar ya da vardığınız sonuçlar, her zaman Mali İdarenin görüşü ile paralel olmayabilir. Bunun neticesinde, bir inceleme şeklinde müşteriniz incelemesi sonucunda vergi tarhiyatı ile vergi borcu şeklinde dönüşebilir. Müşterinizle de ilişkiniz bozulabilir. Mali İdare ile ilişki bir yana, müşteriyle ilişkiniz de bozulabilir. Bu nedenle, huzur ve rahatlıkla çalışmak için Mali İdarenin kendisine sorulan sorulara açık, net ve hızlı cevap vermesi gerekir. Önerdiğim gibi; nelerin ve neden eleştiri konusu yapılacağı ile ilgili bir metin veya duyuru ile konu ilan edilsin. Herkes bilsin. Meslek mensupları, mükellefler ve idarenin biraz daha birbiriyle iletişim kurması, birbirini anlamaya çalışması ve düzeni mutlaka koruması lazım. Bunlar sağlanırsa birbirimize daha insancıl bakmaya başlarız, düşman gibi ya da karşıt cephelerde değil. İdare ile görüşler aynı olmayabilir; ancak uzlaşma noktası bulunabilir. İnceleme elemanı işler doğru gidiyor mu, gitmiyor mu, bir hata, yanlış var mı, yok mu, onu bulmaya çalışacaktır. Meslek mensupları da hukuk çerçevesinde, kanunlar, düzenlemeler çerçevesinde beyanların en doğru ve müşterisinin zarar görmeyeceği, ileride herhangi bir incelemede sorunla karşı karşıya kalmayacağı şekilde defter ve belge kaydı yaparak veya beyanname vererek destek vermeye çalışacaktır. Mükellef de ne fazla vergi ödeyeyim ne eksik vergi ödeyeyim yaklaşımında olmalıdır. Uyanık davranmaya çalışan, az vergi ödemek isteyen veya hiç ödeme yapmak istemeyen bazı mükellefleri ayrı tutuyorum; onlar başka alanların konusuna giriyor. Biz birbirimizin, meslek mensupları ve vergi denetim elemanları, en azından meslektaş olduğumuzu bilmeliyiz. Biz bir konunun 2 tarafıyız ancak; meslektaşız ikimiz de ben öyle tanımlıyorum. Bir kere, vergi müfettişleri her şeyin en doğrusunu bilen gibi bir pozisyonda değiller, araştırıyorlar. Dolayısıyla; onlar da karşı tarafın açıklamalarını, argümanlarını dinlemeye, incelemeye açık olmalılar. Belki bir şeyi düşünürler ama; karşı tarafı dinledikten sonra farklı bir sonuca varılabilir açıklığında olmalılar. Bazen inceleme elemanları, genç ve bu süreci yönetmekte zorluk çekebiliyorlar, konuları sanki onlar da her şeyi tam ve eksiksiz bilmek zorundaymış ve onu da bilmiyorsa da belli etmemesi gerekirmiş gibi bir ruh haline kapılıyorlar. Halbuki ben 40 yıllık meslek mensubuyum, ben hiç öyle bir iddiada bulunamam. Ben her şeyi bilmiyorum, her seferinde yeni bir şey öğreniyorum. Bütün meslek mensuplarını, bütün arkadaşlarımı can kulağıyla dinlerim... ne diyor...ben bir şey biliyorum ama; onun söylediği doğru olabilir mi...

o gözle inceleyip o gözle ya da bakış açısıyla konuyu değerlendirmeye çalışıyorum. Açık olmak gerekiyor. Meslek mensuplarının da herhangi bir şekilde inceleme elemanlarıyla ilişkilerde, ben şuyum, buyum, şu kıdemli birisiyim ya da eski ekolden şöyle biriyim gibi söylemlerle sahada olmaması gerekiyor. Bunlar da doğru davranışlar değil, yanlış ve o ilişkiyi zedeleyecek davranışlar. Dolayısıyla; karşılıklı meslektaş, saygı ve belirli bir mesafe anlayışıyla çünkü; sonuçta bir taraf denetim görevi yapıyor, öbür tarafta denetimde denetlenen pozisyonunda. Onu bilerek ve o mesafeyi koruyarak, karşılıklı saygıyla birbirleriyle ilgili sorunların çözülmesine çalışmaları gerekiyor. Sorunların çözümünde ben hep yazılılık esasına inanırım. İnceleme aşamasında, tutanak aşamasına gelmeden de önce, sorular müfettişler tarafından gönderilmişse, yazılı bilgi ve belgeyi götürün, müfettişi ikna etmeye çalışın ki, belki bu aşamada ikna olursa zaten konuyu eleştiri aşamasına bile getirmeyebilir. Karşılıklı çaba göstermek, mesleki çaba göstermek gerekiyor. Bir de şöyle bir durum var; meslek mensupları ikiye ayrılıyor, birincisi muhasebe kaydı tutanlar (*SMMM'ler kastediliyor*), ikincisi tasdik yapanlar (*YMM'ler kastediliyor*). Muhasebe kaydı tutanlar zar zor mali yükümlülükleri yetiştiriyorlar, o kadar çok yükümlülük var ki, onlar da baş edebilmek için bir fabrika işçisi gibi sürekli bir şeyler yazılıyor, çiziliyor. YMM'lik de öyle; bir yandan şirketlere günlük danışmanlık yapılıyor, bir yandan da denetimleri yapılıyor. Bir de bunların dışında, rutin dışında, inceleme süreçlerinde bu 2 grup (*YMM ve SMMM'ler*) bu konuda gereken zamanı gerektiği detayda vermeyebiliyor. Mükellefler de anlayamayabiliyor böyle bir ihtiyacı. Bu kişilerin bu konuda çok dolu olduklarını ve yeterince iyi ve detaylı destek veremeyeceklerini. Daha ziyade işe maliyet diye bakıyorlar; tasdik işini kim yaptıysa, muhasebe işini kim yaptıysa onlar hesabını versin diyorlar. İnceleme süreçleri de o yüzden belki, tam olarak zaman verilemediği için iki arada bir derede; jonglör denir, böyle topları havaya atıp da 3-4 tane toplu tutmaya çalışır; meslek mensupları da jonglörler gibi bir sürü top atıp bunların hepsini yere düşürmeden çevirmeye çalışıyor. İşte o çevirirken, çevirdikleri toplardan bir tanesi de vergi inceleme sürecinin yönetilmesi. Bu iş öyle o kadar kolay olmuyor, iyi olamayabiliyor. Bu yüzden biraz mükelleflerin de ciddi ve zaman ayırarak sürecin yönetilmesine katkı sağlaması, belki ayrıca birilerinin devreye girip de bu kişilerin özel olarak inceleme konusunda zaman harcaması, inceleme elemanına destek vermesi, inceleme elemanının sorduğu soruları yanıtlaması gerekiyor. Mükellefler inceleme ile ilgili araştırmalar yapıp sonuçları inceleme elemanına götürmesi ve sürecin yönetilmesindeki incelikleri anlayamayabiliyor. Bu da ayrı bir konu, sorudaki huzur ve rahatla bir araya getirildiğinde, inceleme elemanı kendi açısından bakıyor, mükellef maliyet diye görüyor ve kendi açısından bakıyor; sonunda bir problem çıktığı zaman gene maliyetle karşılaşacak mükellefin kendisi, mükellef bunun farkını varmıyor. Bir sarmal var. Dokuzuncu sorunun ikinci

bölümüyle ilgili; meslek mensupları nasıl bir çalışma planı yapmalı konusunda tasdik bakımından durumu ele alalım. Tasdik yapılan şirketlerin büyüklüğüyle mütenasip bir ekiple zaman ayrılması lazım yıllık olarak. Dolayısıyla; çalışma planı yapılırken, bu işletmenin büyüklüğüyle mütenasip bir zaman planının yapılması lazım. Eğer ekibiniz yoksa zaten bu bir problem. Yeterince o işletmenin büyüklüğüyle mütenasip zaman ayırmadıysanız yine, problem var demektir. Genellikle şöyle bir plan yapılır; geçici vergi dönemleri öncesinde bir denetim yapılmaya ve beyanlar öncesi gözden geçirilmeye çalışılır işlemler. Bir de final denetimi diye bir planlama yapılır, en azından biz öyle yapardık. Final denetiminde de şirketin kayıtları tamamlanıp mizahlar çıktıktan sonra gözden geçirilir kayıtlar ve beyanın doğruluğu ortaya koyulmaya çalışılır. Bunu “rapor tanzim olunmaması adına neleri gözden kaçırmamalılar” sorusuyla birleştirdiğimizde, inceleme nasıl dokümantasyonla desteklenmesi gereken bir süreçse, tasdik çalışmaları da öyle, hatta danışmanlık çalışması bile öyle. Neyi kastediyorum, yaptığınız bütün çalışmaları, sonrasında ortaya koyabilir olmanız gerekiyor. Siz bir tasdik raporu yazdınız ve dediniz ki, bu mükellefin kurumları vergisi beyannamesi yasalara uygun, dediniz. Bunu demek için neler yaptınız, hangi hesaplara nasıl baktınız ve hangi testler neticesinde o hesapların doğru olduğu sonucuna vardınız gösterebilir olmanız gerekiyor. Yıl içerisinde ya da yıl sonunda yaptığınız çalışmaları kimler yaptı, kaç tane yaptı ve ne yaptı, bunları ortaya koymanız gerekir. %100 olmaz, sıfır hata olmaz, az önce söylediğimiz gibi büyük ölçüde doğruluğunu en azından ortaya koyacak ana kalemler, büyük kalemlerin üzerinden geçilmiş olduğunun ortaya koyulabilir olması gerekir. Denetim raporu olması neticesinde, inceleme elemanı mükellef hakkında inceleme yürütürken farklı bir yere vardıysa ve inceleme elemanı inceleme ile ilgili meslek mensubu hakkında bir sorumluluk raporu düzenleme kanaatine varacaksa, incelemeyi yürüten müfettişin meslek mensubuna “sen bu konuda ne yaptın, nasıl denetledin” diye sorması lazım. Verilen cevabın da denetim prensiplerini, yönetmelikte, kanunda, YMM’e yüklenen görev ve denetim çalışma prensipleri ve açıklamalarına uygun olması lazım. Yani bir çalışma dosyasının ve denetim dosyasının mutlaka olması lazım, rapor dışında. Rapor tek başına bir şeyin göstergesi olmayabilir, çoğu zaman çok kısa bile kalabilir. Çalışma kağıtları ya da elektronik ortamda çalışma sonuçları şeklinde muhafazası gerekir ki hesabı rahat verilebilsin. Hesabı da düzgün veriliyorsa da bu meslek mensuplarını sorumluluk konusunda mağdur edilmesin. Gelir idaresi bünyesinde yürütülen işlemlerde kolaylık sağlanması konusuna gelecek olursak, gelir idaresinin TÜRMOB ya da yerel meslek odalarıyla düzenli olarak ilişki içinde olması gerekir. Sorun konularını onlarla paylaşsın, neleri idare sorun olarak görüyor ve idarenin beklentisi ne, bunun bilinmesi için diğer tarafın dinlenmesi gerekir. Böylece, idare açısından sahadan gelen cevaplarla beklentiler belki

düzeltilir. Çünkü, beklentiler gerçekte uyuşmuyor olabilir. Beklentiler normalleşir ve meslek mensupları da idarenin beklentilerini bilirse, kendilerini ona göre belki hazırlar ve geliştirir.”

EK 9.2. Uzman 2’nin dokuzuncu soru grubuna yanıtları

U2; disiplin sorumluluk raporları ve mali sorumluluk raporları sayılarının; eğitim, seminer, örnek çalışmalar, toplantılar vb. etkinliklerle en aza indirilmesi ve stresten uzak çalışma alanı konusunda; meslek mensuplarının birey olarak farklı özelliklere sahip olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla, belirli bir standart ölçüsü ile değerlendirme yapılamayacağını; işini ve personeli kontrol eden, mevzuattaki gelişmeleri takip eden, yaptığı işin doğruluğundan emin olan meslek mensuplarının stres yaşamayacağını ifade etmiştir. Eğer ki; meslek mensubunca gerekli çalışmalar eksik yapılmışsa, gerekli tedbirler alınmamışsa, yapılan işin doğruluğundan şüphe duyuluyorsa, stresin kaçınılmaz olduğu ifade edilmiştir. Denetlenebilirlik, kapasitesine uygun iş alınması, mali mevzuat konusunda yeterli bilgi birikimine sahip olunması, stresten uzak çalışma yolu olduğu belirtilmiştir. Meslek mensupları nasıl bir çalışma planı yapmalı konusunda düşüncelerini; öncelikle meslek mensubunun yaptığı işleri kontrol etmesi gerektiği, bizzat işin başında değilse ve personeli tarafından işler yürütüldüyse, beyanname imzalanmadan önce genel kontrollerin mutlaka yapılması gerektiği şeklinde ifade etmiştir. Ayrıca; mevzuat kapsamında vergi kaybına ve kaçığına sebebiyet verilmemesi adına vergi istisnası, vergi indirimi veya verginin hesaplanması sürecinde ve diğer mevzuat hükümlerinin beyannameye aktarılması sürecinde, mutlaka kontrollerinin yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Meslek mensupları hakkında disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporlarının daha az düzenlenmesi konusunda, her ne kadar personelleri işlemleri yürütse de ruhsat sahibi olarak, sorumluluk konusunda kendilerinin mağduriyet yaşayabileceğinden hareketle çalışmalarını yönetmeleri gerektiği belirtilmiştir. U2’nin dokuzuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Bence stresten uzaklaştırma konusunda çok etkili olmayabilir. Çünkü; bazen bu kişinin kendinden kaynaklanır. Çok kafaya takan biriye mesela; genel itibariyle yaptığı şeyi bilen, yaptığı şeyin farkında olan muhasebeci, yaptığı işin doğruluğundan emin olan, güvenilirliğinden emin olan muhasebeci aslında o stresi çok yaşamaz. Yeterince denetlememiş, işi yeterince kontrol etmemiş, iş olağan akışında birileri tarafından yapılmış, kendi gözetim ve denetim altında yapılmamışsa, o meslek mensubunun stresi yaşaması normal. Bunu şu şekil yapamayız; eğitimle, seminerle, toplantıyla, olacak bir şey değil bu. Bütün bu çalışma sürecinde konuştuğumuz şeylerin hepsini buna dahil edebiliriz. Daha huzurlu, daha stressiz olabilmesini

sağlayacak etkenler işini yeterince denetleyebiliyor olması, kapasitesinin üzerinde iş almıyor olması, mali mevzuat konusunda yeterli bilgi birikimine sahip olması...hepsini üst üste koymamız lazım. Yaptığı işten emin değilse, o stresi yaşar insan. Eğitim, seminer, toplantıların bu konuda etkisi olabilir mi, olabilir aslında. Ama; sadece bunlara bağlamamak gerekiyor, farklı etkenler var. Raporlarda mevzuat eksikliklerinden ya da hatalardan kaynaklanan temel konuların başında “indirimler”, “istisnalar” geliyor aklıma. Emredici hükümler, VUK değerlendirme hükümleri, amortisman gibi emredici hükümler var; mevzuat hükümlerinde hata yapılmaması gerekiyor. Bence meslek mensubunun, bu konuda yeterli denetimi ve koordinasyonu kendi bürosunda sağlaması gerekiyor. Çünkü; bir beyannamede indirim gösteriliyorsa ve bu indirim de vergi indiriminden bahsediyorum, yanlış uygulanıyorsa ve tutarlar yükseldikçe oradaki sorumluluğu müfettiş kullanıyor ve mali müşavire disiplin ve mali sorumluluk raporu düzenliyor. Benim gözlemlediğim özellikle işlemleri yüksek tutarlıysa, meslek mensubu sorumlu tutuluyor bu konuda. Emredici hükümleri, özellikle vergiden indirilecek herhangi bir kalem varsa, oradaki mevzuat hükümlerini iyi değerlendirmeleri ve denetimi onun üzerine yoğunlaştırmaları gerekir. Bence, emredici mevzuat hükümleri, özellikle vergi indirimi, vergi istisnası gibi özel mevzuat hükümlerini meslek mensupları doğru uygulayınlar beyannameler üzerinden. Böylece; mevzuat eksikliği ve hatalarından kaynaklanan rapor sayıları minimuma iner. Diğer; zaten kasten yapılan işlemler, orada da meslek mensubunun kendi inisiyatifi olan bir durumu bu. İşlemin kasten yapıldığını düşünürsek, meslek odasının bu konudaki disiplin cezaları uygulama şekli, yönetmelikteki disiplin cezaları kapsamı, farklı şeyler etkili bu durumda...Dokuzuncu sorunun ikinci bölümüyle ilgili; meslek mensupları nasıl bir çalışma planı yapmalı konusunda durumu ele alacak olursak; mükelleflerin beyannamelerini en son nihai olarak meslek mensupları kontrol etmeliler. Kendi birebir beyannameyi vermiyorsa, personeli vb. başka birisi veriyorsa, verilen her beyannameyi meslek mensubunun nihai olarak bir gözden geçirmesi gerekiyor. Çünkü; beyanname üzerinde bir indirim, istisna, verginin eksik hesaplanmasını gerektirecek bir durum varsa, ilk önce onları tespit etmeli. Bunları tespit etmek kolaydır. Bir kaydın defterde hatalı olması tespit edilemez, bu incelemeye tespit olur. Müfettiş tespit edebilir, müfettişin tespiti de kesin değildir aslında. Beyanname üzerinden gösterilen bir durumun tespiti çok kolaydır; bunu meslek mensubu da çok kolay tespit eder, müfettiş de çok kolay tespit eder. Bu yüzden temel dinamik yapılan iş sürecinin sonunda bir denetim yapılması; yani o beyannamede ne yazılmış, vergi nasıl hesaplanmış diye, bir indirim, istisna uygulanmış mı, bunların kontrol edildikten sonra beyannamenin onaylanması gerekiyor. Böylece; mevzuat eksiklik ve hatalarından kaynaklanan raporlarda biraz azalma görülür.”

EK 9.3. Uzman 3'ün dokuzuncu soru grubuna yanıtları

U3; meslek mensuplarının mükelleflerinden olan alacakları, yani verdikleri hizmete ilişkin tahsilatların devlet tarafından güvence altına alınmasını, meslek mensuplarının mükelleflerden para tahsil etmeleri işlemine son verilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca; meslek mensuplarının mükelleflere muhasebe ilkelerinin nasıl uygulandığını anlatmış, bazı alışlagelmiş uygulamaların sonlandırılması gerektiğini belirtmiştir. Böylece hem mükellefler hem de meslek mensupları hakkında gereksiz yere rapor düzenlenmesinin önüne geçilebileceği belirtilmiştir. Meslek mensubunun tahsilatının güvence altına alınmasıyla, kendilerinin de hem mükellefleriyle ilişkilerinin daha sağlıklı ilerleyeceğini hem de angarya iş yaptırmış olduğu vasıfsız personel yerine yetiştirmek üzere katkı sağlayacak personel alabileceklerini ifade etmiştir. Dokuzuncu sorunun ikinci bölümünde; özellikle mükelleflere tek düzen hesap planının açıklanması gerektiği, gerektiği noktada meslek mensubunun mükellefe mevzuata aykırı işlem yapamayacağını açıkça söylemesi gerektiği, bu konuda da gelir idaresinin meslek mensuplarını destekleyici politikalar üretmesini açıklamıştır. Meslek mensuplarının sayısının fazla olması nedeniyle aralarında rekabet olduğu ve bu rekabetin de mükellefler tarafından yaptırım aracı olarak kullanıldığı, mükellefin her istediği veya mevzuata aykırı olsa bile talebi karşılanmadığı zaman başka meslek mensubuna geçiş yapılacağı hususunun bir tehdit aracı olarak kullanıldığı ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının günümüz şartlarında ödemelerini mükelleflerden almaları ve gelir kaybı korkuları yaşamaları nedeniyle; aynı zamanda müşteri kaybetmek istememeleri sebebiyle, bazı olaylara istemeseler de katlanmak zorunda kaldıkları belirtilmiştir. U3'in dokuzuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“En başta büyük iller olmak üzere ülke çapında meslek mensuplarına; ki bunlar vergi inceleme sürecinde biz müfettişler olarak paydaşlarımız olarak görüyoruz meslek mensuplarını; gelirler tahsilatı açısından bir güvence sağlanabilirse onlara rahat bir çalışma alanı sağlayabiliriz. Böylece; meslek mensuplarının vergi mevzuatı açısından, vergi usul hükümleri açısından, gerekli yükümlülüklerini yerine getireceklerini düşünüyorum. Ayrıca; özellikle küçük illerde meslek mensuplarının mensuplarını eğitilmesi gerektiği kanaatindeyim. Özellikle bazı vergi mevzuatı yönünden sorumlulukların anlatılması gerektiğini, muhasebe ilkelerinin uygulanmasının anlatılması, hesap işleyişlerinin açıklanması gerektiği kanaatindeyim. Mesleğin daha rahat yapılması konusunda söyleyebileceklerim; büyük illerde çok deneyimli, kendini geliştirmiş meslek mensupları var. Ancak; genele bakıldığında özellikle meslek mensuplarının tahsilat aşamasında mükellef ile karşı karşıya kalması ücretini doğrudan mükelleften alması, gelir kaygısını ön plana çıkarıyor. Gelir kaygısı öne çıktığında ortaya

hatalar çıkıyor; bunlar da aslında mevzuat veya genel olarak uygulama bilmediklerinden değil, ekonomik nedenler ön plana çıkıyor. Alacakların tahsili yönünden devlet meslek mensuplarına kolaylık sağlarsa, tahsilat sıkıntısı giderilmiş olur. Olayın detayını şöyle açıklayabilirim; meslek mensupları genellikle paralarını aylık tahsil edemiyor, 3 ay sonra veya 6 ayda bir tahsil ediyor. Bu süreçte de personel çalıştırıyor. Dolayısıyla, yetişmiş eleman almaktan ziyade, yeni mezun olan gençlerden ofise eleman şeklinde istihdam ediyor, bunu da yaparken SGK aracılığıyla yapıyor. Böylece, 6 aylık SGK işçi ücretlerini de SGK karşılamış oluyor. Ancak; meslek mensupları bu gençlere mesleği öğretmek yerine, sadece işleri yetiştirebilmek için meslekteki angarya işleri bu gençlere yaptırıyor. 6 aylık süre dolmasına yakın da işlerine son veriyorlar gençlerin. Türkiye’de mesleki eğitim süreci şöyle; kamuda da özel sektörde de meslekte yetişme süresi 3 yıl ve ruhsat sahibi birisi eleman aradığında, yeni işe girecek adaya diyorlar ki; sen burada işe başla, 3 yıl süreyi tamamla, işi öğren...meslek mensubuysa, çalışma sürecinde para tahsil edemediği için personel yetiştiremiyor...ödeme yapamayacağı için yetiştirmek de istemiyor. Ofis elemanı olarak işe girenler var, düşük ücretle; ancak bu yetişmiş eleman değil. Üniversite eğitimi de bir yere kadar. Ben kendim “Maliye” bölümü mezunuyum; ancak yevmiye defteri, defterikebir yasal defterlerini üniversitede görmedim, ilk kez vergi müfettişliği mesleğinde gördüm. İlk refakat üstadım, yevmiye defterini görüp görmediğimi sordu, göremediğimi söyleyince bana, yevmiye defterini gösterdi ve tek tek neyin, ne olduğunu anlattı. Üniversitelerde teorik ders aldığımız için pratik uygulamalardan uzak kalıyoruz. Neticede; meslek mensuplarının tahsilat sorunu ile yetişmiş elemanın piyasada olmaması meslek mensubu eksikliklerini artırıyor. Meslek mensuplarının ekonomik çıkarlarının devlet garantisi, güvencesi altına alınması sağlanırsa, meslek mensubu da 3 yıl boyunca kaliteli olarak meslek mensubu adayı yetiştirir. Dokuzuncu sorunun ikinci bölümünü ele alacak olursak; öncelikle şunu söyleyelim, meslek mensupları mükelleflerine tek düzen hesap planının ne olduğunu öğretmesi gerekiyor. Örneğin; 100 Kasa hesabından 7.000,00 TL tutarından fazla işlem yapılamaz; yani banka vb. finansal aracı kurumlar ile yapılması gerekir ödemenin, nakit olarak ödeme olmaz. 10.000,00 TL veya daha fazlasını nakit ödeme yapıyorsa, yapmamalı, mükellefi de uyarmalı, kayıt yapamayacağını, özel usulsüzlük cezası ile muhatap olunacağını açıklaması gerekiyor. Usul yönünden cezası var diye pek önemsenmiyor; ayrıca vergi uzlaşma hakkı da var mükellefin, ona da güveniyor. Burada dikkat dilmesi gereken; usul, esasa etki ediyor. Nakit olarak çalışıyor, bu şekilde kayıt dışı ekonomi ile işlerini ilişkilendiriyor. Bunlar iyice anlaşılırsa, ne mükellefe vergi inceleme raporu düzenlemeye gerek kalır ne de meslek mensubuna disiplin sorumluluk raporu veya mali sorumluluk raporu yönünden işlem yapılmasına sebebiyet verilir. Meslek mensubu sayısı çok fazla, aralarında rekabet var, devlet

güvencesi ile tahsilat güven altına alındığında, meslek mensupları mükelleflerden paralarını tahsil etmeyeceği veya para tahsil etme endişesi olmayacağı için işini daha sağlıklı ve mevzuata uygun yapar hale gelecek. Mesela; Akdeniz havzasında vergi ödeme alışkanlığı yok. Vergi borcu onlara göre çok fazla tutarda çıktığında, mükellefler ile meslek mensubu arasında sorunlar baş gösteriyor. Hemen muhasebe hizmetini başka meslek mensubundan almakla mükellef meslek mensubunu tehdit ediyor. Bu öyle kötü bir alışkanlık ki, dürüst meslek mensubuna dahi kaybettiriyor, işini dürüst yaptığı için.”

EK 9.4. Uzman 4’ün dokuzuncu soru grubuna yanıtları

U4; dokuzuncu sorunun birinci bölümünde, meslek mensuplarının eğitimi konusuna önem verilmesi gerektiğini, meslek mensuplarının akademik bireylerden veya mesleğin içinde olmayan 3. Kişilerden veya birbirlerinden eğitim aldığını; ancak bunun faydalı olmadığını ve yetersiz olduğunu ifade etmiştir. Öneri olarak, vergi müfettişlerinin meslek mensuplarına eğitim vermesinin pek faydalı olacağı, meslek mensuplarının bu eğitimler aracılığıyla nerede hata yaptıklarını ve nelere dikkat edilmesi gerektiğini daha sağlıklı göreceği ifade edilmiştir. Meslek mensuplarının, müfettişlerin verdiği eğitimle kişisel gelişimlerine ve mesleki birikimlerine daha fazla katkı sağlayacağı belirtilmiştir. Dokuzuncu sorunun ikinci bölümüyle ilgili; meslek mensuplarının mükellef alış-satış işlemleri, hesap hareketleri, bağlantılı olduğu mükellefler, üretim yerleri hakkında bilgi sahibi olması gerektiğini belirtmiştir. Mükellefin düzgün çalışmasını sağlayacak adımlar atması yönünden onları yönlendirmeleri halinde, meslek mensuplarının, haklarında rapor tanzim olunmamasını sağlayabilecekleri ifade edilmiştir. Muhasebe hizmeti verdiği mükellef vergi incelemesi sürecindeyse, meslek mensubunun müfettişle doğrudan iletişim halinde olması, müfettişe sağlıklı bilgi ve belge sunması, incelemede olumsuz tespit bulunması halinde gerekli izahı bizzat müfettişe açıklaması ve gerekirse savunmasını yapması gerektiğinin faydalı olacağı belirtilmiştir. Meslek mensubu hakkında çalışma yönünden müfettiş nezdinde soru işaretleri giderildiğinde, müfettişin meslek mensubu hakkında rapor düzenlemeyeceği belirtilmiştir. U4’ün dokuzuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensupları vergi müfettişleri tarafından eğitime tabi tutulsalar, müthiş bir eğitim olur. Hem uygulayıcılığı hem fiiliyatı hem de mevzuat bakımından çok sağlam bir uygulama olmuş olur. Meslek mensupları araştırma görevlisinden veya işin içinde olmayan başka kişilerden eğitim alıyorlar ya da birbirlerinden eğitim alıyorlar. Bu eğitim ne kadar etkili olacaktır? Vergi müfettişleri meslek mensuplarına eğitim verdiği zaman işin gerçeğini kendilerine anlatacaklar.

Gerçeğini anlattıkları zaman meslek mensupları gerçekten bu konuda kendileri toparlarlar. Eğitim bu şekilde olursa her iki tarafın işi kolaylaşacaktır, faydalı olacaktır. Ancak; dediğimiz gibi 3. kişiler, yani meslek dışından birisi, meslek mensuplarının birbirlerine verdikleri eğitim veya başka kurumlardan alınan eğitimin faydalı olacağına inanmıyorum. Sürekli eğitime tabi tutulması gerekir meslek mensuplarının. Dokuzuncu sorunun ikinci bölümüyle ilgili konuşmak gerekirse, meslek mensupları genel olarak mükelleflerinin alış-satış işlemlerinden, hesap hareketlerinden, bağlantılı olduğu mükelleflerini, üretim yerlerini kontrol ederek mükellefin düzgün çalışmasını sağlayacak adımlar atarak haklarında rapor tanzim olunmamasını sağlayabilirler. Mükellef incelemeye girdiğinde, meslek mensubu inceleme yapan vergi müfettişiyle bizzat muhatap olmalı. Süreci takip etmeli. Mükellef sıkıntılı bir iş yapmışsa bile mükellefin kendisiyle bağlantısının olmadığını, bütün mücadelesine ve uyarısına rağmen mükellefin hatasına devam ettiğini ortaya koyması gerekir. Vergi müfettişi meslek mensubunun bu olumsuz olayla bağlantısının olmadığını ve bu konudaki samimiyetini görürse, meslek mensubu hakkında rapor tazmin etmez.”

EK 9.5. Uzman 5’in dokuzuncu soru grubuna yanıtları

U5; dokuzuncu sorunun birinci bölümünde, meslek mensuplarının stresten uzak çalışma alanı yaratılmasının mümkün olduğunu; mali müşavirlere ciddi manada eğitim ve rehberlik hizmeti olarak sunulan bir denetim sürecinin, mesleği ciddi manada kolaylaştıracağını ifade etmiştir. Öneri olarak devletin, meslek mensuplarına kamu görevi görevini kanunla vermesine rağmen fiiliyatta buna genel olarak kurum ve kişilerin uygun davranmadığı, bunun hassasiyetle takip edilmesinin sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Vergi dairesi vb. kurumlarda görevli personelin bilgilendirilmesi ve meslek mensupları saygınlığının artırılması gerektiği belirtilmiştir. Meslek mensuplarının ne zor şartlarda işlerini yürüttüğü hususunda çarpıcı örnekler verilmiştir. Önerilerden biri de meslek mensuplarının görevleri süresinde mücbir sebeplerle mesleklerinin icra edemedikleri veya edemeyecekleri süreçlerde; beyanname, bildirim, yasal kayıtlar vb. uygulamalarda ek süre verilmesidir. Meslek mensupları adına yapılacak olumlu düzenlemelerle, memnuniyeti artacağı ve bunun çalışma sürecine de etki edeceği ifade edilmiştir. Dokuzuncu sorunun ikinci bölümü hakkında sorulara cevaben; kendisinin disiplin sorumluluk veya mali sorumluluk raporu ile ilgili bir idari süreci bulunmadığından çevresinden duyumlari veya Resmî Gazete’den okudukları kadariyle konuya hâkim olduğunu ifade etmiştir. Öneri olarak; meslek mensuplarının eğitim süreçlerinin tamamladıklarında, mesleğe başlamadan önce en az 6 ay kadar vergi dairelerinde, vergi mahkemelerinde ve vergi inceleme kurumlarında bir eğitim görülmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde, mesleki tecrübenin

yanında meslek mensuplarının karşılaşabileceği olumsuz durumlar ile nelere dikkat edilmesi gerektiği hakkında doğru kaynaklardan bilgi edinebilecekleri ifade edilmiştir. Vergi mahkeme kararlarının ve VDK'nın meslek mensubu hakkında düzenlenen raporları yayımlamadığı, dolayısıyla meslek mensuplarının genel hatalarının neler olduğu ve müfettişlerin en çok eleştiri konusu yaptığı hususların neler olduğu bilinmediği ifade edilmiştir. Buna öneri olarak, VDK'nın eğitim vermesi ve raporları yayımlaması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca; meslekte ciddi manada angarya bulunduğu, sadece Hazine ve Maliye Bakanlığının değil, Çevre Şehircilik Bakanlığı'nın beyannameleri, TÜİK anketleri, meslekle alakalı olmayan belediyelerin istemiş olduğu bilgiler veya mükelleflerin şahsına ait vergisel anlamdaki sorunlarla meslek mensuplarının ciddi manada emek ve zaman harcadıklarını ifade etmiştir. U5'in dokuzuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensuplarına stresten uzak çalışma alanı yaratılması elbette ki mümkündür. İşini doğru yapan, suiistimal etmeyen; bilinçsizce yapılan hataları istisna olarak kabul edersek, bu alanda mali müşavirlere ciddi manada eğitim ve rehberlik hizmeti olarak sunulan bir denetim sürecinin, mesleği ciddi manada kolaylaştıracağını söyleyebiliriz. Her atılan adımda başımızda bir değnekle nasıl yürüneceğinin gösterilmesi gibi uygulamaların olmadığı ortamda emin olun meslek mensupları da işlerini çok rahat yapar. O kadar olumsuz örneklerle karşılaşıyorum ki; bir meslek mensubunun babası vefat etmiş, cenaze günü, cenazesini kaldırdıktan sonra beyannamenin son günü olması sebebiyle oturup beyanname vermeye çalıştığını görüyorum. Başka bir örnek, meslek mensubunun çocuğu ameliyat olmuş; hastanede refakatçi odasında laptopunu açıp da beyanname vermeye çalıştığına şahit oluyorum. Bunların hepsi mali müşavir meslek gruplarının, whatsapp gruplarında paylaşılan hususlar. Bunu gördükçe insanın demoralize olmaması mümkün değil. Bu tarz durumlarda mücbir sebep hali ilan edilip, meslek mensubunun vereceği beyannameleri bir hafta ertelenmesini sağlamak, buna imkân sunmak çok zor olmamalı. Devletin, mali müşavirin vereceği beyannamelere veya bir hafta geç tahsil edeceği vergilere ihtiyacı olmaması gerekir diye düşünüyorum. Burada tamamen insani hususlardan bahsediyoruz. Elbette ki devlet işerinin devamlılığı esas, devlet hizmetleri aksamamalı. Ancak; burada tamamen insani konuları göz önünde bulundurarak, meslek mensubunun sürece entegre edilip kendisinin devlet görevi yaptığının hissettirilmesi veya idare tarafından gerçek manada kamu görevlisi olduğunun hissettirilmesi halinde, çok daha farklı bir meslek mensubu profili ile karşılaşılacağına inanıyorum. Örnek vermek gerekirse, bir vergi dairesini aradığımızda dahi, öğrenci işlerinde memurlar tarafından azarlandığımız gibi vergi dairesi personeli tarafından azarlandığımız veya muhatap alınmadığımız bir süreçle

karşılaşmak, inanın insanı demoralize eden hususlar. Burada uçtan uca, tüm sürece, mali müşavirleri entegre edersek çok daha hızlı ve kolay veya çok daha güzel bir süreç yaşayacağımızı düşünüyorum. Dokuzuncu sorunun ikinci bölümü hakkında yorum yapacak olursam; ben yaklaşık 12 yıldır bu mesleği icra ediyorum; herhangi bir disiplin süreci yaşamadım. Hakkımda sorumluluk raporu düzenlenmedi; bu süreçle ilgili en ufak bir fikrim yok. Resmî Gazete’den ve duyumlardan ibaret bir bilgi mevcut. Bu alanda nelerle karşılaşacağımı, ne gibi sorumluluklar üstlendiğimi öngörebilmek adına, en azından 6 ay vergi mahkemelerinde veya vergi denetim kurumlarında bir vakit geçirerek bir staj yapmak fark yaratabilir. En azından buralarda, ilgili kanuni maddeler ile ilgili bilgi paylaşımı veya vergi denetim raporlarının, meslek mensuplarıyla paylaşarak bu süreçlerin tecrübe edilmesi önemlidir. Nelerle ilgili cezai yaptırımlara maruz kalıyoruz, nerelerde suç işliyoruz veya işlemiyoruz; nerelerde bu sınırının aşıldığı çizgi olduğunun gösterilmesi adına, mali müşavirlere mesleğe başlamadan 6 aylık bir eğitim süreci, staj süreci uygulanmalı. Başka bir öneri, sürekli eğitimler kapsamında vergi mahkemelerinin veya VDK’nın hazırlamış olduğu raporlardan eğitimler verilmeli diye düşünüyorum. VDK tarafından raporlar yayımlanmıyor. Vergi mahkemesi raporları da yayımlanmıyor. Yayımlanan kararlar da örnek olarak yayımlanan kararlar ki; hiçbir meslek mensubunun da bilinçli olarak bu kararları takip edip incelediğini, buna vakit ayıracağını sanmıyorum. Meslekte ciddi manada angaryalar mevcut. Sadece, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın değil, Çevre Şehircilik Bakanlığı’nın beyannameleri, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) anketleri, meslekle alakalı olmayan belediyelerin istemiş olduğu bilgiler veya mükelleflerin şahsına ait vergisel anlamdaki sorunlarla karşılaşmak, meslek mensuplarını ciddi manada yıpratın hususlar. Meslek unvanımız kapsamında olmayan işlerle uğraştığımız için bunlara vakit ayırmak ciddi manada zor. Bunu, zorunlu eğitimlerle desteklemek çok ciddi manada fark yaratacaktır diye düşünüyorum.”

EK 10. Onuncu Soru Grubuna Verilen Cevaplar

Onuncu soru grubu aşağıdaki şekildedir:

“Vergi Müfettişlerinin daha az rapor yazmasını sağlayacak şekilde, meslek mensuplarının eksikliklerini giderecek konularda dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğu konusunda liste çıkarılması gerekirse, tecrübeleriniz ve karşılaştığınız durumlardan, meslek mensuplarına öneri niteliğinde açıklamak istediğiniz, belirtmek istediğiniz hususlar nelerdir? Bunların yanı sıra, tarafınızca meslek mensuplarına tavsiye niteliğinde bir açıklama yapmak isterseniz, kendilerine neler söylemek isterdiniz?”

EK 10.1. Uzman 1'in onuncu soru grubuna yanıtları

U1; mesleği icra edenlerin tavır ve davranışlarının çok önemli olduğunu, mesleğin doğası gereği zor bir meslek olduğunu, kim olursa olsun karşısındaki kişiye nezaketle ve anlayışla yaklaşması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, meslek mensuplarının işlerini yürüttüğü sürede amacın sorun çözümü olduğunun farkına varması, her şeyin herkes tarafından bilinemeyeceğinin farkında olunması gerektiği ifade edilmiştir. Müfettişlerin görevlerini ifa ettikleri sürede bağlı oldukları genel kuralın hukuk çerçevesi olduğu; hukuk kuralları çerçevesinde işlemlerin yürütülmesi gerektiği ve ona göre kanaate varmaları gerektiği açıklanmıştır. Vergi müfettişliği, YMM ve SMMM mesleklerinin zor meslekler olduğu; bütün tarafların, bu zorluğun farkında olarak, birbirine yardımcı olmaya çalışarak süreci yönetmesinde fayda olacağı tavsiye edilmiştir. U1'in onuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“En başta tavır ve davranışlar çok önemli. Vergi müfettişleri ya da genel olarak devlet memurlarının tamamı, işlerini yaparken karşılarındaki insanlar kim olursa olsun ister meslek mensubu ister mükellef ister mükellefin çalışanı ya da kim olursa olsun, mutlaka kibar olmalılar. Kendilerini onların yerine koyarak muamele etmeliler; nezaket bu işin temelidir. Nezaketle yaklaşarak, açıklayarak bu görevin yapılması gerekir. Bu zaten bilgiyle desteklenir, tecrübeyle desteklenerek giderek mükemmelleşir. Bir kere, meslek mensubunun her şeyi mükemmel bilmesi diye bir şey yok; hepimiz sürekli bir öğrenme halindeyiz. İlk günden son güne kadar her şeyi, kimse bilemez. Dolayısıyla; vergi müfettişi de her şeyi bilemez. Bu yüzden bir yarış içinde olmaya gerek yok. Karşısına kim gelirse gelsin ister meslek mensubu ister mükellef. Karşılıklı olarak bir sorun çözme çabası var. Son sözü söyleyecek zaten vergi müfettişi. Üstünlük hem devletin memuru olması hem de mührün elinde olması nedeniyle, o konuda her şeyi dinleyip bir karara varacak olan kendisi. Karara varırken tek rehberi var; o da hukuk. Hukuk çerçevesi. Hukuk kuralları çerçevesinde, kendi vicdanıyla, hangi sonuca varırsa, o sonucu mühürleyip imzalayacak. Olabildiğince objektif ve nezaketle, soğukkanlılıkla bu işi yürütmeye çalışmalı. Kendisine nasıl muamele edilmesini bekliyorsa, öyle bir şefkatle ve nezaketle muamele etmesi gerekiyor. Bu demek değil ki; bir şeyleri görmezden gelsin, bir şeylere tolerans gösterson ya da yapmaması gereken işte gözünü yumsun. Gene nereye varacaksa, hangi sonuca varacaksa varsın. Her şeyi bilerek, anlayarak, kafasında geçirerek toplayıp, hepsini topladıktan sonra değerlendirerek sonuca varsın, diyebilirim. Ben kendime bugün de hep bu tavsiyeleri veriyorum. Vergi müfettişliği de YMM'lik ve SMMM'lik de zor meslekler. Bütün tarafların, bu zorluğun farkında olarak, birbirine yardımcı olmaya çalışarak

süreci yönetmesinde fayda var. Herkes bir şeyleri yetiştirmeye çalışıyor; hiç olmazsa birbirimize biraz daha o yönüyle şefkatli davranalım derim.”

EK 10.2. Uzman 2’nin onuncu soru grubuna yanıtları

U2; meslek mensuplarının mevzuat hükümlerine hâkim olmaları gerektiğini, meslek odaları tarafından verilen eğitimleri takip etmeleri gerektiğini belirtmiştir. Türkiye’de meslek mensuplarının çalışmaları karşılığında aldıkları ücretlerin meslek odası tarafından belirlenen asgari ücret tarifesiyle belirlendiğini, bu ücretlerin de düşük tutarlı olduğunu açıklamıştır. Meslek mensuplarının belirli bir hayat standardını yakalamak üzere kazanmaları gereken ücreti almaları için çok sayıda mükellefe hizmet verme çabasına düştükleri, bunun da mesleki hataları artırdığını, bu sistemin düzeltilmesi gerektiğini ifade etmiştir. İkinci husus olarak, meslek mensuplarının kasten yapılan hatalar veya işlemler konusunda dikkatli olmaları gerektiği belirtilmiştir. Sahte fatura düzenlemeye iştirak etme, aracılık etme, bu konuda mükellefleri yönlendirme gibi şeylerden uzak durmaları gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca; mevzuatın çok hızlı değiştiği, mevzuat değişikliklerine kendilerinin uyum sağlamaları ve takip etmeleri gerektiği açıklanmıştır. Gereklik halinde, ofislerinde sadece bütün ofis çalışanları için, sürekli güncel mevzuat değişikliklerini takip eden çalışan bulundurmaları gerektiği ifade edilmiştir. Dijital uygulamalar konusunda kendilerini geliştirmeleri; özellikle bilgisayar ve bilgisayar programları kullanma noktasında emek ve gayret ortaya koymaları açıklanmıştır. U2’nin onuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensupları kanunlardaki temel, emredici hükümleri iyi bilmeleri gerekiyor. Bunların hepsini çok iyi bilirlerse, mevzuat eksikliğinden kaynaklanan rapor sayıları azalacaktır. Mesleki eğitimlere katılım konusunda gerekli imkanlar var; bu eğitim zamanlarını kendileri takip ederek denk getirmeleri gerekir. Türkiye’de ücretlendirme sistemi, SMMM’lik ve YMM’lik mesleklerinde asgari tarifeler şeklinde yürüyor. Meslek mensubu mükellefle sözleşmeyi imzaladığında alabileceği minimum tutarlar, aslında oda tarafından her yıl belirleniyor. Bu tutarlar düşük tutarlar, benim şahsi düşüncem. Bu ücret tutarları düşük olduğu için meslek mensubunu daha çok iş yapmaya zorluyor sistem. Çünkü; şartlar, belirli bir hayat standardını sürdürmek için belirli sayıda işi yapmak zorunda bırakıyor meslek mensubunu. Bu daha fazla iş yükü ve daha fazla hata payı demek oluyor. Bence burada sistemin bu noktasının da düzeltilmesi gerekiyor. İkincisi; meslek mensuplarının kendilerini eğitime konusunda sorun yok ama; en başından beri konuştuğumuz gibi, kasten yapılan işlemler. Aslında meslek mensupları, güvenilirlik ve dürüstlüklerinin bilinmesi gerekiyor. Sahte fatura düzenlemeye iştirak etme,

aracılık etme, bu konuda mükellefleri yönlendirme gibi şeylerden uzak durmaları gerekiyor. Sistemin en büyük sorunlarından bir tanesi bu; ben mesleğe girdiğimden beri aynı sorun hiç azalmadan ve sürekli artarak ve değişerek, gelişerek devam ediyor. Kasten bu işlemleri yapmasınlar. Sonuçta kendileri de kamu görevlileri; devlet, meslek mensuplarına görevi boş yere vermemiş. Meslek mensupları açısından etik kurallar boş yere çıkarılmamış. Meslek mensupları kendine zaman ayırmalılar; bu kadar çok fazla iş yükü altında ezilmeleri de çok doğru değil bence. Asgari ücret tarifesinin yükseltilmesi, onların gelirini arttıracaktır, hem daha fazla personel istihdam etmelerine imkân sağlayacaktır. Mevzuat çok hızlı değişiyor. Mevzuat değişikliklerine kendileri bir şekilde uyum sağlamaları gerekiyor; takip etmeleri gerekiyor. Gerekiyorsa ofislerinde sadece bu işi birilerine yaptırmalılar. Bir kişi ofiste oturup, bütün ofis çalışanları için sürekli güncel mevzuat değişikliklerini takip edip, çalışanlarla bu bilgilerin paylaşılması yerinde olacaktır. Meslek mensupları dijital uygulamalar konusunda kendilerini geliştirmeliler; özellikle bilgisayar ve bilgisayar programları kullanma noktasında.”

EK 10.3. Uzman 3’ün onuncu soru grubuna yanıtları

U3; meslek mensuplarının usul hükümlerin mükelleflere anlatmaları gerektiğini ifade etmiştir. Teknolojik gelişmelerin mesleği son derece etkilediğini, elektronik uygulamaların mesleği kolaylaştırdığını ve sürecin artık elektronik ortamlarda takip edildiğini açıklamıştır. Meslek mensuplarının teknolojik uygulamalar konusunda da kendisini geliştirmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca; müfettişlerin meslek mensuplarını birer paydaş olarak gördükleri, meslek mensuplarının mükellefler ile idare arasında bir köprü olduğu belirtilmiştir. Karışık olan ve yoruma açık olan mevzuatın mükelleflerce anlaşılabilirliğini kolaylaştıran tarafın meslek mensupları olduğu, yaptıkları işlerin daha iyi ve doğru olması için de meslek mensuplarının sürekli bir gelişim içinde olması gerektiği belirtilmiştir. Alışılmış uygulamalar veya standart işlemleri yaparak mükelleflere hizmet vermeye çalışma uygulamasından vazgeçilmesi gerektiği belirtilmiştir. U3’ün onuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Meslek mensuplarına söylemek istediğim ilk şey, usul hükümlerini mükelleflere anlatmaları, bu konuda direktmeleri. Dediğim gibi; usul, esasa etki ediyor. Mükellef usule uygun hareket ederse, ister istemez esaslara uymak zorunda kalacak. Meslek mensuplarına vereceğim tavsiyeler şöyle; günümüz teknoloji çağı, teknolojik bir evredeyiz şu an. Meslek mensupları ister istemez bu sürece ayak uydurmak zorunda. Şu an devlet tüzel kişiliğine de bakarsanız, bence günümüzdeki en çok teknolojik uygulamalara ayak uyduran Hazine ve Maliye Bakanlığı. Örneğin; meslek mensuplarının vergi dairelerinde bekletilmesi süreci kalktı teknolojik

uygulamalarla. Gereksiz, angarya düzeyinde işlerle uğraşmasına son verildi. Elektronik ortamda beyanname verilmesi sağlandı, e-tebliğ uygulamasına geçildi. Bakanlığın e-tebliğ uygulamasını başlatması son derece önemli. Eski usul, kâğıt ortamında tebligatın mükellefe ulaştırılması çok zor; adreste bulunamaması halinde tebligat pusulasının kapıya yapıştırılması uygulaması var ve mükellefin haberi yoksa sıkıntılı bir süreç oluşuyor. Şu an elektronik ortamda çok kolay bir şekilde tebliğ işlemi gerçekleştiriliyor. Şu an e-tebligat uygulaması ile muhasebeci mükellef bilgilerini aldıktan sonra vergi dairesiyle iletişime çok kolay geçebiliyor, yazışmaları elektronik ortamda kolaylıkla yapabiliyor. Şunu belirtmek isterim, meslek mensupları bizim paydaşımız, mükellef ile idare arasında bir köprü. Vergi mevzuatı yoruma çok açık bir mevzuat, kesin hükümler yok. Mükelleflerin burada mevzuata tam anlamıyla hâkim olması zor; işte burada devreye meslek mensupları giriyor. Ben şahsen vergi inceleme raporlarını düzenlerken, sadece vatandaşın, mükellefin anlayacağı şekilde, sade ve yalın bir dille düzenliyorum. Çünkü; rapor mükellef adına düzenleniyor. Ancak; yine de burada teknik bilgi ve diğer mevzuat hükümleri anlaşılamayabiliyor. İşte; bu noktada meslek mensuplarının varlığı çok önemli. Meslek mensuplarının bu nedenle kişisel gelişimine, mevzuat bilgisine önem vermesi, kendisini geliştirmesi gerekiyor. Meslek mensuplarının sadece kayıt oluşturması, diğer mevzuat bilgilerini görmezden gelmesi, mükelleflerinden para almaya odaklanması ve standart işler dışında hiçbir iş yapmaması veya işinde özenli davranmaması, haklarında disiplin sorumluluk ve mali sorumluluk raporu düzenlenmesine neden olacaktır. Bu hususlara dikkat edilmesi de rapor sayısını azaltacaktır. Her ay mükelleften muhasebe ücretini alarak, sadece beyanname ve bildirim verilmesi; yasal defter ve belgelerin mükelleften alındığı gibi kontrol edilmeden kayıt yapılması gibi durumların yaşanmaması gerekir. Mesleki gelişime önem verilmelidir.”

EK 10.4. Uzman 4’ün onuncu soru grubuna yanıtları

U4; meslek mensuplarının ucuz işçilik peşinde koşmaması, işini dört dörtlük yapması, işine önem vermesi ve yoğun mesai harcaması, vergi kayıp kaçak işlerine karışmış mükelleflerden uzak bir çalışma anlayışı içinde işlerini yürütmeleri gerektiğini ifade etmiştir. Bu hususların piyasada mükelleflerce duyulmasından sonra kaliteli mükelleflerin kendilerini bulacakları ifade edilmiştir. İşlerini dört dörtlük yapan mükelleflerin kaliteli meslek mensupları ile çalıştığını belirtmiştir. U4’ün onuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Genel tecrübe olarak şunu söyleyeyim; meslek mensuplarından ucuz işe kaçmayan, işini dört dörtlük yapan, emeğinin karşılığını zamanında işine veren, mesai harcayan, mükellefleri kendisi seçen bir konuma kendini getirirlerse, kayıp kaçak işine karışmış mükelleflerle işi

olmaz, düzgün mükellefler kendisini bulur. Kendisini bürosunda elemanlarıyla birlikte yetiştirirse, mükelleflerini dört dörtlük takip ederse, iş peşinden koşmaz, kaliteli mükellefler kendisini bulur. Çünkü; bu duyuluyor sahada. Şu mali müşavir pahalıdır ama; işini dört dörtlük yapıyor, diye. Benim defterlerim yıllardır şu meslek mensubunda, hiçbir sorunla karşılaşmadım bugüne kadar...vergi dairesi işlemlerimiz işlemlerimizi takip ediyor ve benimle ilgili bir tebligat olduğunda, tebligat işlemlerini de takip ediyor... hiçbir sorun yaşamıyorum... şeklinde mükelleflerden geri dönüş olduğunda meslek mensupları için son derece olumlu bir durum oluşuyor. Ülkemizde kayıp kaçak iş ve işlemlerle uğraşan mükellefler bulunduğu gibi, işini dört dörtlük yapan, vergisini ödeyen mükellefler de var. İşte; bu işini dört dörtlük yapan mükellefler, işini kaliteli bir şekilde yapan meslek mensuplarını bulacaklar.”

EK 10.5. Uzman 5’in onuncu soru grubuna yanıtları

U5; vergi müfettişlerinin risk kriterlerini dikkate alarak rapor düzenlemelerinin rapor sayılarını azaltacağını ifade etmiştir. Risk kriterlerinin Mali İdare tarafından sistem üzerinden oluşturulduğu, incelemelerin de bu aşamalarda belirli hesaplamalar ve oranlamalar neticesinde risk analizi ile müfettişlerin bilgisine sunulduğu belirtilmiştir. Meslek mensupları ile müfettişlerin risk analiz sonuçlarını bilmelerinin faydalı olacağı, her iki tarafın da karşılıklı iletişim ile rapor sayılılarının azaltılması yönünden aktif rol alacağını belirtmiştir. Öneri olarak, beyanname verildiği zaman meslek mensuplarının hatası bulunduğu sistemin uyarı verdiği; risk oranı fazla olan mükelleflerin belirlenmesi ile meslek mensupları ile riskli firmalar bilgisinin paylaşılmasına imkân sağlanması gerektiği ifade edilmiştir. Böylece, risk oranı yüksek firmalarla mükelleflerin çalışmalarının önüne geçileceği ve riskli firmaların da kendisini düzeltme ve doğru işlemleri yapma yönünde adım atacağı belirtilmiştir. Başka bir öneri; meslek mensuplarıyla, ilk kez çalışacakları mükellefler ile ilgili risk analiz raporlarının idare tarafından paylaşılması, sahte fatura incelemelerini en az %50 azaltacağı; bu sürecin meslek mensupları ve müfettişler iş yükünü azaltacağı belirtilmiştir. U5’in onuncu soruya ilişkin genel beyanlarından özetler şu şekildedir:

“Burada vergi müfettişlerinin daha az rapor yazmasını sağlayacak en önemli husus risk kriterlerine girmemek olduğunu düşünüyorum. Vergi müfettişlerinin önüne de sonuçta rastgele düşmüyor incelenen şirketler. Burada riskli olarak görülen, gelir idaresinin kriterlerine fazlaca giren hususlar gerçekleştiğinde inceleme sürecinin başladığını düşünüyorum. İşte; bu risk kriterlerinin meslek mensuplarına anlatılması, bu kriterlerde meslek mensuplarınca nelere dikkat edilmesi gerektiği, hataların yapılmaması noktasında nelere dikkat edilmesi gerektiği

hususunun açıklanmasının uygun olacağı ifade edilmiştir. Belirli bir sorun alanında artış gözlemleniyorsa meslek mensuplarının o hata alanları hakkında idare tarafından uyarılması ve bilgilendirilmesi yönünden meslek mensuplarına destek olunması bu süreci çok daha ciddi manada kolaylaştırır diye düşünüyorum. Örneğin; bir kurumlar vergisi beyannamesinde istisnaları, indirimleri vb. kullandığımızda uyarıcı mahiyette uyarılar çıkıyor. Burada herhangi bir işlemde hatalı olduğumuz takdirde de ciddi, uyarıcı etkenler olursa çok daha sağlıklı bir süreç işler diye düşünüyorum. Örneğin; gelir idaresinin inceleme kriterleri belirli. Bu, e-beyanname sistemine aktarıldığı takdirde; bir gelir tablosunda ve bilançoda oranlamalar veya riskli olduğu düşünülen firmaların bu riskli hususları beyanname onaylanmadan önce mali müşavirinin ekranına uyarı olarak düşerse faydalı olacaktır. Mali müşavir hata yapıp yapmadığını veya firmanın vergi incelemesine alınabileceğini düşünüp beyannameyi tekrar gözden geçirmesini sağlayarak hatadan kaynaklı yapılan incelemelerinin çoğunu ortadan kaldıracaktır diye düşünüyorum. Başka bir örnek; ilk kez çalışılan firmalarla ilgili sahte belge incelemesiyle alakalı, sahte belge soruşturması geçiren firmaların bilgilerinin meslek mensuplarına açılması bu süreci ciddi manada kolaylaştırır diye düşünüyorum. Hiçbir meslek mensubunun, sahte fatura incelemesi geçiren bir firmaya karşı kendi mükellefinin çalışmasını isteyeceğini sanmıyorum. Burada ilk kez çalışılan bir firmayla alakalı, firmanın riskli olup olmadığının meslek mensuplarıyla da paylaşılması, emin olun sahte fatura incelemelerini en az %50 azaltacaktır diye düşünüyorum. Sahte fatura düzenleyen firmalar da bu olumsuz süreçten kendilerini kurtarmak için gerekli düzeltmeleri yapacaklarını düşünüyorum. Hem meslek mensupları nezdinde hem de müfettişler nezdinde, bu süreçlerin uygulanması iş yükünü azaltacaktır. Teknolojinin nimetlerinden faydalandığı takdirde, ciddi manada çalışma hayatımız kolaylaşacaktır, buna inanıyorum.”

ÖZGEÇMİŞ

İlk ve orta öğrenimimi Kocaeli’de tamamladı. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Kamu Yönetimi bölümünden mezun oldu. 2014 yılından beri Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nda Vergi Müfettişi olarak görev yapmaktadır.

