

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Bülent KINAY

DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE GELİR İDARELERİNİN YAPILANMASI, ETKİNLİĞİ  
VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ FAALİYETLERİ VE  
SORUMLULUKLARI

Danışman  
Prof. Dr. Mahmut DURAN

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2010

## İÇİNDEKİLER

TABLOLAR LİSTESİ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
GRAFİKLER LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
ÖZET	ix
ABSTRACT	x
GİRİŞ	1
<b>1. VERGİ YÖNETİMİ KAVRAMI, AMAÇLARI, İŞLEVLERİ VE ÖRGÜTLENME MODELLERİ</b>	3
<b>1.1. Vergi Yönetimi Kavramı</b>	3
<b>1.2. Vergi Yönetiminin Klasik Amaçları</b>	4
1.2.1. Optimal Vergi Gelirinin Sağlanması	4
1.2.2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Saptanması	4
1.2.3. Vergilemede Adaletin Sağlanması	4
<b>1.3. Vergi Yönetiminin Modern Amaçları</b>	5
1.3.1. Mükelleflere Kaliteli Hizmetin Sunulması	5
1.3.2. Mükelleflerin Vergi Kanunlarına Gönüllü Uyumunun Sağlanması	5
1.3.3. Toplumla İşbirliğinin Geliştirilmesi	5
1.3.4. Yeni Teknolojilerin Kullanılması	6
<b>1.4. Vergi Yönetiminin İşlevleri</b>	6
1.4.1. Vergilendirme ve Mükellef Hizmetleri	6
1.4.2. Vergi Denetim Hizmetleri	8
<b>1.5. Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçinde Örgütlenme Yapısı</b>	10
1.5.1. Gelir İdarelerinin Örgütlenme Yapısındaki Değişim	11
1.5.2. Gelir İdarelerinin Örgütlenme Yapısı ile İlgili İlkeler	11
1.5.2.1. Gelir İdaresinin Örgütsel Yapılanması ile İlgili Temel İlkeler	12
1.5.2.1.1. Vergilerin Yönetiminde Sorumluluğun Dağılımı	12
1.5.2.1.2. Vergi Politikasıyla Vergi Yönetiminin Farklı Kurumlar Tarafından Yürütülmesi	13
1.5.2.1.3. Gelir İdaresinin Ayrı Bir İdare Olarak Örgütlenmesi	13
1.5.2.1.4. Gelir İdaresinin Örgütlenmesinde Merkezden ve Yerinden Yönetim	13
1.5.2.2. Gelir İdaresinin Örgütsel Yapılanmasındaki Modern İlkeler	13
1.5.2.2.1. Müşteri ve Hizmet Odaklı Yapılanma	13
1.5.2.2.2. Gelir İdaresi Uygulamalarını Yenileme	14
1.5.2.2.3. Gelir İdaresinin Sorumluluğunun Açık Olarak Belirlenmesi	14
1.5.3. Gelir İdarelerinin Organizasyon Yapısı ve Kamu Kesimindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller	14
1.5.3.1. Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı	14
1.5.3.2. Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller	16
1.5.4. Gelir İdaresinde Özerklik ve Özerkliğin Kapsamı	20
1.5.4.1. Özerklik Kavramı	20
1.5.4.2. Özerk Kurumlar	21
1.5.4.3. Gelir İdaresinde Özerklik Kavramı	22
1.5.4.4. Gelir İdaresinde Özerkliğin Kapsamı	23

<b>2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GELİR İDARESİNİN YAPISI VE VERGİ İNCELEME SÜRECİ</b>	24
<b>2.1. ABD’de Gelir İdaresi</b>	24
2.1.1. ABD’de Gelir İdaresinin Yapısı	24
2.1.2. ABD ‘de Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci	26
<b>2.2. İngiltere’de Gelir İdaresi</b>	27
2.2.1. İngiltere’de Gelir İdaresinin Yapısı	27
2.2.2. İngiltere’de Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci	28
<b>2.3. İspanya’da Gelir İdaresi</b>	30
2.3.1. İspanya’da Gelir İdaresinin Yapısı	30
2.3.2. İspanya’da Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci	30
<b>2.4. Japonya’da Gelir İdaresi</b>	31
2.4.1. Japonya Gelir İdaresinin Yapısı	31
2.4.2. Japonya Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci	32
<b>2.5. Fransa’da Gelir İdaresi</b>	32
2.5.1. Fransa’da Gelir İdaresinin Yapısı	32
2.5.2. Fransa’da Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci	32
<b>2.6. Almanya’da Gelir İdaresi</b>	33
2.6.1. Almanya’da Gelir İdaresinin Yapısı	33
2.6.2. Almanya’da Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci	34
<b>3. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİ KURUMU, YAPISI VE DENETİM FAALİYETLERİ</b>	35
<b>3.1. Türk Gelir İdaresi’nin Tarihsel Gelişimi</b>	35
3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	35
3.1.2. 1920-1936 Dönemi	36
3.1.3. 1936-1950 Dönemi	36
3.1.4. 1950-1960 Dönemi	37
3.1.5. 1960-1980 Dönemi	37
3.1.6. 1980-2005 Dönemi	37
<b>3.2. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırma İhtiyacı</b>	38
<b>3.3. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılma Süreci</b>	39
<b>3.4. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenmesi ve Organizasyon Yapısı</b>	41
3.4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenmesi	41
3.4.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyon Yapısı	45
3.4.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Merkez Teşkilatının Organizasyon Yapısı	45
3.4.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Taşra Teşkilatının Organizasyon Yapısı	47
<b>3.5. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın İnsan Kaynakları Durumu</b>	49
<b>3.6. Vergi Denetim Birimleri ve Denetim Faaliyetleri</b>	51
3.6.1. Vergi Denetim Birimleri	51
3.6.2. Vergi Denetim Faaliyetleri	54
<b>3.7. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Bilgi ve Teknoloji Kullanımı</b>	58
<b>4. MUHASEBE MESLEĞİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE MUHASEBE MESLEĞİNİN DÜZENLENİŞ BİÇİMİ</b>	60
<b>4.1. Muhasebe Mesleği</b>	60
4.1.1. Defter Tutma	60
4.1.2. Muhasebe Denetimi	60
4.1.3. Vergi Danışmanlığı	62
<b>4.2. Çeşitli Ülkelerde Muhasebe Mesleğinin Düzenleniş Biçimi</b>	63
4.2.1. A.B.D.	63

4.2.2. İngiltere	64
4.2.3. İspanya	64
4.2.4. Japonya	64
4.2.5. Fransa	65
4.2.6. Kanada	65
4.2.7. Diğer Çeşitli Ülkeler	66
<b>4.3. Muhasebe Mesleğinin Düzenlenmesine Yönelik Modeller</b>	68
<b>4.4. Avrupa Birliği Hukukunda Muhasebe Hizmetlerinin Düzenlenmesi</b>	69
<b>5. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK MENSUPLARININ FAALİYET VE SORUMLULUKLARI</b>	71
<b>5.1. Muhasebe Mesleğinin Oluşumu ve Üst Kuruluş (TÜRMOB)</b>	71
<b>5.2. Muhasebe Meslek Mensupları</b>	73
5.2.1. Serbest Muhasebecilik Mesleği	73
5.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği	73
5.2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	74
<b>5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir İdaresi'ne Yardımcı Faaliyetleri</b>	74
5.3.1. Denetim Faaliyetleri	75
5.3.1.1. Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalama Yetkisi	76
5.3.1.1.1. Meslek Mensuplarının Beyannamelere İmza Atma Yetkisi Verilmesinin Amacı	76
5.3.1.1.2. Meslek Mensuplarının Yaptıkları Uygunluk Denetimi	77
5.3.1.1.3. Vergi Beyannamelerini İmzalatmayan Mükellefler Hakkında Yapılacak İşlemler	78
5.3.1.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemi	78
5.3.1.2.1. Tasdik İşleminin Amacı	78
5.3.1.2.2. Tasdik İşleminin Kapsamı	79
5.3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetim Faaliyetindeki Sorumlulukları	80
5.3.2.1. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Beyannamelerini İmzalanmasıyla İlgili Sorumlulukları	81
5.3.2.2. Tasdik İşlemiyle İlgili Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları	82
<b>5.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir İdaresine Yardımcı Diğer Faaliyetleri</b>	83
<b>6. TÜRK GELİR İDARESİ'NİN VERGİ TOPLAMA SÜRECİNDEKİ ETKİNLİĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	85
<b>6.1. Türk Gelir İdaresi'nin Diğer Ülkelerle Karşılaştırılması</b>	85
6.1.1. Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı ve Görevleri ile İlgili Karşılaştırma	85
6.1.2. Uygulamada Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı ile İlgili Modeller	87
6.1.3. Gelir İdarelerinin Etkinliklerinin Karşılaştırılması	90
6.1.3.1. Gelir İdarelerinde İnsan Kaynakları Kullanımı ile İlgili Karşılaştırma	90
6.1.3.2. Gelir İdarelerinin Bilgi Teknolojisi Kullanımı	93
6.1.3.3. Gelir İdarelerinin Yönetim Maliyetlerinin Karşılaştırılması	94
6.1.3.3.1. Personel ve Bilgi Teknolojisi Maliyetlerinin	

Karşılaştırılması	95
6.1.3.3.2. Toplam Yönetim Maliyetlerin Net Toplam Gelirle Karşılaştırılması	97
6.1.3.4. Gelir İdarelerinin Denetim Faaliyetleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi	98
6.1.4. Özerklik Yönünden Gelir İdarelerinin Karşılaştırılması	101
<b>6.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergileme Sürecindeki Sorumluluklarının Değerlendirilmesi</b>	102
6.2.1. Vergi Beyannamelerinin Ön Denetimi Sürecindeki Sorumluluklar ile İlgili Sorunlar ve Öneriler	102
6.2.2. Tasdik İşlemi Sürecindeki Sorumluluklar İlişkin Sorunlar ve Öneriler	103
6.2.3. Türkiye ve Diğer Ülkelerde YMM' lerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması	105
<b>SONUÇ</b>	108
<b>KAYNAKÇA</b>	113
<b>ÖZGEÇMİŞ</b>	117

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1	2007 ve 2008 yıllarında Taşra Teşkilatındaki Birimlerinin Sayısal Durumu	49
Tablo 3.2	Yıllar İtibari ile Merkez ve Taşra Teşkilatında Çalışan Personelin Dağılımı	49
Tablo 3.3	Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Dolu/Boş Kadro Durumu(2008 Yılı Sonu)	50
Tablo 3.4.	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2004 ve 2008 Yıllarındaki Personelin Fonksiyonlara Göre Dağılımı	50
Tablo 3.5	2004 ve 2008 Yılı Merkez ve Taşra Teşkilatındaki Denetçi Sayıları ve Dağılımı	52
Tablo 3.6	Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesindeki Denetim Kadrosu	53
Tablo 3.7	Hesap Uzmanları Kurulunun 1945 Yılından İtibaren Hesap Uzmanı ve Yardımcılarının Sayıları	54
Tablo 3.8	2004 ve 2008 Yılları Vergi İnceleme Sayısı ve İncelenen Matrah Tutarındaki Değişim	54
Tablo 3.9	2004 ve 2008 Yılları Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı	55
Tablo 4.1	Çeşitli Ülkelerde Vergi Uzmanı ve Vergi Danışmanı Olarak Çalışan Meslek Mensupları İçin Kullanılan Ünvanlar	63
Tablo 6.1	Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı ve Temel Görevleri	85
Tablo 6.2	Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenme Yapısı İle İlgili Modeller	87
Tablo 6.3	Çeşitli Ülkelerin Gelir İdaresi Örgütündeki İç Organizasyon Yapıları	89
Tablo 6.4	Gelir İdarelerinin Personel ve Mükellef Sayıları Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılması (2007 Yılı)	91
Tablo 6.5	Gelir İdarelerinde Personelin Fonksiyonlara Göre Dağılımı (2007 Yılı)	92
Tablo 6.6	Yıllar İtibari ile Gelir İdarelerinin Personel ve Bilgi Teknolojileri Maliyetlerinin Toplam Yönetim Maliyeti İçindeki Payları	95
Tablo 6.7	2003-2007 Döneminde Türk Gelir İdaresinin Personel ve Bilgi Teknolojisi Maliyetlerinin Toplam Yönetim Maliyeti İçindeki Payı	97
Tablo 6.8	Net Toplam Gelirin Toplam Yönetim Maliyetleriyle Karşılaştırılması	98
Tablo 6.9	2003 ve 2004 Yıllarında Gelir İdarelerinin Denetim Faaliyetleri Sonuçları	100
Tablo 6.10	Gelir İdarelerinin Yapılarının Özerklik Yönünden Karşılaştırılması	101
Tablo 6.11	Türkiye ve Diğer Ülkelerde YMM' lerin Sorumluluğuyla İlgili Uygulamaların Karşılaştırılması	105

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

Şekil 1.1	Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller	17
Şekil 1.2	Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçinde Örgütlenmesi ile İlgili Modeller	18
Şekil 1.3	Gelir İdaresi Örgütlenme Modellerinin Kamu Yönetim Yapısı İçindeki Yeri	19
Şekil 3.1	Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı	44
Şekil 3.2.	Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı	46

**GRAFİKLER LİSTESİ**

Grafik 3.1 Denetim Birimlerinin 2004 Yılındaki Denetim Sayısının Toplam Denetim İçindeki Payı	56
Grafik 3.2 Denetim Birimlerinin 2004 Yılında İnceledikleri Matrahın Toplam Matrah İçindeki Payı	56
Grafik 3.3 Denetim Birimlerinin 2008 Yılındaki Denetim Sayısının Toplam Denetim İçindeki Payı	58
Grafik 3.4 Denetim Birimlerinin 2008 Yılında İnceledikleri Matrahın Toplam Matrah İçindeki Payı	58



**KISALTMALAR LİSTESİ**

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurumu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
Ibid	Buradaki adı geçen eser
IMF	Uluslararası Para Fonu
IRS	ABD İç Gelir İdaresi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurumu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

## ÖZET

Bu tezde önce vergi yönetimi kavramı, Türkiye’de ve Dünyada gelir idarelerinin kamu kesimi içinde örgütlenmesi, iç organizasyon yapıları ve işlevleri açıklanmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğinin faaliyetleri, bu mesleğin düzenleniş biçimleri ve Türkiye’de meslek mensuplarının görevleri incelenmiştir. En son olarak Türk Gelir İdaresinin vergi toplama sürecindeki etkinliği diğer ülkelerle karşılaştırılmış, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinin ve sorumluluklarının değerlendirilmesi yapılmıştır.

**THE STRUCTURING, EFFICIENCY OF REVENUE ADMINISTRATIONS IN  
TURKEY AND THE WORLD AND RESPONSIBILITIES AND ACTIVITIES OF  
ACCOUNTING PROFESSION.**

**ABSTRACT**

In this thesis, firstly the concept of tax administration, organisation of revenue administration in the public sector in Turkey and the World, their internal organisational structures and functions have been explained. Later, the activities of accounting profession, arrangement forms and functions of this profession in Turkey have been analysed. Finally, the Turkish Revenue Administration's efficiency in the tax collection process has been compared with the other countries, the activities and responsibilities of accounting profession have been evaluated.

## GİRİŞ

Türkiye’de vergi kayıplarının önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması için yıllarca vergi sisteminde birçok reformlar yapılmış, ancak gelir idaresinin yapısı ve işleyişi göz ardı edilmiştir. Vergilendirme süreci içinde vergi sisteminin etkin ve verimli bir şekilde işleyişini sağlayacak olan “vergi yönetimi” ve vergi yönetimi ile mükellefler arasında önemli rolü olan muhasebe meslek mensupları son yıllarda önemsenmeye başlanmıştır.

Devletlerin artan kamu harcamalarının finansmanını sağlamada vergi yönetimi önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler bu önemin artmasına yol açmıştır. Vergi mevzuatı ne kadar mükemmel bir şekilde düzenlenmiş olursa olsun, etkin ve adil bir uygulama olmadıkça istenilen sonuçların alınması ve mükellef memnuniyetinin sağlanması mümkün görülmemektedir.

Vergi denetimi, kayıt dışı ekonomiyi kavramakta yetersiz kalmaktadır. Vergi güvenlik mekanizmalarının sistemde etkinliğini kaybetmesi ve teknolojik altyapının istenilen düzeye ulaşamaması, kayıt dışı ekonomiyi kavramadaki önemli engellerin başında gelmektedir.

Son yıllarda birçok ülkede vergi kayıplarının önlenmesi, vergi uyumunun sağlanması ve özellikle mükellef odaklı yaklaşımı geliştirmek için; vergi yönetimlerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar incelendiğinde; ülkelerin siyasi, kültürel, coğrafi ve ekonomik durumlarına göre uygulamalara gidilebildiği görülmektedir.

IMF ile Türkiye arasında özellikle son dönemde yapılan *stand-by* anlaşmalarında ve “gözden gecirme”lerde, vergi yönetiminin yeniden yapılandırılması konusunun önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. IMF, yapılanma konusunda özerklik modelini önermekte; Avrupa Birliği, vergi yönetiminin yapılanması konusunda bir model önermemekle birlikte, vergi yönetiminin temel fonksiyonlarını belirterek vergi yönetiminden beklenen amaçları vurgulamakta, özellikle kayıtdışı ekonomi ile mücadele edilebilmesi için güçlü ve modern bir vergi yönetiminin kurulması gerektiğini belirtmektedir.

Bu çerçevede, vergi yönetimini yeniden yapılandırma çalışmalarına başlanmış ve 2005 yılında Maliye Bakanlığı içinde bir birim olan Gelirler Genel Müdürlüğü yerine “yarı özerk” bir yapıya sahip olan “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Ancak vergi yönetiminin ve

denetim örgütünün vergi kayıplarını önlemede yeterli ve etkin olamadığı, kayıt dışı ekonomiyi kavrayamadığı eleştirileri çerçevesinde, vergi yönetiminin yarı özerklik boyutu tartışılmaya başlanmıştır.

1994 yılında, vergi yönetiminin inceleme işlevinin sınırlı bir kısmı yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna bırakılmıştır. Diğer taraftan 1997 yılında tüm muhasebe meslek mensuplarına beyanname imza yetkisi verilerek, mükelleflerin beyannamelerinin “ön denetim” e tabi tutulmasına olanak sağlanmıştır.

Bu gelişim çerçevesinde, vergi yönetiminin vergilendirme ve denetim işlevine önemli katkısı olan muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki faaliyetlerinden dolayı sorumlulukları tartışılmaya başlanmıştır.

Tezin birinci bölümünde; vergi yönetiminin amacı ve işlevleri ile vergi yönetiminin örgütlenme ve organizasyon modelleri ele alınacaktır. İkinci bölümde; Türkiye’deki yeniden yapılandırma çalışmalarının değerlendirilebilmesi için, çeşitli ülkelerin gelir idarelerinin yapıları ve bu ülkelerdeki vergi inceleme süreci incelenecektir. Üçüncü bölümde; Türkiye’deki gelir idaresi, kuruluşundan başlanarak tarihsel bir çerçeve içinde ele alınacak ve yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın insan kaynakları, bilgi teknolojileri, denetim örgütü ve denetim faaliyetleri incelenecektir. Dördüncü bölümde; Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının uygulamalarına ışık tutmak için muhasebe mesleğinin çeşitli ülkelerdeki düzenleniş biçimleri ele alınacaktır. Beşinci bölümde, Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının gelir idaresine yardımcı faaliyetleri ile bu faaliyetlerden doğan sorumluluklar incelenecektir.

Altıncı bölümde, Türkiye’deki gelir idaresinin diğer ülke gelir idareleri ile karşılaştırılarak, gelir idaresi örgütünün yönetim modeli ile gelir idaresinin etkinliği arasındaki ilişki sorgulanmaya çalışılacaktır. Ayrıca güçlü ve etkin bir gelir idaresinin nasıl olması gerektiğini açıklamak için gelir idaresinin faaliyetleri incelenecektir. Diğer taraftan muhasebe meslek mensuplarının, gelir idaresine yardımcı faaliyetlerinden dolayı sorumlulukları, diğer ülke uygulamaları karşılaştırılarak değerlendirilecektir.

# 1. VERGİ YÖNETİMİ KAVRAMI, AMAÇLARI, İŞLEVLERİ VE ÖRGÜTLENME MODELLERİ

## 1.1. Vergi Yönetimi Kavram

Yönetim kavramı değişik anlamlara sahiptir. Yönetim; örgüt, yönetsel etkinlikler ve yönetme anlamlarında kullanılmaktadır<sup>1</sup>.

Yönetim genel anlamda belli bir amacın gerçekleştirilmesi için bireylerin işbirliği yapmalarıdır. Yönetim, örgütlenmenin yanında örgütün işlerliğini sağlayacak her türlü yönetsel etkinlikleri, başka bir anlatımla kaynakların bir araya getirilmesini, eşgüdüm sağlanmasını, izlenecek yöntemleri ve denetimi içine almaktadır. Yönetim kavramı özel sektör ve kamu sektörü için de geçerlidir. Ülkemizde, Kara Avrupasında olduğu gibi kamu yönetimine kısaca “yönetim” ya da “idare” denilmektedir. Anglo-Amerikan ülkelerinde, kamu kesimindeki yönetim için, “kamu yönetimi” ifadesi kullanılmaktadır<sup>2</sup>.

“Vergi yönetimi” en geniş anlamda vergilemenin uygulanması olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu tanım vergi yönetimini bir süreç olarak tanımlamakta olup, içinde vergi örgütü bulunmamaktadır.

Türk Vergi Mevzuatında vergi yönetimi kavramı yer almamaktadır. Bunun yerine V.U.K.’da “Vergi Dairesi” ifadesi kullanılmış ve tanımı şöyle yapılmıştır: “Vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden bir dairedir”<sup>3</sup>.

Vergi yönetimi; vergi konusunun seçilmesinden vergi uygulama sürecine kadar olan süreci kapsamaktadır. İyi bir vergi yönetimi, vergi konusunun seçimindeki etkinlikten başlayarak, verginin tarhı ya da salınması için gerekli uygun vergi matrahı ve tarh usullerinin seçimini, vergi matrahı ile vergi oranları arasında belli amaçlarla optimum bir ilişki kurulmasını, uygulamada vergi adaletini gerçekleştirmeyi ve vergi yönetiminde iktisaden etkin olmayı gerektirmektedir<sup>4</sup>.

Vergi yönetimi ile ilgili tanımlamalara göre; vergi yönetimi, vergileme sürecini ve vergi örgütünü kapsamaktadır. Vergi yönetimi; dar anlamda vergi hizmetlerini yürüten örgüt, geniş

1 Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.1

2 Ibid.

3 Vergi Usul Kanunu 4.’ncü madde

4 Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, 2007, s.113

anlamda ise vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanması için tüm faaliyet ve kuralları kapsamaktadır<sup>5</sup>.

## **1.2. Vergi Yönetiminin Klasik Amaçları**

Vergi yönetiminin başlıca klasik amaçları; optimal vergi gelirin sağlanması, yükümlülüğün tam ve doğru saptanması ve vergilemede adaletin sağlanmasıdır.

### **1.2.1. Optimal Vergi Gelirinin Sağlanması**

Vergi yönetimi, vergi sisteminin işlevleri ile uyum içerisinde olmalıdır. Bir vergi sisteminin temel işlevi, kamu harcamalarının finansmanını sağlamaktır. Vergi yönetiminin temel amacı vergi gelirlerinin artırılması ve kamu harcamalarını karşılayacak optimal vergi gelirin sağlanmasıdır.

### **1.2.2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Saptanması**

Vergi yönetiminin diğer bir amacı yükümlülüğün tam ve doğru saptanmasıdır. Verginin doğru hesaplanmasını sağlamak ve ilerideki uyuşmazlıkları önceden engellemek için yükümlülüğün tam ve doğru saptanması gerekmektedir. Yükümlünün saptanması, vergi sürecinin başlangıç aşamasını oluşturmaktadır.

### **1.2.3. Vergilemede Adaletin Sağlanması**

Vergide adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi amaç alınır, vergi yönetiminin bu amaç doğrultusunda örgütlenmesi ve faaliyette bulunması gerekir. Bunun için vergi yükümlülüğü şartlarını taşıyan herkese, vergi kanunları tam olarak uygulanması gerekmektedir<sup>6</sup>.

Vergi adaleti, vergilemede genellik ve eşitlik ilkesinin uygulanmasıyla gerçekleşebilmektedir. Genellik ilkesi, bir ülkede bütün vatandaş ve yabancıların vergi

---

5 M. Burhan Erdem, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 233/154, Eskişehir, 1981, s.10

6 Ibid., s.13

vermeleri, eşitlik ilkesi ise mükelleflerin kendi ödeme güçlerine göre toplam vergi yüküne katılmaları olarak tanımlanmaktadır<sup>7</sup>.

### **1.3. Vergi Yönetiminin Modern Amaçları**

Vergi yönetimindeki etkinlik ve yeniden yapılanma arayışları çerçevesinde, vergi idaresinin modern amaçları ön plana çıkmıştır. Bu amaçlar aşağıda açıklanmıştır:

#### **1.3.1. Mükelleflere Kaliteli Hizmetin Sunulması**

Vergi yönetimi mükelleflere vergileme hizmetini sunarken adil, tarafsız ve profesyonelce davranmalı; mükelleflerin özel durumunu ve ihtiyaçlarını dikkate alarak yardımcı olmalı ve mükelleflere vergileme ile ilgili her türlü bilgi ve destek sağlamalıdır<sup>8</sup>.

#### **1.3.2. Mükelleflerin Vergi Kanunlarına Gönüllü Uyumunun Sağlanması**

Günümüzde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması vergi yönetimlerinin başlıca amacını oluşturmaktadır. Çünkü vergi yönetimine karşı haklarını bilen ve vergi yönetiminde adil ve etkin muamele gören mükellefler uyum konusunda daha isteklidirler. Vergi yönetimleri iyi yetişmiş personeli ile mükelleflere en iyi hizmeti sunmalarının yanı sıra açık, basit ve anlaşılır prosedür uygulayarak vergiye uyum sağlamayı kolaylaştırırlar<sup>9</sup>.

#### **1.3.3. Toplumla İşbirliğinin Geliştirilmesi**

Toplumun vergi idaresi işlemlerine güven duyması için, vergi idaresinin toplumla olan işbirliğinin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla vergi idaresi mükelleflerin hakları ve yükümlülükleri hakkında bilgi vermeli ve kişilerin özel durumlarına saygı göstermelidir. Ayrıca yardım talebinde bulunan mükelleflere kesin, güvenilir, uygun ve tutarlı tavsiyeler sunmalı; kanunlar ve düzenlemeleri topluma anlatmalıdır<sup>10</sup>.

7 Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1994.

8 Adnan Gerçek, **Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin, Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır**”, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara, 2002, s.12

9 Ibid., s.12

10 Ibid., s.12



### 1.3.4. Yeni Teknolojilerin Kullanılması

Vergi yönetiminin hizmetlerinin etkinliğini artırmak için uygun teknolojiye yatırım yapılması ve bunun doğru zamanda ve doğru bir şekilde kullanılması çok önemlidir. Bu nedenle vergi yönetimleri yeni teknolojilerin kullanılmasına ve geliştirilmesine büyük önem vermelidir. Bu teknolojilerin kullanılması sayesinde bir taraftan mükelleflere vergileme hizmeti daha hızlı, kolay ve etkin bir şekilde sunulmakta; diğer taraftan diğer kuruluşlarla elektronik veri alış verişinde bulunularak mükellefler hakkında daha fazla bilgi elde edilmekte ve vergi denetimleri daha objektif yapılabilmektedir<sup>11</sup>.

### 1.4. Vergi Yönetiminin İşlevleri

Vergi yönetiminin klasik işlevleri iki grupta incelenebilir; birincisi vergilendirme işlevi, diğeri vergi denetim işlevidir. Bu işlevler vergilendirme ve mükellef hizmetleri işlevleri ile vergi denetim hizmetleri başlığı altında açıklanacaktır.

#### 1.4.1. Vergilendirme ve Mükellef Hizmetleri

Vergilendirme işleminde; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcu çeşitli aşamalardan geçerek miktarı belirli somut vergi borcuna dönüşmektedir. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi borcunun sona ermesine kadar geçmesi gereken dört aşama bulunmaktadır. Bu aşamalar; tarh, tebliğ, tahakkuk ve Tahsil aşamalarıdır<sup>12</sup>.

Tarh işlevi, vergi borcunun hesaplanması işlemi olup, vergiyi doğuran olayla başlayan ve vergi borcunun vergi dairesi tarafından hesaplanması işlemidir<sup>13</sup>. VUK'da vergiyi doğuran olayın, vergi alacağının vergi kanunlarında verginin bağlandığı olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı belirtilmiştir<sup>14</sup>. Tarh kelimesinin sözlük anlamı hesaplamadır. Vergileme işleminde tarh, vergi alacağının kişi veya kuruluşlara karşı doğması için, yönetimce verginin yasadaki şekilde hesaplanması işlemi olarak ifade edilmektedir<sup>15</sup>.

11 Ibid., s.12

12 Şükrü Kızılot ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.131

13 Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s.s.71-72

14 Kızılot ve diğerleri, op.cit., s.132

15 Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt II)**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1986, s.s.20-21

V.U.K.'un 20. maddesine göre; “Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir.<sup>16</sup>”

Tebliğ ile tarh olarak ifade edilen ve mükellef aleyhine tek taraflı olarak bir borç doğuran işlem tamamlanmış olmaktadır<sup>17</sup>. V.U.K.'un 21.maddesine göre; “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”<sup>18</sup> Ayrıca V.U.K.'un 93. maddesine göre; “Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir.<sup>19</sup>” ifadeleri ile tebliğ ve tebliğ usulleri kanunda açıkça belirtilmektedir.

V.U.K.'un 22. maddesine göre; “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” Bu tanımın yetersiz olduğu belirtilmekte olup, tahakkukta en önemli sorunun mükellefe verginin tebliği ile birlikte hemen tahakkuk edip etmeyeceği konusudur. Vergilendirme işleminde mükellefin vergiyi tebellüğ ettiği tarihten itibaren belirli bir süre geçtikten sonra tahakkuk etmektedir. Bu süre mükellefe verginin hesaplanmasını denetim ve itirazı var ise bu itirazını yapabilmesi için tanınmaktadır. Mükellef söz konusu süre içerisinde dava açmamış ise sürenin sonunda vergi tahakkuk etmektedir<sup>20</sup>.

V.U.K.'un 23. maddesine göre; “Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir” şeklinde dar bir tanım yapılmıştır. Her türlü vergi ödemesinin tahsil olmadığını, tahsil olabilmesi için yasada yer alan koşullara göre ödeme işleminin yerine getirilmesi gerektiği kastedilmektedir.<sup>21</sup>

Maliye Bakanlığı; 6183 sayılı Kanunun kendisine verdiği yetki çerçevesinde, 29.06.2008 tarihinde yayımladığı tebliğ<sup>22</sup> ile bazı vergilerin ödeme şeklini yeniden belirlemiştir. Tebliğde yapılan düzenlemeyle; bazı vergilerin tebliğde belirtilen tarihten itibaren vergi dairesi

16 Vergi Usul Kanunu 20. madde

17 Herekman, loc.cit.

18 Vergi Usul Kanunu 21. madde

19 Vergi Usul Kanunu 93. madde

20 Herekman, loc.cit.

21 Herekman, loc.cit.

22 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu Seri: A Sıra No: 2 Tahsilât Genel Tebliği

veznelerine nakden veya çekle ödenmesi yerine, tahsilata yetkili kılınan bankalara ödenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

#### 1.4.2. Vergi Denetim Hizmetleri

Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe potansiyelleri ya da kasıtlı olarak vergi kaçırma eğilimleri ve vergi idaresinin en yüksek verimlilikle çalışması gerekliliği, denetim ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır<sup>23</sup>.

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergi mükelleflerinin ve işlemlerinin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sistemindeki ilke ve kurallara uygunluğunu belirlemeye yönelik vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır. Denetim işlevi ayrıca vergi yasaları çerçevesinde mükelleflerin ve vergi idaresinin potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi ve uygulamada ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahip bulunmaktadır<sup>24</sup>.

Vergi denetimi geniş anlamıyla, vergi yükümlülerinin beyanların doğruluğunu ölçmek amacıyla, vergi yükümlülerinin yasal defterlerindeki kayıtlar ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgeler üzerinde denetim teknikleri uygulanarak yürütülen bir süreç olarak tanımlanmaktadır<sup>25</sup>.

Vergi gelirlerini artırmak ve vergi kanunları ile muhasebe usulleri çerçevesinde vergi mükellefinin beyanlarının doğruluğunu sağlamak amacıyla beyan tetkiki, yaygın ve yoğun denetim ve vergi incelemesi yapılmaktadır.

**a) Yükümlülük ve Beyanname Tetkiki:** Ekonomik faaliyette bulunanların vergi mükellefi olup olmadıklarını saptamak ve vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara uyup uymadığını belirlemek için yoklama veya vergi beyannameleri incelemesi yapılmaktadır.

23 Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Temel Eğitim Staj Merkezi Yayınları, Ankara, 2001, s.110.

24 Ibid.

25 Masum Türker, **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri**, Türmob Yayınları-249, İstanbul, 2004, s.s.25-26

**Yoklama:** Vergi yükümlülerinin ekonomik faaliyetlerinin; vergi usul ve esaslara uygunluğunu ölçmek için vergi dairesinin bu yetkiye sahip elemanları, maddi olayları, kayıt ve belgeleri araştırmaktadır<sup>26</sup>. V.U.K.'nın 128. maddesine göre yoklamaya yetkili olanlar<sup>27</sup>: Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar, Gelir uzmanları (5345 sayılı Kanununun 34/4 maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 16.05.2005)

**Beyanname Revizyonu:** Beyanname Revizyonu ise aylık ve yıllık verilen beyanların vergi inceleme yetkisi olmayan vergi idaresi elemanları tarafından vergi usul ve esaslara göre doğruluğunu araştırmak ve varsa hataların düzeltilmesidir. Bu yönü ile beyanname revizyonu, vergi beyannamelerinin ve eklerinin mevzuata uygunluk denetimidir<sup>28</sup>.

**b) Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi:** Vergileme tekniğimizde mükellefin beyanına dayanan usul yaygın olduğundan potansiyel gelirlerin tümünün vergilenebilmesi vergi denetimi ile gerçekleştirilebilmektedir.

Yaygın ve etkin vergi denetiminde; vergi kaçaklarına sebep olan vergi delillerinin ortadan kaldırılmadan vergi idaresinin ve vergi inceleme elemanlarının bilgilendirilmesinin sağlanabilmesi gerekmektedir. Bu durumda ancak denetimlerle önce vergiyi doğuran olayların maddi olguları ile muhasebe kayıtları arasındaki bağlantı belirlenerek vergi kayıplarına neden olan suçların oluşumu zamanında engellenmesi mümkün olabilmektedir<sup>29</sup>.

**c) Vergi İncelemesi:** Vergi incelemesi; vergi mükellefinin ödediği ve ödeyeceği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter<sup>30</sup> çalışmaları sonucu tespit edilen bilgilerin doğruluğunu belirlemek ve verginin ödenmesini sağlamaktadır<sup>31</sup>.

V.U.K.'un 134. maddesine göre; “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili

---

26 Ibid., s.28

27 Vergi Usul Kanunu 128. madde

28 Türker, loc.cit.

29 Türker, op.cit., s.30

30 Muhasebe dışı envanter: İşletmenin aktife kayıtlı iktisadi kıymetlerin sayılması, ölçülmesi ve değerlendirilmesi işleminin yapılması sürecidir. Fiili envanter olarak da adlandırılır.

31 Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, TOBB, Ankara, 2002, s.s.90-91

envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir<sup>32</sup>.”

Yukarıda kanun maddesinde belirtildiği gibi; ödenmesi gereken verginin doğruluğunun belirlenebilmesi için vergi idaresi, mükellefin beyanlarını, defter ve kayıtlarını inceleyebilmektedir. Çoğunlukla, yıl sonlarında fiili envanter çalışması yaparak işletmeye kayıtlı iktisadi kıymetlerin, özellikle de stokların sayımını ve ölçümünü yapabilmektedir.

Vergilendirme işlemleri teknolojik gelişmeyle birlikte hızlı bir değişim yaşamaktadır. Çoğu ülkede elektronik ortamdaki işlemler ve internet kullanımı yaygınlaşarak cep telefonlarına kadar girmiştir. Vergi yönetimleri elektronik ortam ve internet üzerinden işlemleri hızla kullanmaya başlamıştır. Elektronik ortamda vergilendirme işlemlerinin yapılması; çoğu ülkede uygulanmakta olup, beyannamelerin elektronik ortamda işleme girmesi, hem vergi yönetimine hem de mükelleflere büyük fayda sağlamaktadır. Vergi yönetimi elektronik ortamda beyanname kabul ederek idari maliyetleri en aza indirmektedir.

Bazı OECD ülkelerindeki bazı gelir idareleri; temel vergileme hizmetleri ve inceleme işlevleri ile birlikte gümrük vergisi ve sosyal güvenlik primlerini de topladığı görülmektedir. Bazı ülkelerde de gelir idareleri; sosyal yardım ödemeleri, çocuk yardımı ve öğrenci kredileri ödemeleri gibi vergi dışı işlevleri yürütmektedirler.

### **1.5. Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçinde Örgütlenme Yapısı**

Çeşitli ülkelerde gelir idarelerinin kamu kesimi içinde örgütlenmesi (merkezi devletle ilişkisi, özerklik durumu ve vb.) gözden geçirildiği zaman farklılıklar olduğu gözlenmektedir. Gelir idaresinin örgüt yapısı; kimi ülkelerde Maliye Bakanlığı içinde bir birim, kimi ülkelerde ise merkezi devletin kurallarından bağımsız bir kurum olarak oluşmaktadır.

Genellikle ülkelerin politik, kültürel ve idari farklılıklara göre gelir idarelerinin kamu kesimi içinde farklı bir şekilde örgütlendiği görülmektedir. Son yirmi beş yıl içinde ülkelerin büyük bölümünde gelir idarelerinin kamu kesimi yapısı içinde özerklik yönünde bir yapılanmaya gidildiği görülmektedir.

---

32 Vergi Usul Kanunu 134. madde

Bu bölümde gelir idarelerinin örgütlenme yapısındaki değişim ile bu yapılanmayla ilgili ilkeler ve modeller açıklanacaktır.

### 1.5.1. Gelir İdarelerinin Örgütlenme Yapısındaki Değişim

“1980’li yılların başından itibaren dünyada çok yönlü bir dönüşüm yaşanmaktadır. Bu dönüşüm sürecinde bireyle devlet arasındaki ilişki biçimi de değişmiş; yönetim (government) kavramı yerine “yönetişim” (governance) kavramı kullanılmaya başlanılmıştır. Bütün bu dönüşüm çabaları “yeni dünya düzeni” kavramı ile ifade edilmektedir”<sup>33</sup>.

Yeni dünya düzeni, yapısal uyum ve piyasa reformlarını gündeme getirmiş; bütün dünyada devletin iktisadi yaşamdaki rolünü azaltma ve özelleştirme çabalarını başlatmıştır. Ancak bütün bu gelişmeler kamu sektörünün önemini azaltmamış; bu sektördeki reform ihtiyacını ön plana çıkarmıştır. Çünkü yeniden yapılanma belli politikaların uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu politikaların uygulanabilmesi için yalnız özel sektörün değil, kamu kuruluşlarının da işleyiş mekanizmalarının değişmesi, daha verimli, etkin ve tutumlu çalışması gerekmektedir. Bu gelişmelere paralel olarak, dünyada devletin rolü ve işlevi köklü bir şekilde irdelenmiş, kamu yönetimi reformu bir çok ülkenin gündemine girmiştir. Son yirmi yıldır bir çok OECD ülkesinde kamu yönetimi reform çalışmaları yapılmaktadır. Politik, kültürel ve idari farklılıklara bağlı olarak ülkeler farklı yönetim biçimlerine geçişi hedeflemişlerdir.<sup>34</sup>

Dünyadaki bu gelişmeler aynı zamanda gelir idarelerinin kamu kesimi içindeki yapılanmasını da etkilemiştir. Eskiden bu idareler; merkezi devlet içinde Maliye Bakanlığı’na bağlı bir birim halinde örgütlenmişken, gittikçe daha özerk bir yapıya kavuşmaya başlamışlardır.

### 1.5.2. Gelir İdarelerinin Örgütlenme Yapısı ile İlgili İlkeler

Bir örgütün amaçlarına ulaşabilmesi için uygun bir örgüt yapısına sahip olması gerekmektedir. Genel yönetim teorisinde farklı örgütlenme modelleri önerilmekle birlikte, her durum için geçerli bir örgütlenme yapısı söz konusu olmamaktadır. Örgüt yapıları, ülkenin içinde bulunduğu sosyo-ekonomik yapı, politik sistem gibi dış faktörleri ile örgütün amaçları

33 Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması ÖİK raporu**, 2000, s.20, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>, 15/02/2010

34 Ibid., s.s.12-13

ve faaliyet alanına göre belirlenebilmektedir. Dolayısıyla, bir ülkedeki gelir idaresinin örgüt yapısı, o ülkedeki sosyal, ekonomik ve politik sistem (anayasa düzeni, devlet ve kamu yönetimi anlayışı) ve tarihsel geçmişi içinde şekillenerek anlamlı bir bütün oluşturmaktadır<sup>35</sup>.

### **1.5.2.1. Gelir İdaresinin Örgütsel Yapılanması ile İlgili Temel İlkeler**

Gelir idaresinin klasik amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla uzun yıllar fonksiyonel yapılanma esas alınmış ve buna göre temel ilkeler belirlenmiştir<sup>36</sup>. Gelir idaresinin yapılanması ile ilgili klasik ilkeler aşağıda belirtilmiştir<sup>37</sup>.

#### **1.5.2.1.1. Vergilerin Yönetiminde Sorumluluğun Dağılımı**

Bu temel ilkeye göre; her vergi türüne göre ayrı vergi idareleri kurulmakta veya tüm vergilerin yönetimini tek bir gelir idaresi yürütmektedir. Vergi türlerine göre örgütlenme oluşturulurken, gümrük vergileri ve yurt içi vergiler veya dolaylı ve dolaysız vergiler ayırımına göre idareler oluşturulmaktadır. Diğer taraftan gelir idaresi hizmetlerinin ve politikasının tek elde toplanması ve yürütülmesi, örgütsel etkinlik ve vergi mükellefleri ile ilişkilerde olumlu sonuçlar verdiği görülmektedir.

#### **1.5.2.1.2. Vergi Politikasıyla Vergi Yönetiminin Farklı Kurumlar Tarafından Yürütülmesi**

Vergi politikası belirlenen amaçlar doğrultusunda vergilerin düzenlemesini vergi yasaların çıkarılmasını ifade ederken vergi yönetimi daha çok vergilerin uygulanmasını ifade eder. Bu nedenle kuramsal olarak bu iki işlevin birbirinden ayrı yönetilmesi ve yürütülmesi gerekmektedir. Bazı ülkelerde bu işlevler ayrı yönetimler tarafından yürütülürken, bazı ülkelerde her iki işlev tek bir örgütün sorumluluğunda bulunmaktadır. Vergi politikasının düzenlenmesi işlevi ile vergi yönetimi işlevini yürüten idareler arasında sıkı bir eşgüdüm gerekli olmaktadır.

---

35 **Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, 2003, s.9

36 Gerçek, op.cit., s.10

37 Erdem, op.cit., s.56

### **1.5.2.1.3. Gelir İdaresinin Ayrı Bir İdare Olarak Örgütlenmesi**

Gelir idaresinin görev ve sorumluluğunun artması, gelirler yönetiminin ayrı bir idare olarak yapılanmasını gerektirmektedir. Gelir idaresi uzmanlık gerektiren bir alandır. Bu itibarla diğer mali işlevlerle yürütülmemelidir. Gelir İdaresinde denetim işlevi her zaman öncelik taşımaktadır. Tarhiyat, inceleme ve tahsilat işlevleri gerçekte denetime dayalı işlevlerdir. Gelir idaresinin denetim dışındaki hizmetleri, daha çok muhasebe işlemleri ile ilgili bulunmaktadır. Dolayısıyla gelir idaresinin ayrı bir örgüt olarak kurulması gerekmektedir. Ayrıca gelir idaresi her türlü siyasi etki ve baskılardan uzak kalması için aynı zamanda bağımsız bir örgüt olarak yapılanması uygun olacaktır.

### **1.5.2.1.4. Gelir İdaresinin Örgütlenmesinde Merkezden ve Yerinden Yönetim**

Gelişmiş ülkelerde genellikle kabul gören ilke yönetim işlevinin merkezi düzeyde, faaliyetlerin ise yerinden yönetim ilkesine göre yürütülmesidir. Merkezden yönetimin ve yerinden yönetimin kendine özgü koşulları bulunmaktadır. Gelişmiş ülkelerin gelir idaresinin merkezleşmeye gittiği görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin gelir idaresi için yerinden yönetim tavsiye edilmektedir. Mükellefle doğrudan ilişkide bulunan vergi daireleri; il veya bölge düzeyinde kurularak, vergi tarhiyatı ve tahsilatında tam yetkili olması gerekmektedir. Gelir idaresinin yapılandırılmasında gerek merkezden, gerekse yerinden yönetimde aşırıya kaçılacağından yönetimin dengeli olmasına dikkat edilmelidir.

### **1.5.2.2. Gelir İdaresinin Örgütsel Yapılanmasındaki Modern İlkeler**

Toplumsal gelişmenin yarattığı yeni ihtiyaçlar, teknolojik gelişmeler ve bunlara bağlı olarak artaya çıkan yeni amaçlar sonucunda amaçlarında ön plana çıkan yeni eğilimler ile birlikte gelir idaresinin yapılandırılmasında modern ilkeler oluşturulmasına yol açmıştır. Bu ilkeler aşağıda açıklanmıştır<sup>38</sup>:

#### **1.5.2.2.1. Müşteri ve Hizmet Odaklı Yapılanma**

Eski yapılanmada yöneticiler; sadece vergi kanunlarının mükelleflere uygulanmasından sorumlu olurken, yeni yapılanmada yöneticiler mükelleflerin özel ihtiyaçlarını

---

38 Gerçek, **op.cit.**, s.12



karşılanmasından sorumlu olurlar. Yeni yapılanmada gelir idaresinin başarısı mükellef grubunun genel uyumu, müşteri memnuniyeti, çalışan memnuniyeti, sürekli iyileştirme ve verimlilik unsurları ile ölçülmektedir.

#### **1.5.2.2.2. Gelir İdaresi Uygulamalarını Yenileme**

Gelir idaresinde mükelleflerin eğitilmesine ve onlara hizmet sunulmasına önem vermeye başlanmıştır. Bu yapılandırmada; idari aşamada mükelleflerin hak ve çıkarlarını koruyacak bağımsız birimler oluşturularak vergi idaresi-mükellef arasındaki uyuşmazlıkların hızlı ve etkin bir şekilde çözümlenmesi amaçlanmıştır.

#### **1.5.2.2.3. Gelir İdaresinin Sorumluluğunun Açık Olarak Belirlenmesi**

Mükelleflerin gerçek ihtiyaçlarının ve sorunlarının öğrenilerek en etkin şekilde çözümlenebilmesi için; gelir idaresinin sürekli öğrenen organizasyon ve çalışma takımları şeklinde yapılmasına özen gösterilmiştir.

### **1.5.3. Gelir İdarelerinin Organizasyon Yapısı ve Kamu Kesimindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller**

Kamu yönetim alanındaki reform ve değişim süreci, gelir idaresini de etkilemiştir. Özellikle OECD ülkelerinin gelir idareleri incelendiğinde, farklı organizasyon ve yönetim yapılarının olduğu görülmektedir.

Ülkelerin siyasi ve genel idari yapısına göre, gelir idaresi faaliyetleri “Vergi İdaresi, Gelir İdaresi, Komisyon, Müdürlük, Genel müdürlük, Kurul ” gibi farklı isimler altında örgütlenmektedir.

#### **1.5.3.1. Gelir İdarelerinin Organizasyon Yapısı**

Gelir İdaresinin yeniden yapılandırma çalışmaları sonucunda, çeşitli ülkelerde yapılanma öncesi döneminde; vergi yönetiminin özerklik derecesinin ne olacağı, örgüt yapısının fonksiyonlara veya mükellef gruplarına ya da bunların birleştirilmiş şekline göre mi

yapılandırılacağı sorularına çözümler arandığı görülmektedir. Gelir idaresinin organizasyon yapısıyla ilgili modeller aşağıda belirtilmiştir<sup>39</sup> :

**Vergi Türü Modeli:** Bu modelde, yapıdan kaynaklanan nedenlerle fonksiyonlar mükerrer şekilde oluşmakta, bu da verimsizliğe neden olduğu belirtilmektedir. Ayrıca gelir idaresi gereksiz olarak parçalanmaktadır. OECD ülkelerinde vergi türü odaklı idari yapıdaki ortaya çıkan bu sıkıntılar nedeniyle, farklı modeller denenmeye çalışılmış ve yeni modeller ortaya konulmuştur.

**Fonksiyonel Model:** Bu modelde gelir idaresi çalışanları ilke olarak fonksiyonel gruplar şeklinde organize olmaktadır. (denetim, muhasebe, tahakkuk vb.) Bu organizasyon modeli iş süreçlerinde yüksek standardizasyon getirmekte, tek bir mükellef kayıt sistemi oluşturulmakta, vergi sorgulamalarına tek bir noktadan ulaşabilme imkanı sağlanmakta, ortak vergi ödemesi ve muhasebe sistemi kurulmakta, bilgi işleme kolaylaştırılmakta, mükellefler standardize edilmekte ve etkinlik arttırılmaktadır.

**Mükellef Odaklı Model:** Birçok gelişmiş ülkede gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında en son eğilim mükellef odaklı model olarak ortaya çıkmıştır. Büyük, küçük, orta işletmeler ve ücretliler için oluşturulan yapılanmada; her bir mükellef grubunun farklı özelliklerinin ve vergiye uyum davranışlarının olması nedeniyle, gelir idaresi açısından farklı riskler taşınmaktadır. Bu modelde; mükelleflerin gönüllü uyumunu teşvik edecek mükellef haklarının açıklanması, mükellef hizmetlerinin artırılması eğitim hizmetlerinin verilmesinin sağlanması ve daha fazla denetim hedeflerini içeren stratejilerin oluşturulmasına çalışılmaktadır.

Son yıllarda literatürde optimal vergi sistemi üzerinde yapılan tartışmalar, idari maliyetler ve mükellef uyum maliyetleri üzerinde daha fazla yoğunlaşmış olduğunu göstermektedir. Özellikle mükellef uyum maliyetlerinin azaltılması ve vergileme hizmetinin sağlıklı yürütülmesi için merkezde alınan kararların bütün teşkilat tarafından süratle uygulanması gerekmektedir. Bunun için gelir idaresinin entegre bir organizasyon şeklinde işlemesi ve hiyerarşi zincirinin kesintisiz kurulması zorunlu bulunmaktadır. Bu açıdan gelir idaresinin yapılandırılmasında üç farklı model karşımıza çıkmaktadır. Bunlar;<sup>40</sup>

**Merkezi Gelir İdaresi Modeli:** Bu modelde idarenin tüm çalışanları merkezi hükümet tarafından istihdam edilmekte, merkezi otoriteye bağlı olmayan yönetsel birimler Merkezi

39 Kemalettin Tezcan, Adnan Gerçek ve M.Ali Sarılı, **OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi**, 21.Türkiye Maliye Sempozyumu(Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler), 2006, s.s.42-44

40 **Ibid.**, s.s.45-46

idarenin bir parçası olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu modelin bazı sorunlarla karşı karşıya kaldığı görülmektedir. Merkezi gelir idaresi, kıt mali kaynakların alt bölgelere dağıtımında problemler yaşamakta ve bilgiyi paylaşmada isteksiz davranmaktadır. Buna rağmen bu modelin sakıncalarından çok faydaları bulunmaktadır. Çünkü bu model; mükelleflerle ve kendi çalışanlarıyla ilişkilerini geliştiren, yasal zorunlulukları ve yönetsel özellikleri dikkate alan, değişimlere uyum sağlayabilen ve değişimi yönetebilen bir yaklaşımı benimsemiştir.

**Ademi Merkezi Gelir İdaresi:** Uygulamada en çok rastlanılan modeldir. Tamamen ademi merkezi olarak faaliyet gösteren mevcut tek ülke Almanya olarak bilinmektedir. Merkezi hükümet politika formülasyonu ve finansman sorumlu iken, hükümetin daha alt kademeleri politikaların yönetilmesi ve uygulanmasından sorumludurlar. Ademi merkezi gelir idaresinin avantajları; yerel yönetimlerin bölgesel ihtiyaçlara daha iyi hizmet verebilmesi, bir bölgedeki başarılı uygulamalar ülkenin diğer bölgelerinde de örnek olarak uygulanabilir olmasıdır. Ancak bu modelde; idare, tahakkuk ve vergi toplama işini sürekli olarak yapmadığı sürece sadece vergi toplamak için personel istihdam etmesi maliyetli olmaktadır.

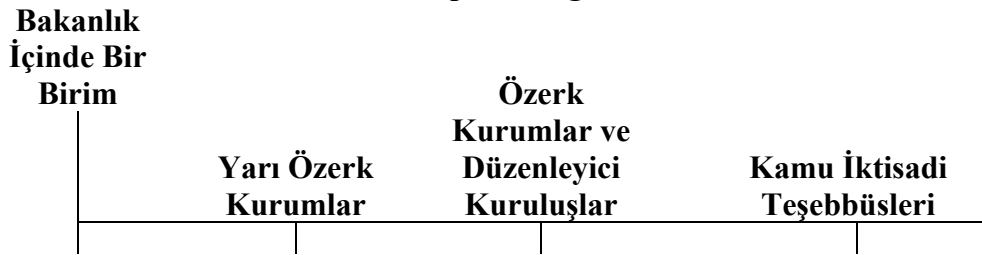
**Karma Gelir İdaresi Modeli:** Bazı ülkelerin gelir idareleri; merkezi, bağımsız ve ademi merkezi şeklinde örgütlenmektedir. Karma modelin benimsenmesinin ardında mantıksal gerekçeler bulunurken, bazen o ülkenin tarihsel deneyimlerinin etkisinin olduğu da görülmektedir.

Gelir idaresinin yapısının belirlenmesinde, birçok karmaşık faktör, kısıtlamalar, ekonomik ve politik yaklaşımlar rol oynamaktadır. Her ülkenin belirtilen modellerden birisini seçip uygulaması başarılı sonuçlar vermeyebilir. Dolayısıyla bu konuda esnek olunması önerilmektedir.

### 1.5.3.2. Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller

Son yirmi yıl içinde gelir idaresi ile ilgili olarak çeşitli yönetim modelleri kullanıldığı gözlenmektedir. Uygulanan modeller incelendiğinde gelir idareleri üzerinde merkezi devletin kontrolünün azaldığı görülmektedir. Aşağıdaki şekilde kamu kesiminde örgütlenme yapısı ile ilgili modeller gösterilmiştir.

### Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller



**Kaynak:** Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success, IMF Working Paper, 2006, s.12.

#### Şekil 1.1 Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller

Yukarıdaki Şekilde en solda yer alan modelde; bir idare, doğrudan merkezi idareye bağlı Bakanlık içinde bir birim olarak faaliyet göstermektedir. Bu modelin sağında yarı özerk tarzda yapılanan idareler yer almaktadır. Daha sağda merkezi devletin kurallarına bağımlı olmayan özerk bir yapıda örgütlenmiş düzenleyici kuruluşlar bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak Merkez Bankası verilebilir. Şeklin en sağında yarı kamu kurumu niteliği taşıyan ve özel sektör gibi yönetilen kamu iktisadi teşebbüsler gibi kurumlar yer almaktadır<sup>41</sup>.

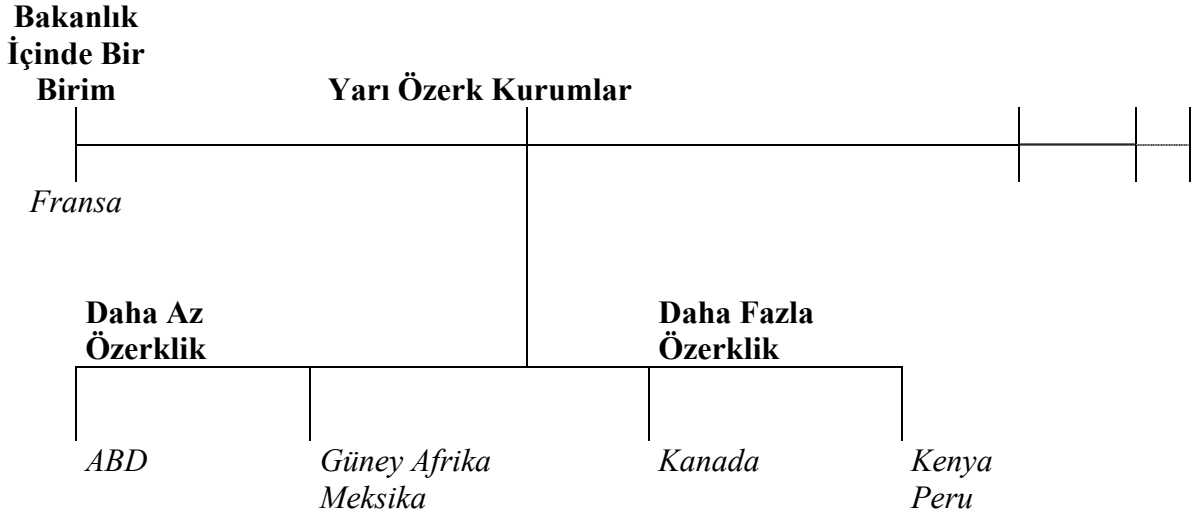
Bu şekil üzerinde soldan sağa ilerledikçe; standart model olarak bilinen Bakanlığın bir birimi şeklinde örgütlenen yönetim modelinden uzaklaşmakta, kamu kuruluşları üzerinde devlet kontrolü azalmakta ve özerklik artmaktadır<sup>42</sup>.

Gelir idarelerinin yönetim yapılarında yukardaki şekildeki gibi farklı modeller çerçevesinde oluşabilir. Bu şekilde sağa ilerledikçe merkezi devletin kurallarından bağımsız hale gelerek özerklik derecesi artmaktadır. Aşağıdaki Şekilde değişik ülkelerde gelir idarelerinin kamu kesimi içinde örgütlenmesi ile ilgili modeller gösterilmiştir.

41 Maureen Kidd and William Crandall, **Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success**, IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department, 2006, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06240.pdf>, 10/09/2009, s.12.

42 Ibid.

### Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçinde Örgütlenmesi ile İlgili Modeller



**Kaynak:** Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success, IMF Working Paper, 2006, s.12

#### Şekil 1.2 Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçinde Örgütlenmesi ile İlgili Modeller

Şekil 1.2.'de Fransa Gelir İdaresi, Maliye Bakanlığı'nın içinde bir birim olarak çalışmaktadır. ABD Gelir İdaresinin dış gözetim özelliğinden dolayı özerklik derecesi daha az grup içinde yer almaktadır. Bu grup içinde özerklik derecesi göreceli olarak daha azdır. Güney Afrika Gelir İdaresi, ABD Gelir İdaresine göre özerkliği biraz daha fazla olan yarı özerk bir yapıda yer almaktadır. Ayrıca Güney Afrika Gelir İdaresi hala hükümet tarafından yakın kontrol altında olsa da gelecekte merkezi devlet kurallarından bağımsız hale gelebileceği belirtilmektedir. Yönetim kurulu ve insan kaynakları bakımından özerk olan Kanada Gelir İdaresi, özerkliği daha fazla olan yarı özerk bir yapıda olup devlet tarafından yakın kontrol altında bulunmaktadır. Kenya ve Peru Gelir İdareleri, özerklik bakımından Kanada Gelir İdaresine benzerlik göstermekle birlikte, daha fazla bütçe özerkliği ve daha az hükümet kontrolü ile özerkliği görece daha fazla olan yarı özerk bir yapıda yer almaktadır<sup>43</sup>.

Ülke uygulamaları incelendiğinde, gelir idaresi adlandırılırken departman(department), direktörlük(directorate), komisyon(commission), kurum(agency), hizmet(service), yönetim kurulu(board) ve otorite(authority) gibi farklı organizasyonel isimler kullanılmaktadır. Her

43 Ibid., s.13

ülke kendi gelir idaresi için kamu kesimi içindeki örgütlenme yapısına göre organizasyonel bir isim kullanmaktadır<sup>44</sup>.

Yukarıda açıklanan gelir idarelerinin yönetim modelleri, merkezi devletin kontrolü yönünden farklılık göstermektedir<sup>45</sup>.

OECD'nin farklı ülkelerin gelir idareleri üzerine yaptığı çalışmada dört farklı yönetim modeli karşımıza çıkmaktadır. Bunlar<sup>46</sup>:

- **Maliye Bakanlığı İçinde Tek Bir Kuruluş Modeli**(Single directorate in ministry of finance (MOF) ): Gelir idaresi fonksiyonları, Maliye Bakanlığı içinde tek bir kuruluşun sorumluluğunda yönetilir.
- **Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş Modeli**(Multiple directorates in MOF): Gelir idaresi fonksiyonları, Maliye Bakanlığı içinde birden fazla kuruluşların sorumluluğunda yönetilir.
- **Birleştirilmiş Yarı-Özerk Yapı Modeli**(Unified semi-autonomous body): Gelir idaresi fonksiyonları, yarı özerk yapıya sahip bir kurum tarafından yürütülür.
- **Yönetim Kurullu Birleştirilmiş Yarı-Özerk Yapı Modeli**(Unified semi-autonomous body with board): Gelir idaresi başında bir yönetim kurulu olup bu idare bir devlet bakanlığına bağlı olarak çalışır. Ancak bu idare yarı-özerk bir yapıdadır.

Yukarıda açıklanan modeller aşağıdaki Şekil üzerinde gösterilmiştir.



**Şekil 1.3 Gelir İdaresi Örgütlenme Modellerinin Kamu Yönetim Yapısı İçindeki Yeri**

44 Ibid., s.13

45 Ibid.

46 OECD Comparative Information Series 2008, "OECD Comparative Information Series 2008, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries", 2009 [http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en\\_2649\\_33749\\_42174884\\_1\\_1\\_1\\_37427,00.html](http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en_2649_33749_42174884_1_1_1_37427,00.html), 05/08/2009. s.12

Sonuç olarak çeşitli ülkelerin gelir idaresinin yönetim modelleri incelendiğinde, genellikle Maliye Bakanlığı içinde bir birim modeli ile yarı özerk modelin tercih edildiği görülmektedir.

#### 1.5.4. Gelir İdaresinde Özerklik ve Özerkliğin Kapsamı

Çeşitli ülkelerin gelir idareleri incelendiğinde özellikle yarı özerk modelin kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Özerk yönetim anlayışı daha önce diğer kamu kurumlarında uygulanan bir model olup gelir idarelerinde de uygulanmaya başlamıştır.

##### 1.5.4.1. Özerklik Kavramı

Genel terminolojide özerklik ya da otonomi kendi kendini yönetme (self-governing), bağımsızlık (independence) ya da yalnızca kendi koyduğu kurallarla çalışma olarak tanımlanmaktadır<sup>47</sup>.

Örgütlerin “karar ve hareket serbestisi” ne sahip olmalarını ifade eden “özerklik” ile yerinden yönetim arasında doğrudan ve yakın bir ilişki bulunmaktadır. Yerinden yönetim; kamu yönetimi örgütlerinin, yönetime ilişkin güç ve yetkilerini, içinde yer aldıkları kamu yönetimi sisteminin merkezinde odaklanan ve sistemin tümü üzerinde söz sahibi olan otoritenin müdahale ve kontrolünden olabildiğince uzak bir biçimde kendi başlarına kullanabilmelerini ifade etmektedir<sup>48</sup>.

Yönetimin merkezden sağlandığı örgütlerde özerklikten söz edilemeyeceği belirtilmiştir. Örgütlerin gerçek anlamda yerinden yönetilir olmaları için kendi görev alanlarında serbestçe karar alıp uygulayabilmeleri, yani özerk olmaları gerektiği gibi; özerklik ilkesinin de tam olarak gerçekleştirilebilmesi için yerinden yönetimin tüm ilke ve kurallarıyla uygulanıyor olması gerekmektedir. Kendi başına karar alabilme ve uygulayabilme güç ve yetkisinin iki temel noktada, idari ve mali alanlarda kullanılabilmesi söz konusudur. Dolayısıyla bu iki alan, özerkliğin idari ve mali boyutlarını oluşturmaktadır<sup>49</sup>.

47 Ö.Faruk Batirel, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, Vergi Dünyası, Sayı:282, Şubat 2005, s.22

48 Ulvi Saran, **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma**, Atlas Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 179

49 Ibid.

### 1.5.4.2. Özerk Kurumlar

Son yıllarda kamu yönetimi içindeki özerk kurumlarda artış yaşanmaktadır. Özerk kurumlar incelendiğinde bir takım özellikleri ortaya çıkmaktadır. Bunlar kısaca şöyle özetlenebilir<sup>50</sup>:

- Özerk kurumları geleneksel kamu yönetimi örgütlerinden ayıran, ona hukuk düzeni içinde ayrı yer veren en önemli özellikleri, özerk ve bağımsız statülerinden kaynaklanmaktadır. Bu kurumların buldukları alanda tam bir tarafsızlık içersinde ve yeterli kapasiteyle iş görebilmeleri ancak bu özellikleriyle mümkün olabilmektedir.
- Bir örgütün özerk sayılabilmesi için kurumsal yapılanmada ve karar vermede bağımsız hareket edebilme yeteneğinin bulunması gerekmektedir. Özel kanunları ile kurulmuş olan ve tüzel kişiliği haiz bu kurumlar, yasalarla belirlenmiş faaliyet alanları içinde kendi başına karar alabilme, düzenleme yapma, bunları yürütme yetkilerinin bulunması ve örgütsel iç yapılanma, personel alımı, bütçe yapımı ve harcamaya ilişkin konularda kendilerinin karar vermeleri nedeniyle özerk yapılı idarelerdir.
- Bu otoriteler ilgili oldukları kişi ve kuruluşlardan sağladıkları gelirleri kendi özel bütçelerine alıp giderleri için harcamaları nedeniyle mali yönden bağımsız olmakta ve daha serbest hareket etmektedirler. Özerk yapılı kurumlar olarak bu idareler kurumsal yapılarını kendileri oluşturmakta (yasaların öngördüğü çerçevede çıkarılacak yönetmelik, yönerge ve esaslara göre kurumda görevlendirilecek personelin seçimi, çalışma ilkelerinin belirlenmesi gibi) ve giderlerini kendileri yapmaktadırlar.
- Özerk kurumların bağımsızlığından asıl anlaşılması gereken ise, bu şekilde yapılanan makamların personelinin her türlü siyasi baskı, etki ve telkinden arındırılmış bir statü güvencesi taşımasıdır. Bu kurumlar bu şekilde gerek kamu makamlarının gerekse temsil ettikleri özel örgütlerin baskı, yönlendirme ve etkilerinden korunmuş olmaktadır. Ancak bu konumları, görevlilerin yetkilerini yanlış veya kötüye kullanarak, keyfi işlem ve eylem yapmalarına imkan vermez. Çünkü bu otoriteler idari denetime tabi değilseler bile, kararları dolayısıyla yargı denetimine tabidirler. Kararlarında hukukun kendilerine tanıdığı sınırlar içinde kalmak zorundadırlar. Bu idarelere yaptırım yetkisi tanınması ölçüsünde onlar üzerindeki yargısal denetim önem kazanmaktadır. Kendi görev alanlarında oldukça kapsamlı yetkilerinin bulunması dolayısıyla bu yetkiler sonucu oluşturulan işlem ve eylemlerinin yargısal denetim, özellikle idari yargı denetimi dışında bırakılmasının

---

50 Gülseba Bahran, **Özerk Kurumlar Hakkında Rapor**, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, 2002, s.s. 4-5



özgürlükleri sınırlayıcı sonuçlar doğurabilmesi açısından bağımsız idari kuruluşların yargı denetimi kapsamına bulunması özgürlüklerin güvencesi olarak görülmektedir.

### 1.5.4.3. Gelir İdarelerinde Özerklik Kavramı

Dünya Bankası'nın geliştirmekte olan ülkeler için yaptığı bir çalışmada gelir idaresi için tanımlanacak bir özerkliğin Merkez Bankaları'nın ki gibi tam sayılabilecek bir özerklik olmayıp, kamu kesimi kurallarının kısmen dışında olmayı ifade eden bir yarı özerklik olduğu ifade edilmektedir. Gelir idareleri için öngörülen özerklik; kurumun finansmanı ve personel politikaları yönünden genel kamu kesimi kuralları dışında bir uygulamayı ifade etmektedir. Tüzel kişilik ve mülkiyet hakkı da önemli bir özerklik göstergesi olarak kabul edilmektedir. Maliye Bakanı'na gelir idaresinin yöneticilerini atama yetkisi ve aldığı kararları onaylama ya da bozma yetkisi ve aldığı kararları onaylama ya da bozma yetkisi veren modellerde yönetsel özerkliğin fazlaca bir anlamı bulunmadığı da ifade edilmektedir<sup>51</sup>.

Gelir idaresinde özerkliğe yönelmeye yol açan sebepler iki yaklaşıma dayanmaktadır. Birinci yaklaşım ekonomik temelli olup yönetsel etkinliğin geliştirilmesi idarede dinamik tutarlılığın sağlanarak mükellefe daha fazla hizmet eden (taxpayer-oriented) bir yönetime kavuşturma amacını gütmekte, ikinci yaklaşım ise gelir idaresini kamu personel rejimi, kamu harcamaları ve mali yönetim ile ilgili sınırlamalardan kurtararak aksak işleyen bir kamu yönetimi içinde bir özerk alan (enclave) haline dönüştürülmesini hedeflemektedir<sup>52</sup>.

Gelir idaresi özerkliğinin potansiyel yararları, kamu personel ve bütçe rejiminin aksak ve bürokratik işleyişinden kurtarmak siyasi etkileri en aza indirmek ve idareye yönetsel bir esneklik kazandırmaktır. Buna karşın bu görüşün potansiyel maliyetleri; kamu kesiminde ayrıcalıklı alan ya da yönetime karşı genel görüşler, diğer kamu yönetim birimlerinde duyulacak rahatsızlıklar, hesap verilebilirliğin azalması ve kamu kesiminde bütünlüğü bozan bir düzensizlik (disruption) oluşturmasıdır<sup>53</sup>.

---

51 Batrel, op.cit., s.22

52 Batrel, op.cit., s.22

53 Batrel, op.cit., s.23

#### 1.5.4.4. Gelir İdarelerinde Özerkliğin Kapsamı

IMF'in gelir idareleri üzerinde yaptığı çalışmaya göre gelir idarelerinde özerkliğin kapsamını aşağıdaki hususlar belirlemektedir<sup>54</sup>.

- **Yasal Düzen ve Statüde Özerklik:** Merkezi yönetimden önemli düzeyde bağımsız bir kurumu ifade etmektedir.
- **Fon Temininde Özerklik:** Bütçede ayrılan ödenekler yanında toplanan gelirin belirli bir yüzdesinin gelir idaresine doğrudan tahsis edilmesi öngörür.
- **Bütçede Özerklik:** Gelir İdarelerinin gelirlerini ve varlıklarını kendi amaçlarına uygun bir biçimde kullanabilmelerini ve esnek bir bütçe sistemine sahip olmalarını öngörür.
- **Mali Politikalarda Özerklik:** Tedarik, muhasebe, varlık mülkiyeti ve yönetimi gibi hususların gelir idaresi tarafından belirlenmesini öngörür.
- **İnsan Kaynakları Yönetiminde Özerklik:** İşe alım, işten çıkarma ve ücret politikası konularında kamu personel rejimi dışında uygulamalar yapılmasını öngörür.

Gelir idaresinin özerkliği kapsamında, idari uygulamaların etkinliğinin daha önemli olduğu düşünülmektedir. Gelir idaresi, organizasyon anlamında özerk olduğu ölçüde modernleşmeye yönelik örgütsel ve işlevsel değişimleri gerçekleştirebilmektedir. Gelir idaresinde yeniden yapılandırma çalışmalarında temel eğilim; gelir idarelerinin belirli ölçüde özerk bir yapıya sahip olmasıdır ve vergi politikaları belirleyen birimi ile vergi uygulamaları biriminin birbirinden ayrılmasıdır<sup>55</sup>.

54 Maureen and Crandall, **op.cit.**, s.s.13-14

55 Tezcan, Gerçek ve Sarılı, **op.cit.**, s.47

## 2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE GELİR İDARESİNİN YAPISI VE VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Türkiye'deki gelir idaresi örgütünün yeniden yapılandırma çalışmalarını değerlendirmek için aşağıda çeşitli ülkelerin gelir idaresi örgütünün yapısı ile vergi inceleme süreci gözden geçirilecektir.

### 2.1. ABD'de Gelir İdaresi

ABD, federal bir yapıya sahip olup bu yapı içinde 50 eyalet bulunmaktadır. Son yıllarda ABD Gelir İdaresi'nde yeniden yapılandırma çalışmaları yapılmaktadır.

#### 2.1.1. ABD'de Gelir İdaresinin Yapısı

ABD Gelir İdaresi (IRS), Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışmaktadır. IRS, federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri ve bazı tüketim vergilerinin tahsilatı ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur. Alkol, tütün ve ateşli silahlar bürosu diğer tüketim vergilerinden, Gümrük İdaresi ise gümrük vergisinden sorumlu olup, her üç idare de ABD Maliye Bakanlığı içinde yer almaktadır. Maliye Bakanlığı'nda çalışan 154.000 kişinin 116.000'i IRS personelidir. 1862'de kurulan IRS, 4 bölge idaresi ve 33 vergi dairesine sahiptir.<sup>56</sup>

ABD'de hem federal yönetim hem eyaletler hem de mahalli yönetimler kendi teşkilatları ile vergi toplamaktadırlar. Ülkede toplanan tüm vergilerin %69'unu federal yönetim, %19'unu eyalet yönetimleri, %12'sini mahalli yönetimler tahsil etmektedirler<sup>57</sup>.

Federal vergileri tahsil eden üç idare de 2003 yılı başına kadar ABD Maliye Bakanlığına (Department of The Treasury) bağlı iken, Gümrük İdaresi 11 Eylül 2001 olaylarından sonra kurulup Ocak 2003'de faaliyete geçen İç Güvenlik Bakanlığı'na bağlanmıştır. Alkollü içkiler, tütün ve ateşli silahlar bürosu da ikiye bölünüp Alkol, Tütün, Ateşli Silahlar ve Patlayıcılar Bürosu Adalet Bakanlığı'na devredilmiştir. Alkol ve Tütün Vergisi ve Ticaret Bürosu ise

56 Can Doğan ve Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2005: Sayı:283, s.22

57 Erdoğan Öner, ABD Federal Vergi İdaresi :IRS Kuruluşu, Görevleri, ve Yeniden Yapılanması, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara, 2005, s.128

alkollü içkiler, tütün mamulleri, ateşli silahlardan alınan özel tüketim vergilerini tahsil görevi verilerek Maliye Bakanlığı'nda kalmıştır.<sup>58</sup>

IRS'in Maliye Bakanlığı ile olan ilişkisi özellikle önemlidir. IRS, Maliye Bakanlığı'nın bir parçası olmasına ve ona rapor vermesine rağmen temelde bağımsız bir kurumdur.<sup>59</sup>

IRS, 1998 yılında yeniden yapılanmıştır. Kongre ve dönemin IRS Başkanlığı, eski yapının mükellef ihtiyaç ve beklentilerine cevap veremediğini ileri sürüyorlardı. Coğrafi yapıya dayalı olan bir organizasyon, vergi ödeyen halka yeterli hizmet verememekteydi. Bu nedenle IRS, dört operasyon grubuna ayrılarak yeniden yapılandırılmış, her grup benzer ihtiyaçları olan mükelleflere hizmet etmek için bütün sorumluluk kendilerine ait olmak üzere görevlendirilmiştir. Bu operasyon grupları şöyledir;<sup>60</sup>

**Ücret ve Yatırım Gelirleri:** Ücret ve Yatırım Uygulama Bölümü dört uygulama bölümünün ilkidir. Bu uygulama bölümü, dosyaları ortak olanlar dahil olmak üzere yaklaşık 116 milyon mükellefe hizmet vermektedir. Bu bölümdeki 88 milyon beyanname ücret ve yatırım gelirleri ile ilgiliydi. Bu gruptaki mükelleflerin gelirlerinin hemen hemen hepsi üçüncü kişiler tarafından bildirilmekte ve vergilerin büyük bir çoğunluğu da üçüncü kişiler aracılığıyla toplanmaktadır. Bu mükelleflerin çoğu IRS ile yılda sadece bir kez temas kurarlar ve bu mükelleflerin çoğunluğu vergi iadesi alırlar.

**Küçük İşletmeler-Bağımsız Çalışanlar:** Mükellefleri küçük işletmeler ve bağımsız çalışanlardan oluşan bu uygulama bölümü, yaklaşık 45 milyon mükellefe hizmet etmektedir. Bunlar, kısmen veya tamamen kendi işini yapan kişiler ve küçük işletmelerdir.

**Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler:** Bu bölüm aktifleri 10 milyon Dolardan fazla olan işletmeleri içermektedir. Bu grup yılda 712 milyar Dolardan fazla vergi ödemektedir(gelir, istihdam, tüketim ve stopaj vergileri gibi).

**Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları:** Bu uygulama bölümündeki mükellefler, küçük yerel organizasyonlar ve belediyeler ile büyük üniversiteler, emekli sandıkları, devlet kurumları ve karmaşık vergi muafiyetli tahvil işlemlerini yapanlardan oluşmaktadır.

---

58 Ibid., s.129

59 Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı, 2006, s.36

60 Ibid., s.37

Merkezi idarenin görevleri; bölgeler ve vergi daireleri için çalışma programlarını hazırlamak, önemli veri sistemlerinin oluşturulması ve satın alımları planlamak, iş yükü analizi ve programları dikkate alarak personeli bölgelere dağıtmak, bölge ve vergi dairelerinin program uygulamalarını değerlendirmek, kongre, yabancı ülkeler ve eyaletlerdeki vergi görevlileri ile temas kurmak, bilgi işlem merkezleri ile IRS hizmet merkezini doğrudan yönlendirmektir. 33 vergi dairesi, genellikle büyük metropollerde kurulmuş olup; her vergi dairesine nüfusa ve işyüküne göre değişen sayıda küçük ofisler bağlıdır (yaklaşık 600 adet ofis bulunmaktadır). Vergi dairesinin vergi beyannamelerini ve eklerini inceleme görevi de bulunmaktadır.<sup>61</sup>

ABD vergi sistemi gibi, ABD vergi idaresi 1998 yılında yaşanan yeniden organizasyon ile daha karmaşık hale gelmiştir. Daha basit ve hiyerarşik bir yapıdan kendi içinde daha karmaşık ve bağımsız çalışan bir yapıya geçilmesinin en önemli nedeni vergi ödeyen mükelleflere en kaliteli hizmeti vererek onları memnun etmek arzusudur.<sup>62</sup>

### 2.1.2. ABD 'de Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci

ABD'de Gelir İdaresinin vergi inceleme fonksiyonunu üstlenen, çeşitli ünvanlarda görev yapan personel sayısı aşağıda belirtilmiştir:

- Gelir Temsilcisi (Revenue Agents)	14.000
- Vergi Denetim Elemanları (Tax Auditors)	2.200
- Hizmet Merkezi	2.800
- Diğer	5.600
<b>Toplam</b>	<b>24.600</b>

Gelir Temsilcileri, gerçek kişilerin, şirketlerin, işverenlerin ve tüketim vergisi mükelleflerin beyannamelerini incelemektedirler. Yirmi dört saat muhasebe eğitimi almış olan üniversite mezunları gelir temsilcisi olabilmektedir. Bunlar incelemelerini mükelleflerin işyerinde yapmaktadırlar. ABD'deki çok büyük kuruluşlar ve şirketler ise bir ekip oluşturularak denetlenmektedir. Bu ekiplerde ekonomistler, mühendisler ve uluslararası uzmanlar da yer almaktadırlar. Gelir temsilcilerinin 3.500'ü ekip halinde çalışmaktadır. Bazı çok büyük şirketlerde denetim elemanları sürekli bulunmaktadır. Vergi denetim elemanları, gerçek

61 Doğan ve Kapusuzoğlu, loc.cit., s.22

62 Öner, op.cit., s.251

kişilerin beyannamelerini IRS'in yerel vergi dairesinde (district office) mükellefle yüz yüze görüşerek incelemektedirler. Hizmet merkezleri, esas olarak gerçek kişi beyannamelerini yazışma yaparak incelerler. Mükelleflerin giderleri, bağışlara ilişkin indirimleri ve çok basit vergi sorunları ile ilgili incelemeleri yaparlar. Gelir temsilcileri ve vergi denetim elemanları, yerel vergi dairesinde görev yapmakta ve vergi dairesi yöneticilerine bağlı olarak çalışmaktadırlar<sup>63</sup>.

## 2.2. İngiltere’de Gelir İdaresi

İngiltere’de Gelir İdaresinin tarihsel gelişimi incelendiğinde, Gelir İdaresi “İç Gelirler Kurulu” olarak ifade edilmiştir. Kurul, 1890 yılında çıkarılan İç Gelirler Kanunu’na göre Saray tarafından tayin edilen ve gelirlerin idare ve tahsili ile görevli kimselere verilen isim olarak anılmaktadır. Kanun verdiği her türlü yetkinin kullanılması Hazinesinin kontrol ve yetkisine bırakılmıştır. Hazine ifadesi ile Hazine Lordlar Komiserlerini veya Maliye Bakanı kastedilmektedir.<sup>64</sup>

### 2.2.1. İngiltere’de Gelir İdaresinin Yapısı

İngiliz Gelir İdaresinde, vergi yönetiminden İç Gelirler İdaresi ve Gümrük ve Gider Vergileri İdaresi sorumludur. Gelir ve kazanç üzerinden alınan vasitasız vergilerin uygulayıcısı İç Gelirler İdaresi’dir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, ek vergi ve sermaye kazançları vergisi, gelir idaresi kanununun birinci maddesine göre İç Gelir İdaresi’nin yönetim ve sorumluluğu altındadır. Gümrükler İdaresi; gümrük vergisi ve resimlerinden başka katma değer vergisinin uygulanmasıyla görevlendirilmiştir<sup>65</sup>.

İngiliz Gelir İdaresinde yeniden yapılanma çalışmaları 1993 yılında başlamıştır. Bu yapılanmada Gelir İdaresi bir kurul olarak örgütlenmiş ve bu kurulun üyelerine de “Vergi Komisyon Üyesi” ismi verilerek İngiliz Gelir İdaresinin mükellef odaklı bir yönetim anlayışının benimseneceği vurgulanmıştır. Gelir İdaresi bu kurul altında vergi müfettişleri ve vergi tahsildarları olarak iki temel birim altında örgütlenmiştir. Vergi müfettişleri bölgesel bazda kurulmuş bürolar aracılığıyla faaliyetlerini sürdürmektedirler. Vergi tahsildarları ise yerel bazda örgütlenmiş olmalarına rağmen, tahsilatla ilgili kayıtlar iki şehirde kurulmuş olan

63 Doğan ve Kapusuzoğlu, loc.cit., s.22

64 Ertan Cireli, **İngiliz Gelir İdaresi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1977-182, Ankara, 1977, s.5

65 Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında, Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, op.cit., s.10

bilgisayar merkezlerinde tutulmaktadır. Yerel bazda kurulmuş olan “Vergi Mükelleflerine Hizmet Büroları” adındaki birimler ise verginin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemleri ile vergi mükelleflerinin kişisel sorunlarıyla uğraşmaktadırlar. Bu birimlerin bölge büroları ise vergi mükelleflerinin kanunlara uyumunu sağlama, denetim ve vergi incelemesi işlemlerinden sorumlu tutulmuşlardır<sup>66</sup>.

Gelir İdaresi “HM Revenue & Customs (HMRC)” adı altında 18 Nisan 2005 tarihinde kurulmuştur. Yeniden yapılanma çalışmaları halen devam etmektedir. 2008 yılında HMRC kurumundan olmayan bir yönetim başkanı ve yeni icra kurulunun atanması, yeni bir yönetim yapısının oluşturulduğunu göstermektedir. Bu yönetim yapısında Başkan ve Yönetim Kurulu HMRC ‘nin etkin yönetişiminden sorumlu, İcra Kurulu ve Yönetim Kurulu ise HMRC’nin faaliyetlerinden sorumludur<sup>67</sup>.

HMRC dört çalışma grubundan oluşmakta, bu grupların her biri bir genel müdür tarafından yönetilmektedir<sup>68</sup>.

“Vergi Ombudsmanı” veya “Parlamento Vergi İdaresi Komisyonu Üyesi” gelir idaresinin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikayetlerinin önceden belirlenmiş süreler içinde çözümlenmemesi halinde bu uyuşmazlıkları çözümlenmektedir. Ayrıca Ombudsman, gelir idaresinden bilgi sağlama problemleriyle ilgili şikayetleri de çözüme kavuşturmaktadır<sup>69</sup>.

### 2.2.2. İngiltere’de Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci

İngiltere’de vergi incelemesi<sup>70</sup> “tax inspector” olarak adlandırılan vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır. İnceleme elemanı gelir idaresi adına bireylerin ve kurumların vergi borçlarını belirler. İhtilafli olaylarda gelir idaresi başkanından (Tax Comissioners) bir önceki aşamada gerçekleşecek işlemlerde gelir idaresini temsil eder. Vergi kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketler, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları

---

66 Gerçek, op.cit., s.65

67 İngiliz Vergi İdaresi internet sayfası, <http://www.hmrc.gov.uk>, 04/11/2009

68 Ibid.

69 Gerçek, op.cit., s.69

70 İngiltere’de vergi incelemesi kavramı karşılığı olarak “tax enquiry” kavramı kullanılmaktadır. “Tax examination” defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi anlamında kullanılmaktadır. “Tax audit” ise Gelir İdaresi dışındaki kişi ve /veya kurumlarca yapılan muhasebe denetimlerini ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır.

oluşturan öğeleri incelemek, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve uzlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek ve denetlemek görevlerini yaparlar<sup>71</sup>.

Yükümlü incelemenin her aşamında kendisine yardımcı olacak bir uzmandan yardım alabilmektedir. Bu vergi uzmanları idareyle yapılacak her görüşmeye katılabilir. Aynı zamanda bu kişiler yükümlü haklarını korumaktadırlar. Yükümlüye tavsiyede bulunma konusunda muhasebeciler, vergi uygulamacıları (practitioners) ve diğer uygulamacılar gibi uzman kişiler/kurumlar bulunmaktadır. Profesyonel uzmandan yardım alan yükümlü bu hizmetin ücretini ödemektedir. Eğer yükümlü profesyonel yardım almamışsa idare tüm inceleme süresince ona yardımcı olmaya çalışmaktadır<sup>72</sup>.

İngiltere’de Gelir idaresi, mükellefleri büyüklükleri itibariyle bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Büyük firmaların vergi kaçakçılığı ile ilgili olayların inceleme işlemini Özel Uyum Dairesi yürütmektedir. İnceleme konusu ile ilgili olayların büyük kısmı yerel daireler tarafından gönderilmektedir. Bazı incelemeler, diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında yürütülmektedir.

Ayrıca gelecekte bilgisayar sistemi, veri eşleştirmesi ve denetimde olası hedeflerin tanımlanması amacıyla daha yoğun olarak kullanılması planlanmaktadır. Bu konu ile ilgili örnek olaylar aşağıda belirtilmiştir<sup>73</sup>:

- Yapay olarak vergiden kaçınmaya yol açan temel hususlar
- İnşaat sektöründe faaliyet gösteren taşeronlar için özel vergi indirimleri ile ilgili hileleri de içeren genel hilelere ilişkin olaylar
- Ticari hesaplarla bağlantılı büyük ve ciddi hileli olaylar
- Çeşitli nedenlerle yerel vergi daireleri tarafından incelenemeyen, vergi kaçakçılığı açısından ciddi hile kapsamına girmeyen, ancak önemli ölçüde bir vergi tutarının risk altında olmasına yol açan olaylar
- Tekstil ticaretindeki vergi kaçakçılığı ve hileli olaylar
- Dürüstlüğü ve yeterliği konusunda tereddütler oluşan profesyonel mali müşavirler

---

71 Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası, 2005, s.153

72 Şin, **op.cit.**, s.154

73 Doğan ve Kapusuzoğlu, **loc.cit.**, s.22



## 2.3. İspanya’da Gelir İdaresi

İspanya’nın geliri idaresi “Agencia Tributaria” (Vergi Kurumu) adı altında örgütlenmiştir.

### 2.3.1. İspanya’da Gelir İdaresinin Yapısı

İspanya Gelir İdaresi, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’na bağlı yarı-özerk bir yapıda faaliyet göstermektedir. Bu özerkliğin kapsamında, varlık yönetimi ve borçlanma yetkisi bulunmaktadır. Ancak, insan kaynakları yönetimi konusunda sınırlı özerklik bulunmaktadır. Dış denetim faaliyetini Sayıştay yürütmektedir<sup>74</sup>.

Ayrıca Vergi Temyiz Mahkemeleri (merkezi ve bölgesel düzeyde) gelir idaresinden bağımsız olarak Maliye Bakanlığı’nin bir parçasıdır<sup>75</sup>.

### 2.3.2. İspanya’da Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci

İspanya’da da vergi denetimleri; özellikle "büyük mükellefler" ayrımı esas alınmak ve bu gruba dahil mükelleflerin yönetim ve denetim işlemleri ayrı bir kategoride ele alınmak suretiyle yürütülmektedir. İspanya’da büyük ölçekli işletme kriteri 6 milyon Euro ciro ile sınırlıdır. Büyük mükellefler, diğer mükelleflerden farklı olarak gelir idaresine daha fazla bilgi vermekte, daha fazla beyanname vermekte (aylık KDV, stopaj beyannamesi gibi) ve beyannamelerini internet aracılığıyla göndermekte, kayıtlarını elektronik ortamda tutmaktadırlar<sup>76</sup>.

İspanya’da büyük ölçekli firmalar; yönetim ve denetim birimleri tarafından ayrı ayrı denetlenmektedir. Büyük ölçekli firmalar, ulusal birimler, orta ölçekli firmalar ise bölgesel birimler tarafından denetlenmektedir. Yönetimsel kontrolde, bütün beyannameler önceden belirlenmiş kriterlere göre incelenir<sup>77</sup>.

Yönetimsel denetimde önceden belirlenmiş kriterler doğrultusunda kısa süreli denetimler yapılmaktadır. Bunlar daha çok yazışmalarla yürütülerek sonuçlandırılmakta ve mükellefin işyerinde çalışılmamaktadır. Bu denetimler, beyanname alındıktan hemen sonra yapılmaktadır<sup>78</sup>.

74 Kidd and Crandall, **op.cit.**, s.84

75 OECD Comparative Information Series, **op.cit.**, s.51

76 Doğan ve Kapusuzoğlu, **loc.cit.**

77 Doğan ve Kapusuzoğlu, **loc.cit.**

78 Doğan ve Kapusuzoğlu, **loc.cit.**

Büyük ölçekli şirketler özellikle KDV açısından izlenmektedir. Bu şirketler için özel “on-line sistemi” bulunmaktadır. 6 milyon Euro ciro sınırını aşan toplam 26.000 adet şirket bulunmaktadır. Bu sayının yarısına yakını 6-10 milyon Euro ciroya sahip şirketlerdir. Bu sınıflandırmadaki şirketlerin 1500 adedi son derece büyük şirketlerdir. Denetimlerle uğraşan toplam 63 adet sektörel ekip vardır. Ayrıca uluslararası şirketleri denetleyen ayrı bir ekip bulunmaktadır<sup>79</sup>.

## 2.4. Japonya’da Gelir İdaresi

Japon Ulusal Vergi Ajansı(UVA); Ana Ofis, Bölge Vergileme Büroları ve Vergi Daireleri olmak üzere üç ayaklı bir yapı üzerinde kurulmuştur.

### 2.4.1. Japonya Gelir İdaresinin Yapısı

Üç ayaklı yapıda örgütlenen Japon Ulusal Vergi Ajansı içinde, Vergi Bürosunun görevleri; vergilerin tarh edilmesi ve toplanmasına ilaveten, ülkenin vergileme ve tarife sistemlerinin planlanması ve tasarlanması olarak belirlenmiştir<sup>80</sup>.

Ulusal Vergi Ajansı; gelir idaresinin faaliyetlerini kolaylaştırmak için vergi planlaması ve vergi kanunu ile ilgili yorumlarını standardize edilmesine çalışmakta, aynı zamanda 655 personeli ile bölge vergi büroları ve vergi dairelerinin gözetimini yürütmektedir. Ana ofis; “komisyon sekreterliği”, vergileme departmanı”, “gelir yönetimi ve toplama departmanı” ve “inceleme ve cezai soruşturma departmanı” olmak üzere alt bölümlerden oluşmaktadır<sup>81</sup>.

Bu örgütlenme içinde ayrıca “Ulusal Vergi Konseyi”, “Ulusal Vergi Koleji” ve “Ulusal Vergi Mahkemesi” bulunmaktadır. Ulusal Vergi Mahkemesi 1970 yılında oluşturulmuş vergi konularında uzman bir üst inceleme organıdır<sup>82</sup>.

Japon Ulusal Vergi Ajansı’nın misyonu; “Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını kurallara uygun ve düzgün bir biçimde yerine getirmelerini sağlamak” şeklinde belirtilmiştir. Ülke çapında 12 “Bölge Vergileme Bürosu” mevcuttur<sup>83</sup>.

79 Doğan ve Kapusuzoğlu, *loc.cit*

80 Naci Kovancılar ve Naci Birol Muter, **Japonya Gelir İdaresi**, 21.Türkiye Maliye Sempozyumu, 2007, s.91

81 Ibid., s.93

82 Ibid., s.93

83 Ibid., s.94

Japon merkezi gelir idaresi olan Ulusal Vergi Ajansı yarı özerk bir idari yapıya sahiptir. Ajans vergi dışı görev ve faaliyetler icra etmemekte, asıl olarak vergileme ile ilgili görevlere odaklanmaktadır.

#### **2.4.2. Japonya Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci**

Japonya'nın gelir idaresi organizasyonu incelendiğinde, vergi dairelerinde vergi tipine göre gelir, kurumlar ve emlak vergisiyle ilgili olmak üzere ayrı inceleme grupları bulunmaktadır. Merkez teşkilatında inceleme ve cezai soruşturma departmanlarıyla denetim faaliyetleri yürütülmektedir<sup>84</sup>.

#### **2.5. Fransa'da Gelir İdaresi**

Fransa Gelir İdaresi, Direction Générale des Impôts (Vergiler Genel İdaresi), Direction de la Comptabilité Publique (Kamu Muhasebe İdaresi) ve Direction Générale des Douanes (Gümrükler Genel İdaresi) olarak bölümlere ayrılmıştır<sup>85</sup>.

##### **2.5.1. Fransa'da Gelir İdaresinin Yapısı**

Vergiler Genel İdaresi (Direction Générale des Impôts -DGI) 1998 yılında Ekonomi ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Bünyesinde 8 birim bulunmaktadır. Vergiler Genel İdaresi'nin alt birimi olan Mali Kontrol Birimi, tüm mali incelemeleri yapmakla yükümlüdür. 2000 yılında, Devlet idaresinde reform çalışmaları kapsamında Kopernik programı kabul edilmiştir. Programın amacı; Vergiler Genel İdaresi ve mali bilgilenme sistemlerinin geliştirilmesidir<sup>86</sup>.

##### **2.5.2. Fransa'da Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci**

Fransa'da Gelir İdaresinin vergi inceleme işlevi şu şekilde açıklanabilir<sup>87</sup>: İşyerinde denetim ve vergi dairesinde denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. 1997 yılında gerçek kişi beyanlarının %6'sı, kurum beyanlarının da %15'i incelenebilmiştir. Vergi veya harç

84 Ibid. s.94

85 Can Doğan, **Fransız Gelir Sistemi Genel Çizgiler Ve Gelir Vergisinin Esasları**, 2005, [http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum13.ppt#260,6,Vergi İdaresi, 15/01/2010](http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum13.ppt#260,6,Vergi%20İdaresi,15/01/2010)

86 Şin, op.cit., s.144

87 Şin, op.cit., s.s.145-148

ödemekle yükümlü bulunan mükellef Vergiler Genel İdaresi görevlilerince denetlenmektedir. Denetim faaliyetinin özel teknik bilgiyi gerektirdiği durumda; İdare, kamu kurumlarından veya devletin diğer görevli birimlerden destek alabilmektedir.

## 2.6. Almanya’da Gelir İdaresi

Alman Gelir İdaresi (Bundesamt für Finanzen) federal bir sistem içinde örgütlenmiş olup, AB ülkeleri içinde köklü ve öncü bir yapıya sahiptir.

### 2.6.1. Almanya’da Gelir İdaresinin Yapısı

Federal Maliye Bakanlığının tarihi Almanya’nın tarihini yansıtmaktadır. Bakanlık Almanya’nın tüm maliye ve vergi politikası uygulamalarından sorumludur. Ekonomi ve maliye politikasının temel amacı istidam ve büyümeyi teşvik etmektir. Federal Maliye Bakanlığı aynı zamanda AB ülkeleriyle vergi sisteminin ve mali yükümlülükleri uyumlaştırma ve koordine edilmesi ile uğraşmaktadır<sup>88</sup>.

Anayasa; Almanya’nın federal yapısına uygun olarak, federal devletin ve eyaletlerin kendi yetki alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurmalarını zorunlu tutmuştur. Bunun yanısıra belediyelerde, geleneksel öz yönetim hakları uyarınca vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademededen oluşmaktadır. Maliye Bakanlıkları en üst mali mercilerdir. Orta kademe mali merciler; Yüksek Maliye Müdürlükleri’dir, yerel mali merciler ise de vergi daireleridir<sup>89</sup>.

Federal Maliye Bakanlığı; Federal devletin ekonomi ve maliye politikası, para ve kredi politikası, sermaye piyasasının düzenlenmesi, özelleştirme, milli emlak ve inşaatla ilgili faaliyetleri yürütür. Maliye politikası uygulamasında bütçe, borçlanma, vergi ile gümrük politikaları bir bütün olarak bu bakanlık tarafından yürütülmektedir<sup>90</sup>.

Federal Maliye Bakanlığı’nda ikisi parlamento ve üçü idari olmak üzere beş müsteşar bulunmaktadır. Parlamento müsteşarları, bütçe ve vergi politikaları ile ilgilenmektedirler.

88 Şin, op.cit., s.135

89 İsmail Can, **Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**, Maliye Dergisi, Sayı:145, 2004 Ocak-Nisan, s.25,

[http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf), 15/01/2010

90 Ibid.

İdari müsteşarlar, genel müdürlük şeklinde teşkilatlanan on idari birim ile ilgili işleri yürütürler<sup>91</sup>.

### **2.6.2. Almanya’da Gelir İdaresinin Vergi İnceleme Süreci**

Asıl incelemeler vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesi’ne bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları, diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler. Ayrıca eyaletin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı’nda eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları bulunmaktadır<sup>92</sup>.

Vergi denetimi, vergi dairelerine bağlı inceleme elemanlarınca yapılmakta, teftiş ve performans ağırlıklı denetim ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>93</sup>.

---

91 Ibid.

92 Şin, op.cit., s.137

93 Can, op.cit., s.s.28-30

### **3. TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİ KURUMU, YAPISI VE DENETİM FAALİYETLERİ**

Tarihi gelişim içinde Türk Gelir İdaresi çeşitli aşamalardan geçmiş ve 1950’li yıllarının başında kurulan Gelirler Genel Müdürlüğü 2005 yılına kadar faaliyet göstermiştir. 2005 yılında yeni bir yapılanmaya gidilerek Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

#### **3.1. Türk Gelir İdaresinin Tarihsel Gelişimi**

Türkiye’de Gelir İdaresinin gelişimi Osmanlı döneminden günümüze kadar olan dönemler halinde açıklanacaktır.

##### **3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem**

II.Meşrutiyet dönemi; mali idarenin yeni baştan kurulduğu ve günümüz mali idaresi ile mali müesseselerinin temellerinin atıldığı bir dönem olmuştur. Tanzimat döneminde; batılı kurum ve kurallar esas alınmış, klasik Osmanlı devlet idaresi ve kanunlarının değiştirilerek batıdaki örneklerine uygun bir idare ve hukuk düzenine geçilmeye çalışılmıştır<sup>94</sup>.

Maliye Nezareti (Maliye Bakanlığı) 1838’de kurulmuş olmakla beraber Meşrutiyete kadar mali idarede köklü değişiklikler yapılamamış, 1880 yılında köklü değişiklikler gerçekleştirilebilmiştir. Bu sırada Maliye örgütünün teşkilatı ve görevleri batıdaki örnekleri gibi merkez, taşra ve bağlı idareler olarak yeniden düzenlenmiştir. Meşrutiyet döneminde Maliye Nezaretiyle ilgili son ve kalıcı düzenleme, 1909 yılında gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikle merkez teşkilatında yer alan aşar, vergi ve beytülmal müdüriyetleri kaldırılmış, aşar ve ağnam dahil tüm vergi ve resimlerin tarh ve tahsili için “Varidat-ı Umumiye Müdüriyeti görevlendirilmiştir. Gelir tahsil eden rüsumat (gümrükler) ve Posta Telgraf İdareleri müstakil bütçeli idareler olarak Maliye Nezaretine bağlanmış, böylece bu iki idarenin gelirleri hariç devletin gelir idaresi merkezde tek bir müdürlük olarak teşkilatlanmıştır<sup>95</sup>.

94 Erdoğan Öner, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, T.C. Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005, s.s.440-443

95 Ibid.

Maliye Nezareti'nin yapısı her biri bir "Reis" in başkanlığında "Daire"lerden oluşmuştur. Bu daireler, içinde Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzil" denilen ve kentlerden mahalleler itibariyle alınan resimlerle ilgili dairedir. Bir anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinin bu daire tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır<sup>96</sup>.

### 3.1.2. 1920-1936 Dönemi

23 Nisan 1920'de açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde (TBMM) kabul edilen ilk kanun, vergi ile ilgilidir.

1 Haziran 1927 tarihinde yürürlüğe giren 1927 yılı Bütçe Kanununun ekinde Maliye Bakanlığı'nı oluşturan merkez ve taşra teşkilatı birimleri yer almaktadır<sup>97</sup>.

Bu dönemde vergi denetimi ve vergi yargısı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Kazanç ve muamele vergisi beyanlarının incelenmesi için "yeminli hesap mütehassısı" adıyla yeni denetim elemanı kadroları ortaya çıkartılmış ancak kısa süre sonra bu kadrolar iptal edilmiştir<sup>98</sup>.

### 3.1.3. 1936-1950 Dönemi

1942 yılında yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü(Gelirler Genel Müdürlüğü), Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlükleri olarak iki genel müdürlüğe bölünmüştür<sup>99</sup>.

Bu dönemde vergi reformuna ilişkin çalışmalar başlamış ve inceleme tekniğine vakıf, tarafsız ve mesleki bilgiye dayanan vergi incelemesi yapabilecek elemanlara ihtiyaç duyulmuştur. Bunun sonucu olarak 1945 yılında özel bir kanunla Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur. Bu suretle merkezde Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu ile genel müdürlük kontrolörleri, illerde de kontrol memurlarından oluşan çoklu bir denetim yapısı meydana gelmiştir. Böylece halen günümüzde görev yapan tüm denetim birimlerinin kuruluşu bu dönemde gerçekleştirilmiştir.

96 Gelirler Genel Müdürlüğü 2003 Yılı Faaliyet Raporu, <http://www.gib.gov.tr>, s.5, 10/04/2010.

97 Öner(2005b), op.cit., s.490

98 Öner(2005b), op.cit., s.515

99 Öner(2005b), op.cit., s.525

### 3.1.4. 1950-1960 Dönemi

Bu dönemde bütçe hacminde yıldan yıla büyük gelişmeler görülmüş ve bu gelişmeler daireler tarafından talep edilen ödeneklerin daha etkin bir surette incelenmesini ve mali kontrolün derinleştirilmesini zorunlu kılmıştır. Mali kontrolün derinleştirilmesi zorunluluğu dolayısıyla yeni bir Maliye Teşkilat Kanunu düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuş ve bu tasarı hazırlığına başlanmıştır. Bu amaçla “Amerikalı Martin James Walter” başkanlığında bir heyet Türkiye’ye gelerek Maliye Bakanlığı’nda incelemeler yapmış ve hazırladığı raporu Maliye Bakanı’na sunmuştur. Ancak bu çalışmalara rağmen yeni bir teşkilat kanun tasarısı hazırlanıp meclise sevkedilememiştir<sup>100</sup>.

### 3.1.5. 1960-1980 Dönemi

Bu dönemde Maliye Bakanlığında, vergi kanunlarında yapılan reform çalışmalarına paralel olarak, Türk gelir idaresinin ıslahı ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Bu amaçla ABD’den “B.Frank White” Türkiye’ye gelmiş ve ekibiyle birlikte hazırladığı 2 Aralık 1963 tarihli raporu Maliye Bakanlığı’na sunmuştur. Raporda; gelir idaresi ile ilgili olarak esas ihtiyacın; bir yeniden organizasyon sorunundan ibaret olmayıp, daha çok yeni bir teşkilat kurulması ihtiyacına ilişkin olduğu, gelir idaresinin yüksek ihtisas isteyen bir kurum olması nedeniyle ayrı bir teşkilat oluşturulması zorunlu bulunduğu ifade edilmiştir. Ancak sürdürülen çalışmalar sonucunda teşkilat yapısında herhangi bir değişiklik meydana gelmemiştir<sup>101</sup>.

### 3.1.6. 1980-2005 Dönemi

Vergi ve milli emlağın olaylarının önemli olduğu büyük illerde defterdara bağlı vergi dairesi ve milli emlak dairesi başkanlıkları, vergi denetim, istibarat ve otomasyon hizmetlerini bölge düzeyinde yürütmek üzere Gelirler Genel Müdürlüğü’ne bağlı olarak Gelirler Bölge Müdürlükleri kurulması öngörüldü. Defterdarlara bağlı kontrol memurlarının ünvanı denetmen olarak değiştirildi<sup>102</sup>.

---

100 Öner(2005b), op.cit., s.552

101 Öner(2005b), op.cit., s.573

102 Öner(2005b), op.cit., s.s.605-606



### 3.2. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılma İhtiyacı

Vergi kanunları sürekli değişmekle birlikte, genellikle vergi reformunun önemli ayakları olan gelir idaresi, vergi denetimi ve personel alanındaki düzenlemeler ihmal edilmiştir. 5345 sayılı Kanun çıkmadan önce gelir idaresinin yapılandırılmasıyla ilgili Devlet Planlama Teşkilatı komisyon raporları, Hesap Uzmanları Kurulu, Tüsiad – Vergi Konseyi'nin Yeniden Yapılandırma raporu ve çeşitli komisyon raporları hazırlanmıştır.

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak 2001 yılında hazırlanan Hesap Uzmanları Kurulu raporunda yapılandırmaya ilişkin aşağıdaki gerekçeler ileri sürülmüştür<sup>103</sup>:

- Gelir idaresinin kayıt dışı ekonomiyi kavramaması
- Gelir idaresinin, dış etkiler nedeniyle vergi kanunlarının tarafsız, objektif, adil ve etkin bir şekilde uygulanmasında sıkıntılarla karşılaşması
- Gelir idaresine bir genel müdürlük statüsüyle idare edilmeye çalışılması
- Gelir idaresi, merkez ve taşra teşkilatı ile hiyerarşik bir bütünlük arz etmemesi ve gelir idaresindeki merkez ve taşra birimlerinin ve çalışanlarının görev, yetki ve sorumluluk alanları net olarak belirlenmemesi
- Gelir idaresinin iç denetim yapısının insiyatif kullanmayı engellemesi
- Maliye Bakanlığında bazı denetim birimlerinin hem iç denetim (teftiş ve soruşturma) hem de vergi denetimi yapma yetkilerinin bulunmasının denetimin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemesi
- Vergi denetimindeki mevcut çok başlılık ve koordinasyonsuzluğun denetimdeki etkinlik ve verimliliği azaltması
- Teknolojik imkanlardan gelir idaresinin vergi denetiminde yeterince yararlanamaması
- Gelir İdaresinin ücret politikalarının nitelikli personele daha fazla ücret ödenmesine imkan tanımaması
- Ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun vergi politikası alternatifleri hazırlayan, teknolojiyi iyi kullanabilen iktisatçı, istatistikçi, vergi hukukçusu ve nitelikli vergi elemanlarının edilememesi
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunda ciddi erozyona neden olan vergi aflarının çıkarılması

---

103 Türk Vergi Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri, **op.cit.**, s.s.149-150

Gelir İdaresinin sorunları, tek tek olaylar, kişiler veya durumlar ile izah edilemeyecek kadar sistem düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu sorunlar Türk vergi sisteminin yapısının ve oyuncularının (vergi yasaları, mükellefler, idare, denetim grupları, çalışanlar, ekonomi yönetimleri, politikacılar vb.) zaman içinde karşılıklı ve çok yönlü etkileşimleri ile oluşmuştur<sup>104</sup>.

Kuruluşu itibariyle yüzyıllık bir geçmişin izlerini taşıyan Türk Gelir İdaresi için değişim ihtiyacı kaçınılmaz olmuştur.

### 3.3. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılma Süreci

Türkiye’de Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması süreci ile ilgili gelişmeler aşağıda açıklanmıştır:

Gelir idaresinin yeniden yapılandırma çalışmaları 1950’li yıllara kadar uzanmaktadır. 1951 yılında Bakanlığa sunulmuş olan ‘Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkındaki Rapor’ söz konusu çalışmaların ilkidir. 1960’larda Türkiye’nin kaynak sorunuyla birlikte Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması tekrar gündeme gelmiş ve 1963 yılında, Türkiye’ye davet edilen Amerikalı Frank White tarafından Gelir idaresinin yeniden yapılandırmasını ele alan ‘Türkiye’de Vergi İdaresi’ isimli rapor hazırlanmıştır. ‘White Raporu’ neticesinde dönemin Maliye Bakanı’nın onayı ile ‘Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu kurulmuştur.

Bakanlığın yaptığı ilk ciddi çalışma Vergi Reform Komisyonu’nun 1964 yılında hazırlanmış olduğu ‘Gelir İdaresi Başkanlığı’ yasa tasarısı taslağıdır. 1971 yılında Gelir İdaresinin ‘Gelirler Genel Sekreterliği’ şeklinde örgütlenmesini öngören ve 1972 yılında Meclise sunulmuş ancak yasalaşmamış bir tasarı vardır. 1980’lerde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının gerekliliğini vurgulayan bir rapor Adnan Başer Kafaoğlu tarafından hazırlanmış, ancak beklenen değişiklikler bu dönemde de gerçekleşmemiştir.

Daha sonraki yıllarda da idarenin sorunlarını ortaya koyan ve çözüm önerileri sunan raporlar hazırlanmıştır. Bu çalışmalardan 1992 tarihli TOBB Raporu, ‘Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasını Zorunlu Kılan Nedenler’ başlığı altında idarenin karşı karşıya olduğu sorunlara işaret etmektedir. TOBB öncülüğünde hazırlanan 1992 tarihli Vergi

---

104 Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Temel Tasarım, Tüsiad-Vergi Konseyi, Yayın No. TÜSİAD-T/2003-12/375, Ankara, 2003, s.93

Uzlaşma Taslağı'nda Gelir İdaresinin sorunlarına işaret eden diğer bir çalışmadır. Bu çalışmada adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması amacıyla çeşitli sivil toplum örgütlerinin vergi konusundaki görüşleri alınmıştır. Türk gelir idaresinin etkin olmadığı ve gelir idaresinin gerek örgütlenme biçimi gerekse görevlerinin çokluğu nedeniyle vergilerin etkin toplanmasını ve denetimini yapamadığı ifade edilmiştir. TOBB'un 1996 tarihli Raporu'nda yukarıda belirtilen raporlarla aynı olan sorunlara değinmiştir.

DPT'nin (2001) hazırladığı 'Vergi Özel İhtisas Komisyonu' raporunda da Gelir İdaresinin sorunlarına işaret edilerek idarenin etkinliğine ilişkin ipuçları verilmektedir. Kamuoyunda çok tartışılan ve nihayet 16.05.2005 tarihinde yürürlüğe giren, bugünkü 5345 sayılı Kanun'un taslak metninin temelini ise 1995'lere kadar gittiği söylenebilir<sup>105</sup>.

Diğer ülkelerin kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları incelendiğinde, büyük bir bölümünde bu çalışmalara Maliye Bakanlığı'ndan başlandığı görülmektedir. Ülke kaynaklarının büyük bir kısmının kamu kesimi tarafından yönlendirildiği, üretilen katma değer yarıya yakınının vergi ve benzeri mali yükümlülükler aracılığıyla kamu kesimine aktarıldığı dikkate alındığında, kamunun yeniden yapılandırılması gereği ortaya çıkmaktadır<sup>106</sup>.

Türkiye'de yeniden mali yapılandırma çalışmasının iki yönde geliştiği gözlenmektedir. yönlerde gelişmiştir<sup>107</sup>. Bunlardan ilkinde 2000'li yılların başında 26 Mayıs 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yenilenmesi konusu ele alınmış ve çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda, bu alanda yeni gelişmeleri yansıtan ve modern nitelikte kamu mali yönetimimizin "anayasası" sayılabilecek olan bir tasarı hazırlanarak TBMM'ye sevk edilmiştir. Bu tasarı 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olarak kabul edilmiştir<sup>108</sup>.

Yeniden mali yapılandırma ile ilgili ikinci gelişim Türk gelir idaresi'nin yeniden kurulması ile ilgili çalışmalardır. Bu gelişmenin 1950'li yılların başlarına kadar giden oldukça eski bir

---

105 Ersan Öz, Birol Karakurt, **Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta**, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Cilt: 44, (2007), Sayı:510, s.83

106 Nazmi Karyagdi, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası, Ankara, 2001, s.5

107 Süleyman Tuncer, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, Yaklaşım Dergisi, (2005), Sayı:152.

108 Ibid.

geçmişidir. Fakat konu son yıllarda IMF'nin de etkileri ile ülkenin gündemine gelmiştir. Türkiye'de vergi gelirlerinin artırılması için modern ve özerk bir gelir idaresinin kurulması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu amaçla hazırlıklar yapılmış ve çalışmalara resmen başlanmıştır<sup>109</sup>.

### **3.4. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenmesi ve Organizasyon Yapısı**

16 Mayıs 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile "Gelirler Genel Müdürlüğü" kaldırılarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı "Gelir İdaresi Başkanlığı" kurulmuştur. Aşağıda oluşturulan bu idarenin yönetim yapısı ile merkez ve taşra teşkilatının organizasyon yapısı incelenecektir.

#### **3.4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenmesi**

5345 sayılı Kanun ile 1950 yılında 5655 sayılı Kanun ile düzenlenip günümüze kadar ana yapısı değişmeden hizmet veren Gelirler Genel Müdürlüğü'nün yerine Gelir İdaresi Başkanlığı adı altında Maliye Bakanlığı'na bağlı ayrı bir teşkilat kurulmuştur. Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı içinde yer alan gelir idaresi birimleri, bakanlığın bir bağlı kuruluşu olarak yeniden teşkilatlanmıştır<sup>110</sup>.

Yeniden yapılandırma çalışmalarında esas itibari ile model olarak ABD Federal Vergi İdaresi (IRS) düşünülmüştür. Bilindiği gibi, ABD Federal Vergi İdaresi, ABD Maliye Bakanlığı'na bağlı bir birim olarak faaliyet göstermekte, ülke çapında vergi daireleri ve vergilendirme ile ilgili diğer birimler doğrudan IRS merkezine bağlı olarak hizmet vermektedir. Vergi politikasını ve vergi kanun tasarılarını Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer alan Vergi Politikası Genel Müdürlüğü hazırlamakta, IRS ise sadece vergi kanunlarını uygulamakla görevli bulunmaktadır<sup>111</sup>.

5345 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; gelir politikasının belirlenmesi ile vergi mevzuatını ve gelir bütçesi hazırlama görevi Bakanlıkta bırakılmış, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bu politikalara uygun olarak vergi kanunlarını uygulama görevi verilmiştir.

---

109 Ibid.

110 Öner(2005b), op.cit., s.s.680-681

111 Öner(2005b), op.cit., s.s.680-681

Daha önce Bakanlık içinde bir birim olan gelir idaresi, yapılan kanun değişikliği ile bakanlığa “bağlı kuruluş<sup>112</sup>” şeklinde örgütlenmiş ve “yarı özerk” bir yönetim yapısında olduğu belirtilmiştir.

Daha çok OECD ülkeleri ile diğer çeşitli ülkelerin gelir idaresi örgütlenmesi incelendiğinde “yarı özerk” yönetim modelinin mevcut olduğu görülmektedir.

Türkiye’de de Dünyadaki gelişmelere paralel olarak son yirmi yılda “düzenleme, denetleme ve koruma” görevlerini üstlenen bağımsız idari otorite<sup>113</sup> tipi kurumsal yapılanma, özerk ve bağımsız statüsüyle Türk kamu yönetimine özgün bir atmosfer getirmiştir<sup>114</sup>.

Gerek toplumsal ve gerekse iktisadi alanlarda görülen hayli karmaşık ve teknik sorunların çözümünün, genel idari yapıda bakanlık olarak örgütlenen hizmet birimlerince yerine getirilememeye başlanması, sınırlı bürokratik çerçevenin dışında hızlı karar alma ve işleyiş sürecine duyulan gereksinim, hiyerarşik yapının dışında bir organizasyonun kurulmasını gerektirmiştir<sup>115</sup>.

Bağımsız idari otoritelerin oluşum ve yapılanma süreci göz önüne alındığında, bu yapıların Anayasada öngörülmüş olmalarından dolayı değil, Türkiye’nin Avrupa Birliğine giriş için başlatılan hazırlık ve uyum süreci, Gümrük Birliği Anlaşması, IMF ile Stand By ve Dünya Bankası ile yapılan anlaşmalar gereği kuruldukları gözlenmektedir<sup>116</sup>.

Ülkemizdeki Rekabet Kurumu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu gibi özerk kurumlar incelendiğinde, her özerk kurumun ilgili/ilişkili<sup>117</sup> bakanlıkları bulunmaktadır.

Sonuç olarak kamu tüzel kişiliği olmayan bu yeni yapıda gelir idaresi, Maliye Bakanlığı’nın bağlı bir kuruluşu haline getirilmiş; idari, mali ve personel işlemleri konusunda belli bir özerkliğe kavuşmuştur. Gelir politikalarını belirleme ve uygulama yetkileri

---

112 Bağlı kuruluş: Maliye Bakanlığı’nın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlar adı altında en başta Gelir İdaresi Başkanlığı olmak üzere sırasıyla Milli Piyango İdaresi, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Kefalet Sandığı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Kamu İhale Kurumu, Devlet Malzeme Ofisi ve Vergi Konseyi yer almaktadır. “Bağlı kuruluş” kavramı kamu yönetimi teorisinde açık olarak belirtilmemiştir.

113 Bağımsız idari otorite: Özerk ve bağımsız statüde kamu yönetimi için kullanılan ifade.

114 Bahran, op.cit., s.10

115 Bahran, op.cit., s.10

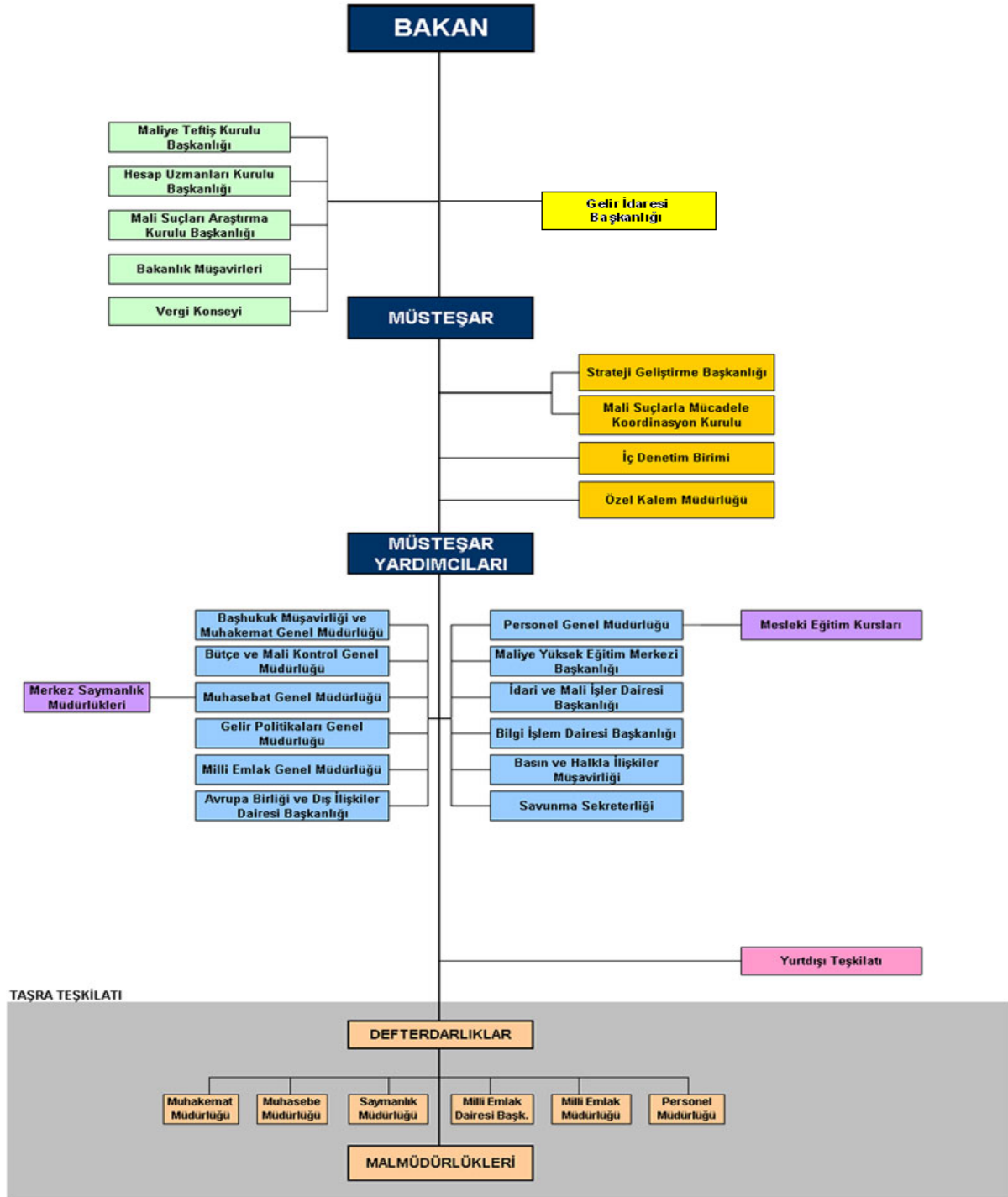
116 Bahran, op.cit., s.11

117 "İlişkili kuruluşlar, piyasalara ilişkin düzenleyici ve denetleyici görev yapan, kamu tüzel kişiliği ile idari ve mali özerkliği haiz, özel kanunla kurulan kuruluşlardır. Bu kuruluşların ilişkili olduğu bakanlık, kuruluş kanununda gösterilir." (Kamu Yönetimi Temel Kanunu İkinci Kısım: Merkezi İdarenin Teşkilatlanmasına İlişkin Esas ve Usuller — Madde 26: İlişkili Kuruluşlar)

birbirinden ayrılmıs, politika belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı bünyesinde yeni oluşturulan Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü'ne verilmiş, Gelir İdaresi Başkanlığı ise sadece uygulamadan sorumlu tutulmuştur. Bu yapılanma Gelir İdaresine, kendi bütçesini düzenleyebilme ve harcamalar konusunda belli bir esneklik kazandırması, personel atamalarını kendisinin yapabilmesi, üst düzey kadrolar dışında personel atamaları konusunda başkanının yetkili kılınması, merkez teşkilatının taşra ile doğrudan iletişim kurma imkanına kavuşması, fonksiyonel bir yapılanmayı öngörmesi, sadece gelir işleriyle uğraşan uzman bir teşkilatın kurulması gibi imkanlar sağlamıştır.

Aşağıdaki Şekil 3.1 üzerinde Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı ve bu yapı içinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeri gösterilmiştir.

## MALİYE BAKANLIĞI MERKEZ VE TAŞRA TEŞKİLATI



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Faaliyet Raporu

Şekil 3.1 Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı

Şekil 3.1’de görüldüğü gibi Gelir İdaresi Başkanlığı doğrudan bakana bağlı bir yapıda örgütlenmiştir. Sadece dış denetim görevini yürüten hesap uzmanları ayrı bir yapıda örgütlenmeye devam etmişler. Şekil 3.1’de ki organizasyon şemasının en altında bazı illerde gelir idaresi başkanlıkları kurulamadığı için mal müdürlüklerinin defterdarlığa bağlı olduğu görülmektedir.

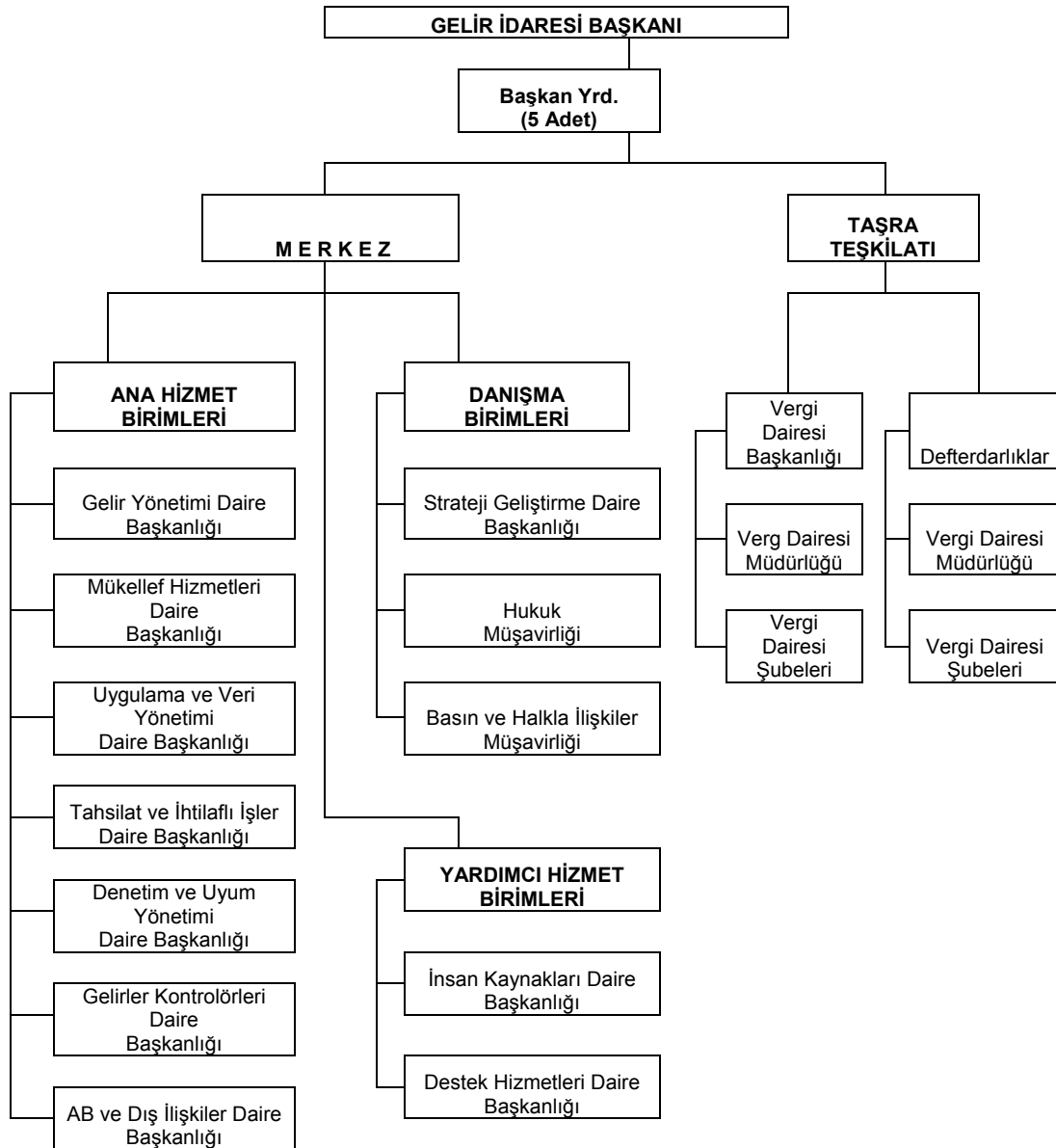
### **3.4.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyon Yapısı**

Gelir idarelerinin kamu kesimi içindeki örgütlenme yapıları kadar organizasyon yapıları da önemlidir. 2005 yılında yeniden yapılandırma ile merkez ve taşra teşkilatının organizasyon yapısında önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

#### **3.4.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Merkez Teşkilatının Organizasyon Yapısı**

Şekil 3.2 üzerinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilat yapısının organizasyonu gösterilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır.





**Kaynak:** Şükrü Kızılot ve Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.52

### Şekil 3.2. Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı

Yukarıdaki Şekil üzerinde görüldüğü gibi Gelir İdaresi Başkanı altında beş başkan yardımcısı yer almaktadır. Başkan yardımcılarının altında daire başkanlığı şeklinde yedi adet ana hizmet birimi, üç adet danışma birimi ve iki adet yardımcı hizmet birimi yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 28. maddesine göre “Başkan yardımcıları, daire başkanları, vergi dairesi başkanları ve gelirler kontrolörleri, Başkanın önerisi üzerine Bakan tarafından; 23.4.1981 tarihli ve 2451 sayılı Kanun hükümleri

dışında kalan diğer personelin atamaları, Başkan tarafından yapılır. Başkan bu yetkilerini gerekli gördüğü takdirde alt kademelere devredebilmektedir.<sup>118</sup>.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı kurulması ile ilgili 5345 sayılı Kanunda danışma kuruluşlarına geniş bir yer ayrılmıştır. Bunlar içinde merkez örgütü'ne dahil Koordinasyon Kurulu, Vergi Danışma Komitesi ile İzleme Komitesi'nin önem taşıdığı belirtilmektedir. Bu kuruluşlar aşağıda açıklanmıştır<sup>119</sup>:

**-Koordinasyon Kurulu:** Kanun'un 7. maddesi gereğince, bu kurul, Başkan'ın başkanlığında, başkan yardımcıları, daire başkanları, I. hukuk müşaviri ile Ankara, İstanbul ve İzmir vergi dairesi başkanlarından oluşmaktadır. Kurul, yılda en az bir defa toplanır ve gündemdeki konuları görüşerek karara bağlar. Görüldüğü gibi Koordinasyon Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın üst derecede hizmet içi önemli bir danışma kuruluşudur. Kurul'un en önemli görevi, birimler arasında bilgi akışını, uygulama birliğini ve koordinasyonu sağlamaktır.

**-Vergi Danışma Komitesi:** 5345 sayılı Kanunu'nun 31. maddesinde Vergi Danışma Komitesi başlığı altında Maliye Bakanlığı bürokratları, denetim elemanları, meslek mensupları ile akademisyenlerden oluşan karma nitelikte bir danışma biriminin kurulması öngörülmüştür. Vergi uygulamasında doğacak duraksamaların giderilmesi ve uygulama birliğinin sağlanması ile görevlendirilen bu Komite'nin çalışma usul ve esasları Bakanlık'ça belirlenmektedir.

**-İzleme Komitesi:** Kanun'un geçici 6. maddesi ile, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın çalışma uygulamaları ile yönetim istemini strateji ve hedefler açısından gözlemlemek ve tavsiyelerde bulunmak üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde on yıl süre ile görev yapmak üzere on üyeden oluşan danışma organı niteliğinde İzleme Komitesi kurulmuştur. Bu komite Maliye Bakanı'nın başkanlığında, Bakanlık Müsteşarı, Gelir İdaresi Başkanı, Vergi Konseyi Başkanı ile kamu kesimi dışında makro ekonomi, hukuk, kamu maliyesi, insan kaynakları, halkla ilişkiler, yönetim alanlarında uzman olan yedi üyeden oluşacağı belirtilmiştir.

### 3.4.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Taşra Teşkilatının Organizasyon Yapısı

Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi kurulmayan yerlerde aynı görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarının nerelerde kurulacağı Bakanlar

118 Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu, 2007, s.49.

119 Gelir İdaresi Faaliyet Raporu, 2008.

Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bu düzenleme ile illerdeki gelir teşkilatının defterdarlıklar ile idari bağı tamamen kesilmiş olmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına Maliye Bakanı yetkilidir<sup>120</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile diğer işlemlerinden dolayı idari yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek, mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir<sup>121</sup>.

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur. Merkez ile taşra birimleri arasındaki fonksiyonel ilişkiler doğrudan sağlanır. Bunların organizasyon yapıları, görevleri, yetki ve sorumlulukları, merkez teşkilatıyla ilişkileri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir<sup>122</sup>.

Aşağıdaki Tabloda 2007 ve 2008 yıllarında Taşra Teşkilatında faaliyet gösteren birimlerin sayısal durumu yer almaktadır.

---

120 Öner(2005b), op.cit., s.683

121 Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Faaliyet Raporu, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), s.13

122 Ibid., s.14

**Tablo 3.1 2007 ve 2008 yıllarında Taşra Teşkilatındaki Birimlerinin Sayısal Durumu**

Birimin Adı	2007	2008
Vergi Dairesi Başkanlığı	30 (*)	30 (*)
Grup Müdürlüğü	109	109
Müdürlük	251	257
Takdir Komisyonu Başkanlığı	62	61
Gelir Müdürlüğü	52	52
Vergi Dairesi Müdürlüğü	448	448
Bağlı Vergi Dairesi (Mal Müdürlüğü)	585	585
<b>Toplam</b>	<b>1.537</b>	<b>1.542</b>

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu

(\*) Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 23'üncü maddesine Göre Kurulan 29 Vergi Dairesi Başkanlığı İle Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Tablo 3.1'de görüldüğü gibi 2007 ve 2008 yıllarında birimlerin sayısal durumunda önemli bir değişiklik bulunmamaktadır.

### 3.5. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnsan Kaynakları Durumu

Bakanlıktan ayrı bir idarenin kurulması nedeniyle, Maliye Bakanlığı kadroları arasında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğüne tahsisli kadrolar iptal edilmiş ve bu kadrolar bakanlık kadrolarından düşülerek Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiştir.

Aşağıdaki Tablo'da 2004 ile 2008 yılları arasındaki gelir idaresi personelinin merkez ve taşra teşkilatındaki dağılımı yer almaktadır.

**Tablo 3.2 Yıllar İtibari ile Merkez ve Taşra Teşkilatında Çalışan Personelin Dağılımı**

	2004		2005		2006		2007		2008		5 Yıllık Ortalaması		2004 ile 2008 Yılları Değişim	
	Personel	Dağılım (%)	Personel	Dağılım (%)	Personel	Dağılım (%)	Personel	Dağılım (%)	Personel	Dağılım (%)	Personel	Dağılım (%)	Artış/ Azalış	%
MERKEZ	1.677	4	1.631	4	1.620	4	1.493	3	1.376	3	1.559	4	-301	-0,18
TAŞRA	39.943	96	43.060	96	42.562	96	41.373	97	40.900	97	41.568	96	957	0,02
<b>TOPLAM</b>	<b>41.620</b>	<b>100</b>	<b>44.691</b>	<b>100</b>	<b>44.182</b>	<b>100</b>	<b>42.866</b>	<b>100</b>	<b>42.276</b>	<b>100</b>	<b>43.127</b>	<b>100</b>		

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu'ndan uyarlanmıştır.

Yukarıdaki Tablodan görüldüğü gibi 2004 yılından 2008 yılına kadar merkez ve taşra teşkilatı arasındaki personel dağılımı incelendiğinde; merkez teşkilatındaki personelin toplam personele oranı % 4 taşra teşkilatının toplam personele oranı ise %96 seviyesinde oluşmuştur. Bu yıllar arasında personel sayısı ve dağılımında önemli bir değişiklik olmamıştır. 2004(Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmadan önceki yıl) ile 2008 yılı karşılaştırıldığında; 2008 yılında merkez teşkilatındaki personel sayısı 2004 yılına göre %18 oranında azalmış, taşra teşkilatındaki personel sayısı ise %2 oranında artış göstermiştir.

Aşağıdaki Tabloda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında ihdas edilen personel kadroların durumu gösterilmiştir.

**Tablo 3.3 Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Dolu/Boş Kadro Durumu(2008 Yılı Sonu)**

<b>Dolu Kadro</b>	<b>Boş Kadro</b>	<b>Mevcut Kadro</b>
42.276	17.759	<b>60.035</b>

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu

Yukarıdaki Tabloya göre 2008 yılı sonu itibari ile dolu kadronun mevcut kadroya oranı %70 seviyesindedir. Mevcut kadronun %30'u kullanılmamıştır.

Aşağıdaki Tabloda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2004 ve 2008 yıllarındaki merkez ve taşra teşkilatındaki tüm personelin fonksiyonlara göre dağılımı açıklanmıştır.

**Tablo 3.4. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2004 ve 2008 Yıllarındaki Personelin Fonksiyonlara Göre Dağılımı**

<b>Fonksiyonlarına Göre Bölümler</b>	<b>2004</b>		<b>2008</b>	
	<b>Personel Sayısı</b>	<b>Dağılım (%)</b>	<b>Personel Sayısı</b>	<b>Dağılım (%)</b>
<b>Yönetim</b>	2232	5,36	1552	3,67
<b>Denetim</b>	3066	7,37	9481	22,43
<b>Genel İdare</b>	36322	87,27	31243	73,90
<b>Toplam</b>	41620	100,00	42276	100,00

**Kaynak:** 2004 Yılı Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu ve Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu'ndan uyarlanarak hazırlanmıştır.

Yukardaki Tabloya göre 2004 ve 2008 yılı karşılaştırıldığında dikkat çeken en önemli değişiklik denetim fonksiyonunda çalışan personel sayısında gerçekleşmiştir. 2004 yılında denetim fonksiyonunda görev yapan personelin toplam personele oranı %7,37 oranında gerçekleşirken 2008 yılında bu oran %22,43 olmuştur. Denetim fonksiyonunda çalışan

personeldeki artış daha çok genel idare ve yönetim fonksiyonundaki personelin azaltılması ile kısmen ilave personel nedeniyle gerçekleştirildiği görülmektedir.

### **3.6. Vergi Denetim Birimleri ve Denetim Faaliyetleri**

Türkiye’de tarhiyat beyan esasına dayandığı için vergi dairelerine verilen beyannamelerinin ve beyannamelerin dayanakları olan yasal defterlerin ve belgelerin denetimi gerekmektedir. Bu kısımda Maliye Bakanlığı’na ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı denetim birimleri ve bu denetim birimlerin denetim faaliyetleri açıklanacaktır.

#### **3.6.1. Vergi Denetim Birimleri**

Gelir İdaresinin denetim faaliyetlerini yürüten farklı denetim birimleri bulunmaktadır: Doğrudan Maliye Bakanlığı’na bağlı birimler Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı’dır. Bunun yanında Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı denetim birimleri vardır.

#### **Maliye Bakanlığı’na Bağlı Denetim Birimleri**

- Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı: Maliye Müfettişleri ve Yardımcılarını kapsamaktadır.
- Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı: Hesap Uzmanları ve Yardımcılarını kapsamaktadır.

Maliye müfettişleri ve hesap uzmanları “kurul” olarak örgütlenmiş olup, kurul başkanlıkları hiyerarşik yapı içinde doğrudan Maliye Bakanı ile bağlantılıdır. Halen bu iki kurul Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer almaktadırlar.

#### **Gelir İdaresinin Merkez Teşkilatındaki Denetim Birimleri**

- Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı: Gelirler kontrolörleri, yardımcılarını ve stajyerlerini kapsar

Gelirler kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığı’nda bir daire başkanlığına bağlı olarak hesap uzmanları ve maliye müfettişleri ile benzer bir yapıda örgütlenmişlerdir.

### Gelir İdaresinin Taşra Teşkilatındaki Denetim Birimleri

- Vergi Dairesi Müdürlükleri: Vergi dairesi müdürlerini kapsar
- Vergi Denetmenleri Birimi: Vergi denetmenleri ve yardımcılarını kapsar

Yukardaki denetim birimleri bünyesinde olan denetim elemanları dışında vergi dairesi başkanları ve başkanlık bünyesindeki müdürlerin de denetim yetkileri bulunmaktadır. Vergi dairelerinin yoğun iş yükü nedeniyle, vergi dairesi müdürlerinin denetim faaliyetleri içinde bir ağırlığı bulunmamaktadır.

Vergi denetmenleri, vergi denetiminin taşra teşkilatında yer almaktadır. Daha küçük ölçekli mükelleflerin denetlenmesi ve yerel vergi denetimi fonksiyonu bu denetim birimi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Aşağıdaki Tabloda 2004 ve 2008 yıllarındaki merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim elemanlarının toplam denetçi sayıları içindeki dağılımı karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

**Tablo 3.5 2004 ve 2008 Yılı Merkez ve Taşra Teşkilatındaki Denetçi Sayıları ve Dağılımı**

		2004		2008	
		Personel Sayısı	Dağılım (%)	Personel Sayısı	Dağılım (%)
<b>T A Ş R A</b>	Vergi Denetmeni	1712	55,84	1.778	18,75
	Vergi Denetmen Yardımcısı	1010	32,94	939	10,00
	Vergi İstihbarat Uzmanı	-	-	5	-
	Gelir Uzmanı	-	-	5.494	57,95
	Gelir Uzman Yardımcısı	-	-	940	9,91
<b>Taşra Teşkilatı Toplamı</b>		<b>2722</b>	<b>88,78</b>	<b>9.156</b>	<b>96,61</b>
<b>M E R K E Z</b>	Gelirler Başkontrolörü	209	6,81	204	2,15
	Gelirler Kontrolörü	135	4,11	121	1,24
<b>Merkez Teşkilatı Toplamı</b>		<b>344</b>	<b>11,22</b>	<b>325</b>	<b>3,39</b>
<b>TOPLAM</b>		<b>3066</b>	<b>100</b>	<b>9481</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** 2004 Yılı Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu ve 2008 Yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu'ndan uyarlanmıştır.

2008 yılında denetçi sayısında önemli bir artışın olduğu dikkat çekmektedir. 2008 yılı raporunda, daha önce denetim personeli içinde gösterilmeyen gelir uzmanı ve yardımcılarını bu personel kapsamına alınmıştır. Böylece Gelir İdaresi Başkanlığı'nda denetim fonksiyonunda

görevlendirilen personel sayısının toplam personel içindeki payı %22'ye yükselmiştir. 2004 yılında taşra teşkilatında çalışan denetçilerin toplam denetçi içindeki payı %88,78 iken, bu pay 2008 yılında %96,61'e yükselmiştir.

Gelir uzmanı ve yardımcıları yoklama yetkisine sahip olup diğer denetim elemanları gibi mükelleflerin yasal defterlerini inceleme yetkisine sahip değildir.

Aşağıdaki Tabloda 8 Mayıs 2010 itibari ile Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki denetim kadrosu gösterilmiştir.

**Tablo 3.6 Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesindeki Denetim Kadrosu**

	<b>Dolu Kadro</b>	<b>Dolu + Boş Kadro</b>	<b>Kadro Kullanım Oranı (%)</b>
<b>Maliye Bakanı'na Bağlı Denetçiler</b>	<b>465</b>	<b>1.153</b>	
-Maliye Müfettişi	159	308	51,6
-Hesap Uzmanı	306	845	36,2
<b>Gelir İdaresi Başkanlığı'na Bağlı Denetçiler</b>	<b>3.163</b>	<b>4.387</b>	
-Gelirler Kontrolörü	374	526	71,1
-Vergi Denetmeni	2.789	3.861	72,2
<b>Toplam Denetçiler</b>	<b>3.628</b>	<b>5.540</b>	<b>%65,5</b>

**Kaynak :** Gelir İdaresi Başkanlığı [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) internet sayfasından uyarlanarak hazırlanmıştır.

Yukardaki Tablonun incelenmesinde çıkarılan sonuçlar şunlardır:

- 2010 yılında toplam 5540 kişilik kadronun %65'i kullanıldığı
- Hesap uzmanı kadrosunun %36,32 oranı ile en düşük doluluk seviyesinde olduğu
- Denetim birimlerinin yetersiz personel ile çalıştığı

görülmektedir. Bu durum vergi kayıplarının önlenmesi ve vergi kaçaklarının azaltılması açısından olumsuz bir durumdur.

Aşağıdaki Tabloda Hesap Uzmanları Kurulu'nun 1945 yılından itibaren hesap uzmanı ve yardımcılarının sayıları gösterilmiştir.



**Tablo 3.7 Hesap Uzmanları Kurulunun 1945 Yılından İtibaren Hesap Uzmanı ve Yardımcılarının Sayıları**

<b>Kuruldan Ayrılan Hesap Uzmanı Ve Yardımcısı</b>	<b>1089</b>
Özel Kesime Gidenler (İstifa)	638
Kamu Kesimine Gidenler (Nakil)	294
Emekli Olanlar	130
Görevde İken Vefat Eden HUZ	27
<b>Fiili Olarak Çalışan Hesap Uzmanı Kadrosu</b>	<b>310</b>
Hesap Uzmanı	230
Hesap Uzman Yardımcısı	80

**Kaynak:** Hesap Uzmanları Kurulu [www.huk.gov.tr](http://www.huk.gov.tr) İnternet Sayfasından uyarlanarak hazırlanmıştır.

Yukardaki Tablonun incelenmesinden aşağıdaki sonuçlar çıkarılabilir:

Hesap uzmanı sayısındaki düşüklüğün nedeni istifa veya nakil yoluyla özel ve kamu kesime geçişten kaynaklanmaktadır. Çoğunlukla holdingler, bankalar ve sınai şirketler gibi büyük mükelleflerin denetiminde önemli paylarının olduğu göz önüne alınırsa, bu denetçilerin sayılarındaki azalış denetim faaliyetlerini olumsuz etkileyecektir.

### 3.6.2. Vergi Denetim Faaliyetleri

Türkiye’de Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı çeşitli birimlerin vergi denetimi faaliyetlerinin değerlendirilmesi yapılacaktır. Bunun için Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulmasından önceki yıl olan 2004 ile 2008 yılı vergi incelemesiyle ilgili veriler karşılaştırılmıştır. Aşağıdaki tablo ve grafiklerde söz konusu veriler gösterilmiştir.

**Tablo 3.8 2004 ve 2008 Yılları Vergi İnceleme Sayısı ve İncelenen Matrah Tutarındaki Değişim**

Denetim Birimleri	İnceleme Sayısı		Değişim (%)	İncelenen Matrah		Değişim (%)
	2004	2008		2004	2008	
Teftiş Kurulu Başkanlığı	219	214	-2,28	19.154.936	1.989.392.091	10.285,79
Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı	2.494	2.257	-9,50	6.139.712.986	19.205.401.726	212,81
Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	2.251	2.351	4,44	3.360.258.119	6.906.461.648	105,53
Vergi Denetmenleri	50.292	68.089	35,39	11.198.767.276	48.488.423.808	332,98
Vergi Dairesi Müdürleri	98.625	40.162	-59,28	1.406.159.430	2.249.210.344	59,95
<b>Toplam</b>	<b>153.881</b>	<b>113.073</b>	<b>-26,52</b>	<b>22.124.052.747</b>	<b>78.838.889.617</b>	<b>256,35</b>

**Kaynak:** 2004 Yılı Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu ve 2008 Yılı Faaliyet Raporu’ndan uyarlanarak hazırlanmıştır

Yukardaki Tabloda görüldüğü gibi 2004 ve 2008 yıllarındaki denetim birimleri tarafından yapılan inceleme sayısında 2004 yılına göre 2008 yılında %26 azalmıştır. Ancak incelenen

matrah açısından bakıldığında 2004 yılına göre 2008 yılında %256 düzeyinde önemli bir artış bulunmaktadır.

Aşağıdaki Tabloda 2004 ve 2008 yılları arasında bulunan matrah farkının incelenen toplam matraha oranı gösterilmiştir.

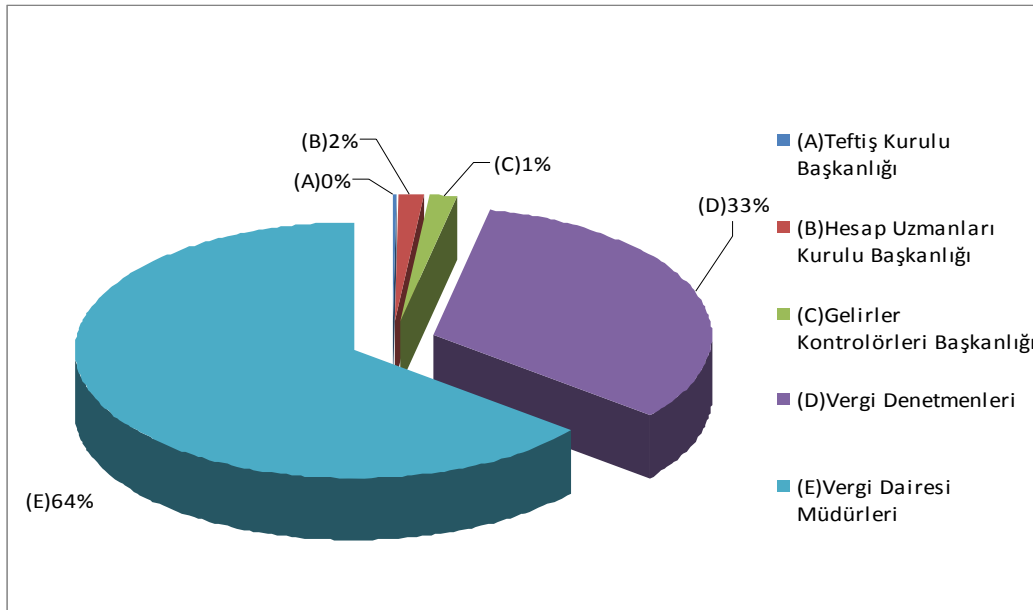
**Tablo 3.9 2004 ve 2008 Yılları Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı**

Denetim Birimleri	İncelenen Matrah		Bulunan Matrah Farkı		Bulunan Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı (%)	
	2004	2008	2004	2008	2004	2008
Teftiş Kurulu Başkanlığı	19.154.936	1.989.392.091	15.350.867	158.452.669	80	8
Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı	6.139.712.986	19.205.401.726	8.999.706.865	11.828.006.641	147	62
Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	3.360.258.119	6.906.461.648	5.713.052.507	190.481.501.165	170	2.758
Vergi Denetmenleri	11.198.767.276	48.488.423.808	2.836.615.496	7.803.234.736	25	16
Vergi Dairesi Müdürleri	1.406.159.430	2.249.210.344	1.148.190.885	821.694.129	82	37
<b>Toplam</b>	<b>22.124.052.747</b>	<b>78.838.889.617</b>	<b>18.712.916.620</b>	<b>211.092.889.340</b>	<b>85</b>	<b>268</b>

**Kaynak:** 2004 Yılı Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu ve 2008 Yılı Faaliyet Raporu'ndan uyarlanarak hazırlanmıştır

Tablo 3.9'da görüldüğü gibi denetim birimlerinin vergi incelemelerinde bulunan matrah farkının incelenen toplam matraha oranı 2004 yılında %85 ve 2008 yılında ise %268 seviyesindedir. Burada dikkat çeken en önemli husus gelirler kontrolörlerin yaptığı denetimlerde %2758 oranındaki ortaya çıkan matrah farkıdır.

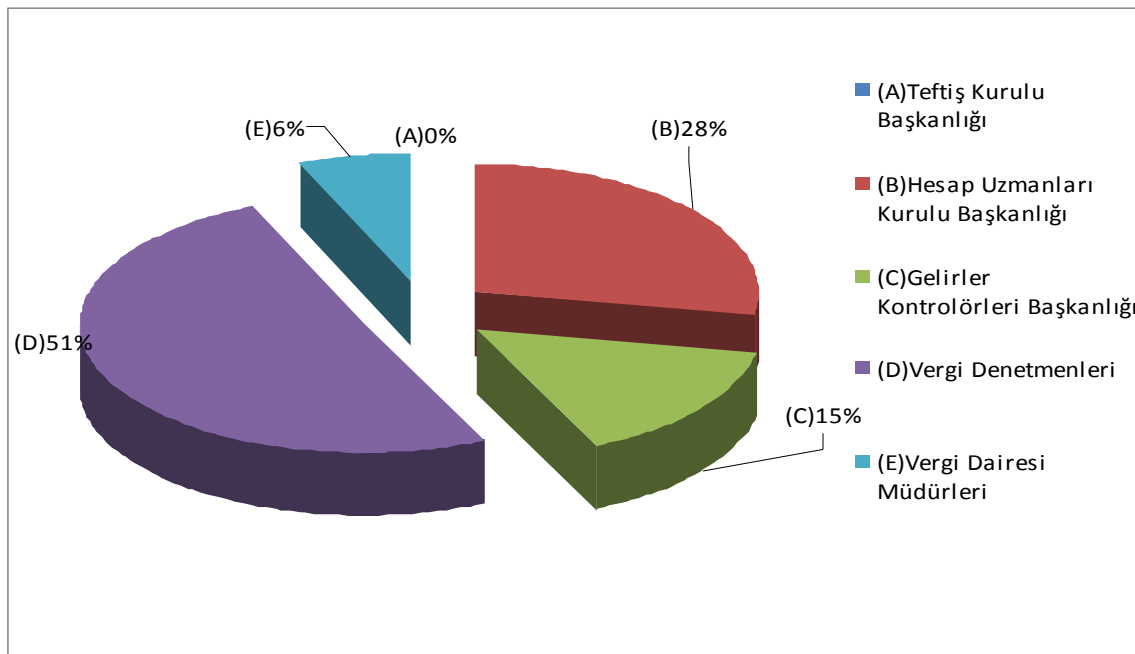
Aşağıdaki Grafikte 2004 yılında denetim birimlerinin yaptığı denetim sayısının toplam yapılan denetim içindeki payları gösterilmektedir.



**Grafik 3.1 Denetim Birimlerinin 2004 Yılındaki Denetim Sayısının Toplam Denetim İçindeki Payı**

Grafik 3.1’de denetim birimleri içinde inceleme sayısı açısından en çok denetim yapan birimler sırasıyla vergi dairesi müdürleri (%64) ve vergi denetmenleridir (%33). En az denetim yapan birimler ise hesap uzmanları (%2), gelirler kontrolörleri (%1) ve maliye müfettişleridir.

Aşağıdaki Grafikte 2004 yılında denetim birimlerin inceledikleri matrahın toplam incelenen matrah içindeki payları gösterilmiştir.



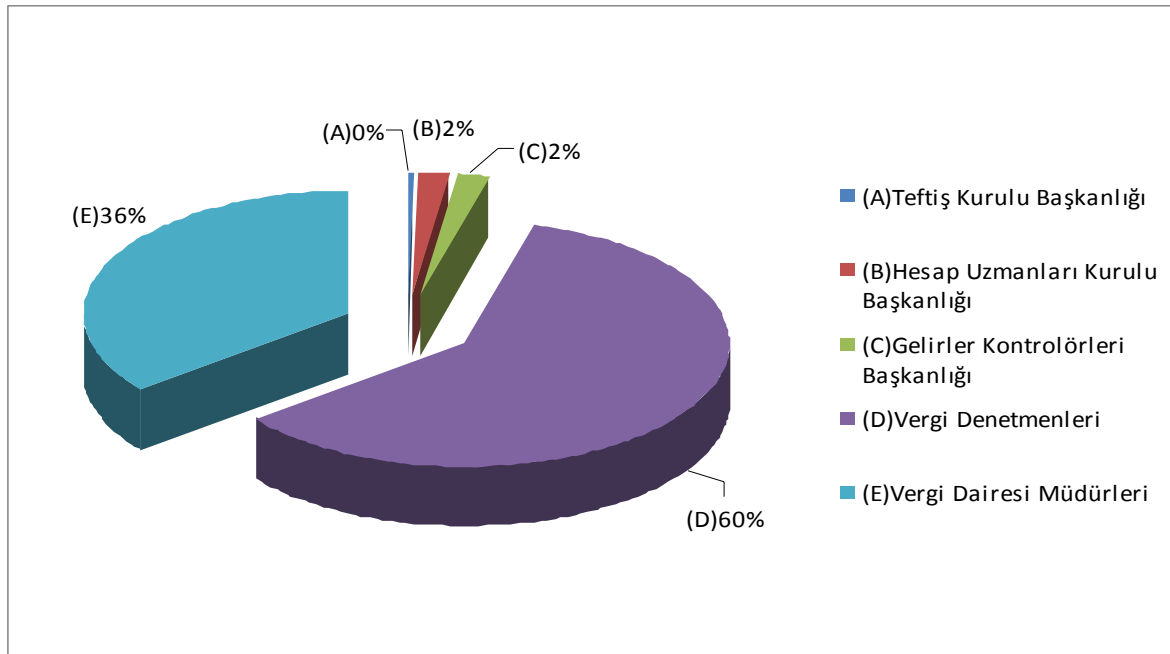
**Grafik 3.2 Denetim Birimlerinin 2004 Yılında İnceledikleri Matrahın Toplam Matrah İçindeki Payı**

Grafik 3.2’de görüldüğü gibi denetim birimleri içinde en çok matrah inceleyen sırasıyla vergi denetmenleri (%51), hesap uzmanları (%28), gelirler kontrolörleri (%15), vergi dairesi müdürleri (%6) ve maliye müfettişleridir.

Vergi denetmenleri denetim birimleri içinde en fazla sayıya sahip olmaları ve denetim işine ağırlık vermelerinden dolayı en yüksek tutarda matrah incelemiştir. Hesap uzmanlarının sayılarının az olması, yurt dışı geçici görevleri ve çeşitli komisyonlardaki görevleri olmasına rağmen inceledikleri matrah yüksek tutardadır. Bunun nedeni daha çok büyük mükellef gruplarının denetimi ile uğraşmalarından kaynaklanmaktadır.

Tablo 3.8’de 2008 yılı vergi inceleme sonuçları incelendiğinde, 113.073 inceleme sayısı ile 2004 yılındaki (153.881 adet) inceleme sayısına göre azalış görülmektedir. Ancak incelenen matrah açısından değerlendirildiğinde 2008 yılında incelenen matrah 2004 yılına göre yaklaşık dört kat artmıştır.

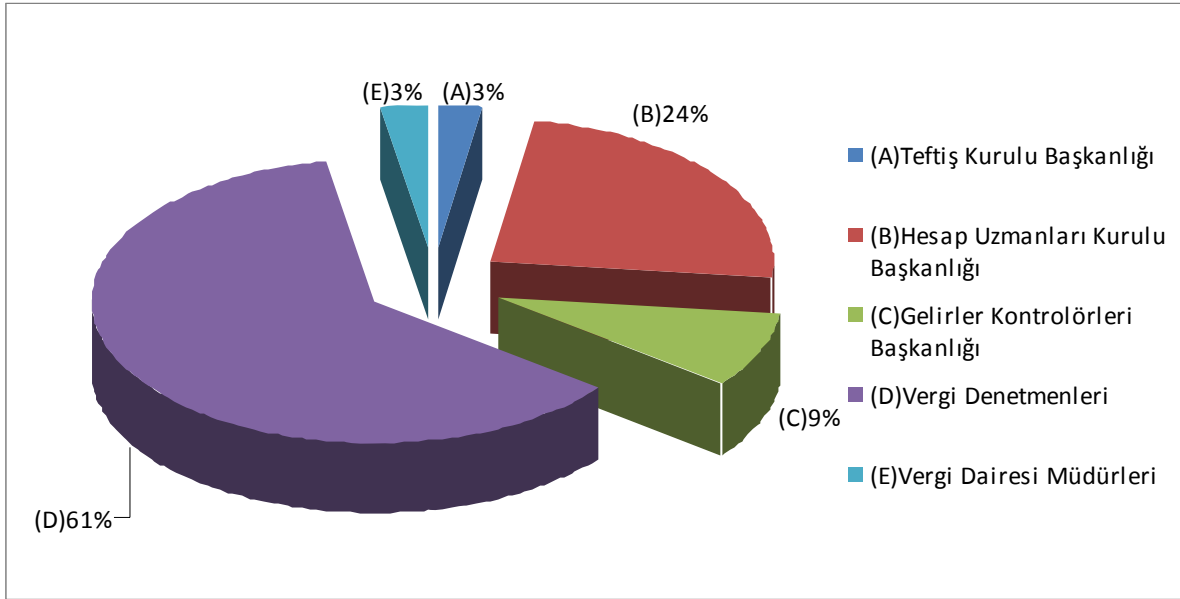
Aşağıdaki Grafikte 2008 yılında denetim birimlerinin yaptığı denetim sayısının toplam yapılan denetim içindeki payları gösterilmektedir.



**Grafik 3.3 Denetim Birimlerinin 2008 Yılındaki Denetim Sayısının Toplam Denetim İçindeki Payı**

Grafik 3.3’de denetim birimleri içinde inceleme sayısı açısından en çok denetim yapan birimler sırasıyla vergi denetmenleri (%60), vergi dairesi müdürleridir (%38). En az denetim yapan birimler ise hesap uzmanları (%2), gelirler kontrolörleri (%2) ve maliye müfettişleridir.

Aşağıdaki Grafikte 2004 yılında denetim birimlerin inceledikleri matrahın toplam incelenen matrah içindeki payları gösterilmiştir.



**Grafik 3.4 Denetim Birimlerinin 2008 Yılında İnceledikleri Matrahın Toplam Matrah İçindeki Payı**

Yukardaki Grafik 3.2 ve 3.4 karşılaştırıldığında çıkarılan sonuçlar şunlardır:

- İncelenen matrah açısından 2008 yılında en fazla payı, 2004 yılında da olduğu gibi vergi denetmenleri almıştır.
- Vergi denetmenleri inceledikleri matrah tutarında 2008’de 2004 yılına göre artış görülmüştür.
- Buna karşın gelirler kontrolerleri, hesap uzmanları ve vergi dairesi müdürlerinin payı azalmıştır.
- Teftiş kurulunun 2004 yılındaki toplam incelenen matrah tutarındaki payı %1 civarındayken 2008 yılında %3 olmuştur.
- Teftiş kurulu ve vergi dairesi müdürlüklerin 2004 ve 2008 yılında da incelenen matrah açısından diğer denetim birimlerine göre paylarının çok düşük olduğu görülmektedir.

### 3.7. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Bilgi ve Teknoloji Kullanımı

Vergi Dairesi Otomasyon Projesi olarak ifade edilen VEDOP, 1998 yılında faaliyete geçirilmiştir. Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilişim teknolojileri ile otomasyona geçirilerek iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin

artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim sisteminin oluşturulması projenin temel hedefidir<sup>123</sup>.

Gelir idaresinin bilgi işlem sisteminden vergi daireleri, vergilendirme ve denetim işlemleri için mükellef ya da muhasebe meslek mensupları da elektronik ortamda beyanname gönderme, borç sorgulama gibi işlemleri yapabilmektedir.

E-beyanname yoluyla mükelleflerin ya da muhasebe meslek mensuplarının internet ortamında işlerini yapmaları, bu uygulamaları yaygınlaştırılması sonucunda Vergi dairelerinin hizmetlerinde etkinlik artacak, başta işgücü olmak üzere diğer kaynaklarda tasarruf sağlanacaktır.

---

123 Arif Yıldırım, **E-Beyanname ya da Vedop Etkin Bir Gelir İdaresi İçin Yeterli Mi?**, Vergi Dünyası, (2005 Ocak), s.s.72-73

## 4. MUHASEBE MESLEĞİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE MUHASEBE MESLEĞİNİN DÜZENLENİŞ BİÇİMİ

### 4.1. Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleğinin işlevleri defter tutma, denetim ve vergi danışmanlığına ilişkin faaliyetlerdir.

#### 4.1.1. Defter Tutma

Muhasebe mesleğinin temel işlevi işletmelerin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal verileri belirli muhasebe ilke ve standartlara göre kaydetmek, ölçmek ve ilgili taraflara bu bilgileri raporlamaktır. Dolayısıyla işletme içindeki mali olaylar kaydedilir, sınıflandırılır, özetlenir, analiz edilir, yorumlanır ve raporlanır.

Ancak son yıllarda muhasebe mesleğinin temel işlevi olan muhasebe kayıtlarının tutulmasının önemi; bilgisayar teknolojisinin yaygın olarak kullanılması nedeniyle diğer işlevlerine göre önemi azalmaya başlamıştır.

#### 4.1.2. Muhasebe Denetimi

Muhasebe ve denetim birbiriyle çok yakın ilişki içindedir. Muhasebenin ürettiği mali tabloların, belirli standartlara uygunluğunu, denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasebe verilerinin güvenilirliğini artıran muhasebe denetimi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin önemli bir parçasıdır<sup>124</sup>.

Denetçi (auditor) deyimini ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere'de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır. İngiltere'de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. ABD'de muhasebe mesleğinin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında New York eyaletinde gerçekleşmiş ve bunu diğer eyaletler takip etmiştir. ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri

---

124 Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe-1" Çözüm Dergisi, Sayı:95, (2009 Eylül-Ekim), s.127

(Certified Public Accountants) tarafından denetlenen ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır<sup>125</sup>.

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır: “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili **iddiaların** önceden saptanmış ölçütlere göre uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili taraflara bildirmek amacıyla objektif biçimde veri toplayan ve bunları değerlendiren sistematik bir süreçtir”<sup>126</sup>.

Denetçi; işletme yönetimi tarafından sunulan bilgilerin ve beyannamelerin doğruluğunu inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. Denetçi inceleme ile ilgili görüş ve yargısının açıklanması yazılı bir rapor ile açıklar. Denetçi bu raporunda; yaptığı incelemelere dayanarak, işletme yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının genel kabul gören muhasebe ilkeleri ve kriterlerine göre doğru ve dürüst olarak şeffaf ve güvenilir bir biçimde düzenlenip düzenlenmediği konusunda görüşünü açıklar. Bu raporlarda denetçi raporunda hiçbir zaman finansal raporların yüzde yüz doğru olduğunu onaylamamakta, ya da bu konuda kesin bir güvence vermemektedir<sup>127</sup>.

Denetim faaliyetlerinde kullanılan denetim türleri aşağıda açıklanmıştır<sup>128</sup>.

- **Mali Tabloların Denetimi(Finansal Denetim)** : Bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenen kriterlere göre uygunluğunun denetlenmesidir.
- **Uygunluk Denetimi(Usul Denetimi)** : Bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin; işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.
- **Faaliyet Denetimi(Performans Denetimi)** : Bir işletmenin faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek ve denetlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini kapsamaktadır.

---

125 Ibid., s.128

126 Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.5

127 Ibid., s.6

128 Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Temel Eğitim Staj Merkezi Yayınları, Ankara, 2001, s.6



### 4.1.3. Vergi Danışmanlığı

Vergi danışmanlığı mesleği, vergi mükellefleri ve devletin çıkarlarını koruyan bir meslek olarak tanımlanır.

Vergi danışmanları vergi ile ilgili konularda mükellefin davranışlarında belirleyici bir etkiye sahiptir. OECD çalışmasında mükellef davranışlarını belirleyen kişiler ve kurumlar olarak vergi danışmanlığı mesleği, daha genel bir sınıflandırma ile “vergi aracıları” (tax intermediaries) olarak ifade edilmiştir. Buna göre vergi aracıları, mükelleflerin vergi ile ilgili vermiş oldukları görüşlere doğrudan etkisi olan vergiden kaçınmadan vergi kaçırmaya kadar geniş bir alanda hizmet sunan kişi ya da kurumlar olarak tanımlanmıştır<sup>129</sup>

Vergi danışmanlığının farklı işlevleri ve faaliyetleri aşağıda açıklanmıştır<sup>130</sup>:

- **Vergi Planlaması:** Vergi danışmanlığı; birbirinde farklı bakış açılarına sahip olan, denetim, muhasebe, finansman, hukuksal ve yönetimle ilgili hizmetleri kapsar. Vergi sorunları; sadece şirketlerin hesapları ve kayıtlarıyla ilgili olarak değil; şirketler hukuku, menkul kıymet düzenlemeleri ve iflas hukuku gibi yasal konularla ilgili olarak da ortaya çıkabilir. Dolayısıyla vergi danışmanlığı geniş bir faaliyet alanını kapsamaktadır.
- **Diğer Mali Hizmetler İçin Danışmanlık:** Vergi danışmanlığı bankalar ve sigorta şirketleri gibi ticari şirketler tarafından da verilebilmektedir. Özellikle Batı Avrupa'da, son zamanlarda finans sektöründe vergi hizmetleri için pazara giren şirket sayısında artış görülmektedir.
- **Mali Tabloların Hazırlanması ve Denetimi:** Mali Tabloların birinci işlevi ortaklara ve finansal kurumlarına mali bilgi sağlamaktır. Vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde ise mali tabloların önemi büyüktür.
- **Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması:** Vergi danışmanlığının önemli işlevlerinden biri vergi beyannamelerinin yasalara ve muhasebe ilkelerine göre hazırlanmasıdır.

129 OECD Study Team, Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD 2008, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>, 15/04/2010.

130 Victor Thuronyi and Frans Vanistendael, “**Regulation of Tax Professionals**”, **Tax Law Design and Drafting**, volume:1, Chapter 5, International Monetary Fund, 1996, s.13-14. <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/>, 10/10/2009.

- **Mükellefin Gelir İdaresinde Temsili:** Bir vergi danışmanı bir avukat gibi gelir idaresi önünde vergi yükümlülerini temsil edebilmektedir. Vergi danışmanları yükümlüyü mahkemelerde temsil edebilmektedir.
- **Mükelleflerin Mahkemede Temsili:** Genellikle avukatlar mahkemelerde vergi yükümlüsünü temsil etmektedir.

#### 4.2. Çeşitli Ülkelerde Muhasebe Mesleğinin Düzenleniş Biçimi

Çeşitli ülkelerde muhasebe mesleğini yapan meslek mensupları “vergi uzmanı”, “vergi danışmanı”, “muhasebeci” ve “mali müşavir” gibi farklı ünvanlar taşımaktadır.

Aşağıdaki tabloda çeşitli ülkelerde meslek mensupları için kullanılan ünvanlar gösterilmiştir.

**Tablo 4.1 Çeşitli Ülkelerde Vergi Uzmanı ve Vergi Danışmanı Olarak Çalışan Meslek Mensupları İçin Kullanılan Ünvanlar**

Ülkeler	Kullanılan Mesleki Ünvanlar
Avustralya	lawyer, accountant, tax agent
Belçika	conseil fiscal, avocat, reviseur d'entreprise, expert comptable
Kanada	lawyer, accountant
Fransa	comptable, expert-comptable, avocat
Almanya	Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerbevollmächtigte
Hollanda	belastingadviseur, belastingconsulent, advokaat register accountant
İtalya	tributaristo, avvocato
İspanya	asesor fiscal, abogado, economista
İngiltere	accountant, tax consultant, taxation practitioner, lawyer
ABD	accountant, attorney, enrolled agent

**Kaynak:** Victor Thuronyi and Frans Vanistendael, “Regulation of Tax Professionals”, Tax Law Design and Drafting, volume:1, Chapter 5, International Monetary Fund, 1996, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/>, 10/10/2009, s.13-14.

##### 4.2.1. A.B.D

ABD’de avukatlar, muhasebeciler ve IRS kurulmadan önce mesleğe giren ya da meslek sertifikası olmayan bazı kişiler vergi danışmanlığı yapabilmektedir. Normal vergi beyannameleri tescili olmayan vergi temsilcileri tarafından hazırlanabilmekte; daha karmaşık beyannameler ise avukatlar veya muhasebeciler tarafından düzenlenebilmektedir<sup>131</sup>.

131 Ibid., s.s.24-26

#### 4.2.2. İngiltere

İngiltere’de vergi danışmanları; muhasebeciler (accountants), denetçiler ya da vergi uygulayıcılarıdır (tax consultants - taxation practitioners). Vergi danışmanlığı yapmada herhangi bir yasal sınırlama yoktur. Daha çok avukatlar vergi danışmanlığı alanında faaliyet göstermektedir. İngiltere’de dış denetçiler, avukatlar<sup>132</sup> ve “barristers” adında diğer avukatlarla ilgili yasal çerçevede düzenlemeler bulunmaktadır. Fakat özellikle vergi danışmanlığı konusunda yasal düzenleme yoktur. Mahkemelerde vergi ile ilgili davalarda sadece “barristers” adında avukatlar görev yapabilmektedir<sup>133</sup>.

İngiltere’de beş meslek kuruluşu bulunmaktadır. Bu ülkede muhasebe işlemlerini kimin yaptığı önem taşımamaktadır. İşletme hesaplarının denetimini yapabilmek için mesleki örgütlenmelerden birinin üyesi olmak gerekli değildir; Endüstri ve Ticaret Bakanlığı’nca yetkilendirilmiş olmak yeterlidir<sup>134</sup>.

#### 4.2.3. İspanya

İspanya’da, avukatlar (abogado) ve muhasebeciler (economista) vergi danışmanı (asesor fiscal) olabilmektedir. Vergi danışmanlığı hizmeti, belirli bir meslek mensubu ile sınırlanmış değildir. Vergi davalarında sadece avukatlar görev yapabilmektedir<sup>135</sup>.

#### 4.2.4. Japonya

Japonya’da meslekle ilgili yüksek okul veya üniversiteden mezun olanlara Serbest Muhasebeci (Keirishi) denilmektedir. Bu ülkede meslek mensubu (yeminli mali müşavir) olabilmek için üç ayrı düzeyde yapılan sınavları geçmek gerekmektedir. Yeminli mali müşavirler yanında aynı zamanda Sertifikalı Vergi Uygulamacıları da (Licensed Tax Practitioners) mesleği icra etmektedirler<sup>136</sup>.

---

132 İngiltere’de “lawyer” ifadesinden başka avukat anlamına gelen “solicitors” ve “barristers” gibi ifadelerde kullanılabilir.

133 Ibid., s.s.24-26

134 Melih Erdoğan, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.23-24.

135 Thuronyi, Vanistendael, **loc.cit.**

136 Tayyip Yavuz, **Türkiye’de vergi yönetimine yardımcı bir meslek olarak mali müşavirlerin yetki ve sorumlulukları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001, s.36

#### 4.2.5. Fransa

Fransa'da, vergi danışmanlığı mesleği yasalarla çerçevede düzenlenmiştir. Avukatlar (Avocats) ve hukuk müşavirleri (conseils juridiques) vergi danışmanlığı yapmaktadır. Ayrıca Noterler (notaires), muhasebeciler (comptables, expert-comptables) ve denetçiler (commissaires aux comptes) vergi danışmanlığı yapabilirler; bu itibarla vergi danışmanlığı sadece bir meslek grubunun tekelinde bulunmamaktadır. Fransa'da vergi avukatlığı için özel bir sertifika (*avocat spécialiste du droit fiscal.*) almak gerekmektedir<sup>137</sup>.

#### 4.2.6. Kanada

Kanada'da muhasebe meslek mensupları aşağıdaki gibi üç grupta toplanmıştır:

- Kanada Yönetim Muhasebesi Kurumu (La Société des Comptables en Management du Canada)
- Kanada Genel Lisanslı Muhasebeciler Kurumu (Association des Comptables généraux Licenciers du Canada)
- Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Institut Canadien des Comptables agréés)

Birinci kurum, kamu veya özel sektörde çalışan yönetim muhasebesi alanında uzmanlaşmış meslek mensuplarından oluşmaktadır. İkinci kurum, yine kamu ve özel sektörde görev yapan muhasebecileri ve mali müşavirleri kapsamaktadır. Üçüncü kurum ise, fiilen ülkemizdeki YMM işlevine denk bir denetim görevini yerine getiren meslek mensuplarından oluşmaktadır<sup>138</sup>.

Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü içinde yer alan Muhasebe Standartları Komitesi, kamuya veya özel sektöre ait kâr amacını güden şirketlerin mali tablolarının hazırlanması ve sunulması yöntemleri ile muhasebe standartlarının oluşturulması ve iyileştirilmesi görevini yerine getirmektedir. Aynı kurum bünyesinde kurulan Denetim Standartları Komitesi de, benzer şekilde denetim standartlarının oluşturulması ve iyileştirilmesi fonksiyonunu üstlenmiştir<sup>139</sup>.

Kanada'da Meslek Etiği ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Örneğin Quebec bölgesinde uygulanan deontoloji yasası (meslek etiği); meslek mensuplarının uyması gereken etik

137 Thuronyi, Vanistendael, **loc.cit.**

138 Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu Denetim Standartları Ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu, 2003, <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/rapor11.doc>, 15/01/2010

139 İbid.

kuralları, “Kamuya karşı sorumluluk ve ödevler, müşteriye karşı sorumluluk ve ödevler, mesleğe karşı sorumluluk ve ödevler, meslekdaşlara karşı sorumluluk ve ödevler” başlığı altında düzenlemektedir<sup>140</sup>.

#### 4.2.7. Diğer Ülkeler

Avustralya'da vergi beyannameleri, genellikle bir ücret karşılığında sadece avukat (lawyer) ya da bir vergi temsilcisi (tax agent) tarafından hazırlanabilmektedir. Vergi temsilcilerinin durumu yasayla düzenlenmiş olup, gelir idaresi tarafından kontrol edilen bir kurul tarafından temsil edilmektedir. Avukatlar ve vergi temsilcileri idari uyuşmazlıklarda vergi mükelleflerini temsil edebilmektedir. Fakat vergi davalarında sadece avukatlar görev yapabilmektedir<sup>141</sup>.

Belçika'da vergi danışmanı, flemenkçe “belastingconsulent” Fransızca “conseil fiscal“ olarak adlandırılmaktadır. Bu uzmanlık alanı hiçbir kanuni düzenlemeye tabi bulunmamakta ve kimlerin vergi danışmanlığı yapmaya yetkili olduğuyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Tüm vergi danışmanlarının bağlı olduğu özel bir meslek örgütü bulunmaktadır. Avukatlar (Advocaten / Avocats), noterler (notarissen / notaires), muhasebeciler (accountants / experts-comptables) ve denetçiler (bedrijfsrevisoren / reviseurs d'entreprises) vergi danışmanlığı hizmetini bir yeminli mali müşavir gibi yapabilmektedir. Bütün bu meslekler (avukat, muhasebeci ve denetçi) bir yasa çerçevesinde düzenlenmiştir. fakat vergi ile ilgili danışmanlık hizmetlerinin sağlanması yasayla düzenlenmemiştir. Ancak bu meslek mensupları vergi beyannamesi hazırlayabilir ve idari uyuşmazlıklarda veya geliri idaresi önünde vergi mükellefini temsil edebilir. Vergi davalarında ise sadece avukatlar görev yapabilir. Bazı meslekler arasında uyumsuzluklar söz konusudur<sup>142</sup>.

Almanya, vergi danışmanlık mesleğini yasal düzenlemeyle kapsamlı biçimde kuran bir ülkedir. Bu ülkede ilgili yasa; vergi danışmanlarına vergi hizmetleri için tekeli bir yetki sağlayarak yetkisiz kişilerin bu mesleği yapmasını engellemektedir<sup>143</sup>.

Almanya'da üç meslek kuruluşu çatısı altında faaliyet gösteren meslek mensupları bulunmaktadır. Bunlar şöyle özetlenebilir<sup>144</sup>: İşletme Denetçileri Odası adı altında faaliyet

140 İbid.

141 Thuronyi, Vanistendael, **loc.cit.**

142 Thuronyi, Vanistendael, **loc.cit.**

143 Thuronyi, Vanistendael, **loc.cit.**

gösteren çeşitli ünvanlardaki denetçiler; belirli bir büyüklüğün üzerindeki şirketlerin yasal denetimlerini üstlenmekte ve vergi konularında danışmanlık yapmaktadır. İşletme Denetçileri Enstitüsü'nde işletme denetçileri yer almaktadır. Yeminli Muhasebe Denetçileri Federal Birliği'ne mensup olanlar yeminli muhasebe denetçisi olarak adlandırılmaktadır. Bunlar belirli bir büyüklüğün altında kalan şirketlerin yasal denetimini sağlar ve vergi konularında danışmanlık yapmaktadır. Almanya'da Vergi Danışmanlığı (Steuerberater) ve Vergi Yetkilileri (Steuerbevollmächtigte ) olarak iki tip vergi uzmanlığı bulunmaktadır. Bu uzmanlar, defter tutar ve vergi konularında danışmanlık yaparlar. İşletme denetçilerinin ve Yeminli Muhasebe Denetçilerinin büyük bir bölümü aynı zamanda Vergi Danışmanı (Steuerberater) olarak faaliyet gösterirler.

Almanya'da gelir idaresinin etkinliği artışına artışına paralel olarak mükelleflerin vergiye karşı olan duyarlılıkları, vergi kayıp ve kaçağı sorununu önemli ölçüde azaltmaktadır. Burada vergilemenin etkinliği bakımından, mali müşavirlerin (Wirtschaftsprüfer) rolünün de önemli olduğunu belirtmek gerekmektedir<sup>145</sup>.

İtalya'da “tributaristi” sözcüğü çeşitli meslek mensuplarını kapsamaktadır. Bunlar avukatlar, teknik uzmanlar(dottori commercialisti), ticari uzmanlar ve muhasebeciler dir(ragioneri and notarii). Bütün bu meslekler yasal düzenleme çerçevesinde faaliyet göstermektedirler. Ülkede vergi danışmanlığı yapma yetkisi bir meslek dalının tekeline verilmediği için lisanslı olmayan kişiler de vergi danışmanlığını yapabilmektedirler. Ancak vergi davalarında sadece avukatlar görev alabilmektedir<sup>146</sup>.

İtalya'da Meslek Yasası'nın 1. maddesi, “dottori commercialisti”yi; ticari, ekonomik, mali, vergi ve muhasebe konularında teknik uzman olarak tanımlamaktadır. Aynı maddede, bu meslek mensuplarının görev alanları belirtilmektedir:

- İşletmelerin taşınır ve taşınmaz mallarının yönetimi
- Teknik uzman değerlendirme ve danışmanlık
- Denetim
- Bilançoların, hesapların ve bir işte kullanılan bütün muhasebe belgelerinin doğruluğunun ve tarafsızlığının değerlendirilmesi
- Denetim elemanı olarak şirketlerde çalışmak

---

144 Erdoğan, op.cit., s.s.22-23

145 Oytun Canyaş, **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, (2006), s.30

146 Thuronyi, Vanistendael, **op.cit.**, s.26

Bu liste noksansız bir liste olarak kabul edilmemelidir. Sadece, “dottori commercialisti”nin yapabileceği işlerden bazılarıdır. İtalya'da meslek mensupları Şirketler Hukuku, Medeni Hukuk, Ticaret Hukuku gibi konularda kamu otoriteleri ve mahkemeler nezdinde yetkilidir<sup>147</sup>

Hollanda'da vergi danışmanlığı mesleği yasayla düzenlenmemiştir. Yasalarda vergi hizmetlerinin vergi danışmanları dışında meslek mensupları tarafından verilebileceğine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu meslek mensupları; avukatlar (*advocaten*), noterler (notarissen), muhasebeci ve denetçiler (*register accountants*) ve vergi danışmanlarından (belastingconsulenten / belastingadviseurs)'dir<sup>148</sup>.

Anglo-Sakson kaynaklı yazında vergi hukukuna ilişkin faaliyetlerle uğraşan kimseler “tax professionals” olarak adlandırılmakta ve vergi uzmanları olarak tercüme edilen bu gruba mali müşavirlerin yanında avukatlar da dahil olmaktadır.<sup>149</sup>

İngiltere, Belçika, İtalya, Hollanda ve İspanya gibi ülkelerde vergi danışmanlarını temsil eden, yasal bir statüde olmayan bir veya birden fazla özel birlikler bulunmaktadır. Danimarka, Yunanistan, İrlanda, Lüksemburg ve Portekiz'de vergi danışmanlarının vergi faaliyetleri içinde olan avukatlar, muhasebeciler ve denetçiler gibi bir meslek kuruluşuna üye olmamakla birlikte, tam olarak organize olmamışlardır. Almanya ve Avusturya 'da vergi uzmanlığı, mesleki birlikler ile yasa tarafından düzenlenmiş özel bir meslek dalıdır. Fransa'da, vergi danışmanlığı hukuk mesleği dalının bir parçası olarak düzenlenmiştir<sup>150</sup>.

#### 4.3. Muhasebe Mesleğinin Düzenlenmesiyle İlgili Modeller

Bu mesleğin düzenlenmesi ile ilgili başlıca iki model mevcuttur. Bu modellerden birincisi “tam düzenleme” modelidir, aynı zamanda “Alman modeli “ olarak adlandırılmaktadır. Almanya dışında Avusturya, Çin ve Japonya'da uygulanan bu modelde; mali müşavir, muhasebeci ve avukatlardan oluşan vergi uzmanlarının, mesleğin yürütülmesine ilişkin tekel hakkı bulunmaktadır. Bunun anlamı o ülke yasalarında belirlenmiş meslek grupları dışında herhangi bir meslek mensubu vergilendirme sürecine yardımcı olarak katılamamaktadır. Söz

147 Dilaver Ergin, **İtalya Meslek Örgütü Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti**, Yaklaşım Dergisi, (1999 Aralık).

148 Thuronyi, Vanistendael, **op.cit.**, s.26

149 Canyaş, **op.cit.**, s.78

150 Thuronyi, Vanistendael, **loc.cit.**

gelimi modele ismini veren Alman Vergi Danışmanlığı Yasası'nın 3. maddesine göre; vergi danışmanları, avukatlar, muhasebeciler ve bağımsız dış denetçiler vergi hukuku alanında faaliyet göstermeye yetkilidirler. Bu sistemde vergi uzmanlarının mesleğin yürütülmesine ilişkin olarak sahip oldukları tekel hakkı; pek çok ülkede avukatların sahip oldukları tekel hakkına benzetilebilir.<sup>151</sup>

İkinci model “Kısmi Model” ya da “Amerikan Modeli” olarak adlandırılmaktadır. Bu modelde, Alman modelinden daha dar kapsamlı da olsa mesleğin yürütülmesine ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Ancak bu modelde vergi hukukuna ilişkin bütün danışmanlık ve yardım faaliyetlerin belirli meslek mensupları tarafından yapılması zorunlu değildir. Söz gelimi, bu sistemde vergi beyannamelerini hazırlayan kimselerin ruhsat almış kişiler olması gerekmemektedir. Bununla birlikte Amerikan modelinde beyannameyi kim hazırlarsa hazırlasın, hazırladığı beyannameyi imzalamak zorundadır. Bu zorunluluk beyannameleri imzalayanlara yaptırım uygulanabilmesi açısından önemlidir. Bu modelde vergi idaresi önündeki temsil yetkisi ise belirli meslek gruplarına verilmiştir. Vergi Mahkemesi önünde ise yükümlüler; sadece avukatlar ya da gerekli sınavı geçerek mahkeme önünde temsile hak kazanmış kişiler tarafından temsil edilebilmektedir. Vergi Mahkemeleri dışındaki mahkemelerde ise yükümlüler sadece avukatlar tarafından temsil edilirler<sup>152</sup>.

#### 4.4. Avrupa Birliği Hukukunda Muhasebe Hizmetlerinin Düzenlenmesi

Ülkelerin yasal düzenlemeleri muhasebe ilke ve uygulamaları arasında farklılıklar; uluslar arası alanda faaliyet gösteren şirketlerin ilgili taraflara hazırladıkları ve yayınladıkları tabloları ve aldıkları yönetim kararları açısından bazı güçlüklerle karşılaşmalarına neden olmuştur. Uluslar arası ekonomik toplulukların oluşturulması ortak bir takım ilke ve uygulamaların varlığını gerektirmiştir. Bu amaçla başlatılan en önemli çalışmalar Avrupa Birliği bünyesinde başlatılan çalışmalardır.<sup>153</sup>

Avrupa Birliği üye ülkeler arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak üzere direktifler yayımlanmaktadır. Bu konuda dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler yayımlanmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve Dünyada yaşanan finansal

151 Canyaş, op.cit., s.79

152 Canyaş, op.cit. s.s.79-80

153 Hasibe Gül Yılmaz, **Yeminli Mali Müsavirlerin Müsterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları Avrupa Birliği Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara YMM Odası Yayınları, Ankara, 2004, s.60



skandalların ardından 2006 yılında değişiklik geçiren sekizinci yönergede bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler yer almaktadır.<sup>154</sup>

AB'nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini içeren bu direktiflerle ilgili olarak; dördüncü ve yedinci yönergelerin genel olarak muhasebe standartları, sekizinci yönergenin denetim standartları ile ilgili konuları içerdigi söylenebilir. 1978 yılında kabul edilen dördüncü yönergede yıllık finansal tablolar, 1983'de kabul edilen yedinci yönergede ise konsolide finansal tablolar ele alınmaktadır. 1984 yılında kabul edilen ve konumuz açısından önem taşıyan sekizinci yönerge ile AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkeleri ve hukukuna belirli standartlar getirilmektedir<sup>155</sup>.

Avrupa Birliği hukukunda meslek mensupların denetimle ilgili sorumluluğu, sözleşmeye aykırılık veya haksız fiilden doğmaktadır. Başlıca üç tür sorumluluk vardır.

- Hukuki Sorumluluk
- Cezai Sorumluluk
- Mesleki Cezalar

A.B. Hukuk sisteminde, meslek mensuplarının işlem ya da eylemleriyle ilgili hukuk düzeninin yasakladığı yaptırım getiren hükümler yanında ayrıca mesleki kuruluşlarının da uyguladığı yaptırımlar vardır<sup>156</sup>.

Bağımsız denetçilerin mesleki sorumlulukları; mesleki örgütlenme ve mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi ile ilgilidir. Yasal sorumlulukları ise yargı erki tarafından saptanmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde bağımsız denetçilerin sorumlulukları ve sorumluluğun ihlali durumunda uygulanan yaptırımlar farklı olmakla birlikte hiçbir üye devlette müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulaması bulunmamaktadır<sup>157</sup>.

---

154 Ali alışkan, **Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim** Sayıştay Dergisi, Sayı: 63, s.52

155 Ibid.

156 Yılmaz, op.cit., s.65

157 Yılmaz, op.cit., s.69

## 5. TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK MENSUPLARININ FAALİYET VE SORUMLULUKLARI

### 5.1. Muhasebe Mesleğinin Oluşumu ve Üst Kuruluş (TÜRMOB)

Ülkemizde muhasebe ile ilgili düzenleme 1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret” ile yapılmıştır.

"Muhasebe Uzmanlığı Mesleği"nin kurulması konusundaki ilk gereksinimler, 1930'larda ortaya çıkmıştır; 1926 yılında Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ve fabrikalarındaki organizasyon çalışmaları ile Sümerbank'ta yapılan maliyet muhasebesi uygulamaları muhasebe alanında yeni ve önemli gelişmelerin başlamasında büyük etken olmuştur

1950 yılı başlarında genel vergi reformu ile yürürlüğe giren vergi kanunları ve 1956 yılında yenilenerek yürürlüğe konulan Ticaret Kanunu'nun muhasebe konularındaki gelişimi hızlandırdığı görülmektedir.

1964 yılında yürürlüğe giren İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri ile ilgili düzenleme ve kamu kurumlarında kullanılan hesap planı ve maliyet muhasebesi uygulamaları muhasebe konusundaki gelişmeleri hızlandırmıştır.

Türkiye'deki ekonomik gelişmeyle birlikte muhasebe mesleğine olan ihtiyaç artmaya başlamıştır. Ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olan "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" ne dönüştürülmüştür. Bu derneğin ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma tanıtılması, Dünya uygulamalarının ülkemize taşınması ve konu ile ilgili uluslararası çalışmaların izlenmesi bakımından katkıları olmuştur. Dernek halen faaliyetlerine devam etmektedir.

Özellikle 1980’li yıllarda tutulması zorunlu olan kasa defteri uygulaması ve katma değer vergisi kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte mükelleflerin aylık beyanname verme zorunluluğunun getirilmesi muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacı daha da artırmıştır.

Söz konusu meslek; 13 Haziran 1989 tarih ve 3568 Ssayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal bir çerçeveye kavuşmuştur.

Serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirler ayrı ayrı meslek odası kurmaktadır. Bu odalar meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, meslek disiplinini ve ahlakını geliştirmek amacıyla kurulan; tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır. Odalara üye olmayan meslek mensupları meslekî faaliyette bulunamazlar.

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün Odaların katılımıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bir üst kuruluş olarak faaliyet gösterir.

Ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının durumu yukarıda belirtilen gelişmelerden etkilenmiştir. Muhasebe alanındaki bu gelişmeler çerçevesinde yasal düzenlemeler şunlardır<sup>158</sup>:

- 1981 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu
- 1983 yılında "Standart Mali Tablo ve Raporlar" Tebliğinin yayınlanması
- 1984 yılında "Standart Genel Hesap Planı" Tebliğinin yayınlanması
- 1989 tarihli 3568 sayılı Meslek Kanunu'nun yürürlüğe girmesi
- 1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp 1994 yılında yürürlüğe girmesi
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun kurulması
- 1996 yılında Türkiye Muhasebe Standartları'nın yayınlanmaya başlanması

26 Temmuz 2008 tarih ve 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

---

158 Hanifi Ayboğa, "Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf>, 15/01/2010., s.51

## 5.2. Muhasebe Meslek Mensupları

1989 tarih ve 3568 sayılı Kanun'a göre, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere üç meslek grubu bulunmaktadır.

### 5.2.1. Serbest Muhasebecilik Mesleği

Serbest Muhasebecilerin yapacakları işler 3568 sayılı Kanun'un 2/a maddesinde kısaca şu şekilde belirtilmiştir: "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince; defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak."

Yürürlükte olan 5786 sayılı Kanun ile serbest muhasebecilik kaldırılmıştır; ancak daha önce bu ünvanı alanlar faaliyetlerine devam edeceklerdir.

### 5.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği

Muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek mensuplarının görev alanına giren işler şunlardır:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik hizmetlerini
- c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda; belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlar serbest muhasebeci mali müşavir olarak adlandırılır<sup>159</sup>.

---

159 Tuncel Atabey, **Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı Açısından Denetim ve Raporlama**, Türmob Yayınları-301, Ankara, 2006, s.7-8

### 5.2.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

Yeminli mali müşavirlik meslek mensupları; Yukarıda SMMM mesleği ile ilgili (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanununun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlemlerini yapmaktadırlar.

İngiltere’de Chartered Accountant”, ABD’de “Certified Public Accountant” olarak isimlendirilen muhasebe uzmanlığı, ülkemizdeki “Yeminli Mali Müşavirlik” kurumunun karşılığı olarak kullanılmaktadır. Ancak YMM’lik mesleğinin ülkemizdeki işlev ve sorumlulukları dikkate alındığında, bu ülkelerde burdaki YMM’lik sistemine benzer nitelikte bağımsız denetim sistemi bulunmamaktadır<sup>160</sup>.

Yeminli mali müşavirler; muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.<sup>161</sup>

Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları:

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak

şartları aranır.

### 5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir İdaresi’ne Yardımcı Faaliyetleri

Muhasebe meslek mensupları; yukarıda bahsedilen muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yanında; gelir idaresinin etkin biçimde vergi toplaması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için bir takım hizmetleri yerine getirmektedir. Bu hizmetler ve faaliyetler dolaylı yoldan gelir idarelerinin denetim faaliyetlerine katkıda bulunmaktadır.

Ekonomik faaliyetlerin bir belgeye ve kayda dayandırılmadığı ya da ekonomik faaliyet konusu mal ve hizmetlerin el değiştirmesinde fiili olarak işyerlerinden yararlanılmaması veya vergi yükümlülüğü tesis edilmeden faaliyette bulunulması durumlarında; bu ekonomik faaliyetler vergilendirme dışı kalır ve vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır. Bu kayıpları engellemekle görevli gelir idaresi ve vergi denetim birimlerinin sayısının yetersiz olması

<sup>160</sup> Yılmaz, **op.cit.**, s.67

<sup>161</sup> Atabey, **op.cit.**, s.3

nedeniyle vergi yükümlüleri gerektiği gibi incelemeye tabi tutulmamakta, dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakları artmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkan bu durum kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır

Diğer taraftan çeşitli faktörlerin etkisiyle “Muhasebe Denetim Mesleği'nin” ülkemizde yasal bir statüye kavuşturulması gecikmiştir. Oysa vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilebilmesi için ekonomik denetim düzeninin kurulması ve bu amaçla düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu itibarla vergi denetiminde meslek mensuplarından yararlanılması uygun olacaktır<sup>162</sup>.

1989 yılına kadar muhasebe mesleği ile işigal edenler, sadece defter kayıtlarını tutarak finansal tabloları hazırlanması ve vergi konularında müşavirlik işleriyle uğraşmışlardır. 01.06.1989 tarih ve 3568 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesine kadar, vergi ile ilgili olarak muhasebe mesleğinin denetim yönünde katkısından yararlanılmamıştır. 3568 sayılı Kanunda SMMM'lere muhasebe denetimi yetkisi tanınmasına rağmen (SM ruhsatına sahip meslek mensuplarına 3568 sayılı Kanun'da muhasebe denetim yetkisi tanınmamıştır. Ancak V.U.K. mükerrer 227'nci madde kapsamında SM'lere sınırlı uygunluk denetimi yetkisi verilmiştir.) vergi denetiminde yararlanılması öngörülmemiştir. Buna karşılık defter tutması yasaklanan YMM'ler ise muhasebe denetimi yetkileri ile birlikte vergi beyannamelerin tasdik etme yetkisiyle donatılarak dolaylı yoldan vergi denetimi yapabilmektedirler<sup>163</sup>.

### **5.3.1. Denetim Faaliyetleri**

3568 sayılı Meslek Kanun'unda ve 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda; SM ve SMMM'lere vergi beyannamelerinin imzalanmasından uygunluk denetimi yetkisi; YMM'lere ise hem uygunluk hem de tasdik yetkisi birlikte verilmiştir. Dolayısıyla meslek mensupları uygunluk denetimi ve tasdik işlemini yayarak denetim faaliyetlerini yürütmektedir.

#### **5.3.1.1. Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalama Yetkisi**

Meslek mensupları, vergi yükümlülerinin defter ve belgelerine dayanarak hazırlanan beyannamelerin vergi mezuatına ve muhasebe standartlarına uygunluğunu inceleyerek ilgili beyannameleri imzalamaktadırlar. Bu şekilde uygunluk denetimi yerine getirilmiş olmaktadır.

---

162 Türker, **op.cit.**, s.s.57-58

163 Türker, **op.cit.**, s.58

Vergi Usul Kanun’unda eklenen mükerrer 227’nci madde ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış SM, SMMM ve YMM’lere imzalatılması zorunluluğu getirilmiştir.

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesine göre imzalanacak vergi beyannamelerinde uyulacak esaslara ilişkin mecburi meslek kararı 2001 yılında yayımlanmıştır.

Bu mecburi meslek kararı; V.U.K.’nun mükerrer 227. maddesine göre vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu saptamaya yönelik mesleki çalışma esaslarını kapsamaktadır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemleriyle ilgili hususlar mecburi meslek kararı kapsamında düzenlenmiştir.

#### **5.3.1.1.1. Meslek Mensuplarının Beyannamelere İmza Atma Yetkisi Verilmesinin Amacı**

Meslek mensupları tarafından vergi beyannamelerinin imzalanması vergileme açısından bir “ön denetim” niteliği taşımaktadır. Vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler; hem vergi yükümlülerini, hem de vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarını sorumluluk altına sokmaktadır. Böylece gelir idaresi, vergi beyannameleri ve eklerinin daha sonra kendi elemanları tarafından denetlenmeleri sırasında daha az zaman ve kaynak harcayacaklardır.<sup>164</sup>

Meslek mensuplarının vergi beyannamelerini imzalaması işleminin denetim kuralları çerçevesinde gerçekleşmesi halinde; Maliye Bakanlığı, vergi yönetiminde ve denetiminde zaman ve maliyet açısından büyük tasarruf etme olanağı bulacaktır.<sup>165</sup>

#### **5.3.1.1.2. Meslek Mensuplarının Yaptıkları Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi; muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamelerini belirlenmiş kurallara ve yasalara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin denetimini ifade eder.

---

<sup>164</sup> Türker, **op.cit.**, s.71

<sup>165</sup> Türker, **op.cit.**, s.71

Vergi yükümlülerinin gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve muhtasar beyannameleri dışında kalan beyannamelerin meslek mensuplarına imzalatılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması zorunluluğu yoktur.

Mecburi meslek kararına çerçevesinde vergi beyannamelerinin imzalanması işlemlerinde meslek mensuplarının çalışma yöntemleri düzenlenmiştir.

Söz konusu meslek kararı VUK'un mükerrer 227. maddesine göre vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defter kayıtlarına ve bunların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu saptamaya yönelik mesleki çalışma esaslarını düzenlemektedir. 3568 sayılı Meslek Yasası'nın 12. maddesine göre; yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemiyle ilgili faaliyetler mecburi meslek kararı kapsamına dahil değildir.

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulu getirilmiştir. Bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerin beyanlarıyla uygunluk ve belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Bu nedenle VUK'nun mükerrer 227. maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin, (SUD) konusunu, işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturmaktadır. Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır<sup>166</sup>.

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre; yapılacak SUD faaliyeti karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için vergi revizyonu olmadığı gibi, doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemi de değildir. Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir<sup>167</sup>.

---

166 Türker, **op.cit.**, s.s.116-118

167 Türker, **op.cit.**, s.s.116-118



### 5.3.1.1.3. Vergi Beyannamelerini İmzalatmayan Mükellefler Hakkında Yapılacak İşlemler

Vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmaları gerektiği halde imzalatmayan veya kanunda belirtilen esaslara uymadan imzalatan mükellefler hakkında; V.U.K.'un ilgili hükümlerine göre cezai işlem yapılmakla birlikte, fiil aynı kanunun 30'uncu maddesine 4008 sayılı kanunla eklenen 8 numaralı bent uyarınca re'sen<sup>168</sup> takdiri gerektirdiğinden, durum vergi dairelerince takdir komisyonuna intikal ettirilecektir. Ayrıca söz konusu mükelleflerin öncelikle incelenmesine özen gösterilecektir<sup>169</sup>.

### 5.3.1.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemi

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesine göre;”Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler. Tasdik işleminin amacı ve kapsamı aşağıda açıklanacaktır.

#### 5.3.1.2.1. Tasdik İşleminin Amacı

Yeminli mali müşavirlerce yapılan tasdik işleminin amaçları şunlardır<sup>170</sup>:

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak
- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin (vergi iadesi ve mahsubu gibi) karşılanmasında çabukluk sağlayarak, mükelleflerin hak ve yararlarını korumak
- Gelir idaresi ile mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır

168 **Re'sen tarhiyat:** Re'sen vergi tarh edilebilmesi için önce matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilememiş olması gerekir. Bu hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesidir.

169 Atabey, **op.cit.**, s.112

170 Duman, **op.cit.**, s.163

Yeminli mali müşavirlerin hizmetleri nedeniyle şu yararları ortaya façılmaktadır:

- İşletmelerin muhasebe elemanları eğitilmektedir
- Muhasebe hileleri önlenmekte, sahte belge denetimi ile sözleşmeli müşteriler korunmaktadır
- Yasaların yanlış uygulamasına engel olunmakta ve yasalara uygunluk sağlanmaktadır
- Mükelleflere dolaylı yoldan vergi eğitimi verilmekte ve vergi ödeme bilinci yaygınlaştırılmaktadır

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları denetimlerin sağladıkları bu yararları karşılık, denetimlerin gelir idaresine herhangi bir mali yükü bulunmamaktadır. Vergi denetim birimlerinin yaptıkları denetimler ile yeminli mali müşavirlerin denetimleri arasında önemli farklar bulunmaktadır. Vergi denetim birimleri, dönemi kapanmış ve beyanı yapılmış matrahları denetlemektedir. Yeminli mali müşavirler ise dönem içinde denetim yapmaktadır. Diğer bir anlatımla, yeminli mali müşavirler cari dönemin vergi denetimini yerine getirmektedir. Öte yandan uluslararası standartlara uygun olarak yapılan denetimlerle, yeminli mali müşavirlik denetimleri arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır<sup>171</sup>.

### 5.3.1.2.2. Tasdik İşleminin Kapsamı

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar, gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırım miktarları ve neveleri Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunlar gereğince; kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ait hususlar saklıdır.

Tasdik işlemlerinin kapsamı; Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7. maddesine göre aşağıda belirtilmiştir

171 Hüseyin Perviz PUR, **Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/36.%20HUSEYIN%20PERVIZ%20PUR.doc>, 10/01/2010.

Maliye Bakanlığı tasdik kapsamına alınan beyannameleri, bildirimleri ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgiler, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar

Yukarıda belirtilen tasdik işlemi VUK'nun mükerrer 227'de düzenlenmiş beyanname imzalama işleminden farklıdır. Beyanname imzalama işleminde uygunluk incelemesi yapılmaktadır. Buna karşılık beyannamenin ve mali tabloların tasdiki doğruluğunun onaylandığı anlamına gelmektedir<sup>172</sup>.

Vergi beyannamelerinin imzalanması ile tasdik işlemi arasında fark bulunmaktadır. Beyannamelerin imzalanması hizmeti şekli bir işlemdir. İmzalama işlemi diğer ülkelerde yapılan uygulamalarla benzerlik göstermektedir. Buna karşılık Türkiye'de yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğundan sorumludurlar. Böyle bir sorumluluk başka ülkelerde bulunmamaktadır<sup>173</sup>.

Mali tablolar, beyannameler ve tasdik işlemi sonuçları yeminli mali müşavirler tarafından bir rapora bağlanır. Bu rapor yeminli mali müşavirler tarafından üç örnek olarak düzenlenir. Tasdik raporlarının iki örneği ilgili kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilir. Hazırlanan rapor ile mali tablolar ve beyannameler arasındaki mutabakatın sağlanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu altındadır. Düzenlenen raporların birer örneği tasdik konusu belgelerle birlikte yeminli mali müşavirler tarafından doğrudan gelir idaresine verilir<sup>174</sup>.

### **5.3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetim Faaliyetindeki Sorumlulukları**

Yaptıkları denetim faaliyetleriyle ilgili olarak muhasebe mensuplarına bir takım sorumluluklar yüklenmiştir. Bu sorumluluklar nedeniyle meslek mensuplarına bir yandan

---

172 Canyaş, **op.cit.**, s.84

173 Canyaş, **op.cit.**, s.91

174 Canyaş, **op.cit.**, s.86

gelir idaresi tarafından belirli cezalar verilmekte, diğer yandan meslek odaları disiplin kurulu belirli yaptırımlar uygulamaktadır.

### **5.3.2.1 Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Beyannamelerini İmzalamasıyla İlgili Sorumlulukları**

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre; meslek mensupları imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olup olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluğun sınırları, mecburi meslek kararının 16. maddesinde düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasıyla iki gerekçe ileri sürülmektedir. Birincisi, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğudur. Bu çerçevede, vergi beyannamelerinin imzalanmasıyla meslek mensubuna yüklenen görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya; defterlerin onayı ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ve hesap özetleri de dahildir. İkinci gerekçe söz konusu defterlerdeki kayıtların dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmasıdır; bu uygunluktan meslek mensubunca VUK'un mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmalıdır. Burada belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun incelenmesi, meslek mensuplarından talep edilen hizmetin içindedir. Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir<sup>175</sup>.

İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyasının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil sorumluluğu şu koşullara bağlıdır<sup>176</sup>:

- Muhasebe belgelerinin V.U.K ile Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen şekil ve koşullara sahip olmaması
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları ile varlıklardaki değer düşüklüğü karşılığı gibi hesaplamalarda hataların tespiti

175 Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesine göre imzalanacak vergi beyannamelerinde uyulacak esaslara ilişkin mecburi meslek kararı

176 Ibid.

- Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması
- Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması
- V.U.K'un 135.'nci maddesinde belirtilen vergi inceleme elemanları tarafından yapılan inceleme neticesinde; bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanları tarafından beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatanın net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporlarında açıkça belirtilmesi

Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden ötürü sorumludurlar. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır<sup>177</sup>.

Böyle bir belgenin varlığı halinde; meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde; durum meslek mensupları tarafından beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır<sup>178</sup>.

Meslek mensuplarının yukardaki bölümlerde açıklanan sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde; söz konusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilmektedir<sup>179</sup>.

### 5.3.2.2 Tasdik İşlemiyle İlgili Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları

Yeminli mali müşavirler tasdik işlemlerinde; müşterilerin vergi mükellefi olarak sorumlu oldukları vergi ve cezalarından yaptıkları tasdik konusu ile sınırlı olmak kaydıyla gelir idaresine karşı müşterek ve müteselsil sorumlu olurlar. Ayrıca müşavirler aynı işlemler için

177 Şenol KOCAER, **SM, SMMM ve YMM Sorumluluğu**, Vergi Dünyası, Sayı:327, (2008 – Kasım), s.120

178 Ibid.

179 Atabey, **op.cit.**, s.115

Meslek Kanununun gereklerine uymak bakımından da sorumluk taşırlar. Bu sorumluluk; 3568 sayılı Kanunda düzenlenmiş olup “Disiplin Hükümleri ve Disiplin Yönetmeliği” çerçevesinde belirlenmiş cezalar verilir<sup>180</sup>.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğu bakımından sorumludurlar. Yapılan tasdik işleminin doğru olmaması halinde; tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler<sup>181</sup>.

Maliye Bakanlığı tarafından tasdik işlemiyle ilgili tebliğlerde belirtilen hususların; tasdik işlemi sırasında mutlaka araştırılması zorunludur. Dolayısıyla YMM'nin sorumluluğu düzenlediği raporda belirlenen çerçeve ile sınırlıdır. YMM'lerin denetim hizmetinin sonucunda yaptığı tasdik işlemi sırasında sorumluluktan kurtulmak için uyguladıkları en yaygın yöntem “karşıt inceleme<sup>182</sup>” yöntemi ve bu yöntemle ilgili yetkisidir. YMM'lere, Maliye Bakanlığı tarafından verilen bu yetki ilgili tasdik yönetmeliğinde düzenlenmiştir<sup>183</sup>.

YMM'ler beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar. Yapılan tasdik doğru olmaması, 3568 sayılı Kanun'un 49'ncü maddesinde hapis cezasını gerektiren bir suç olarak tanımlanmıştır. Söz konusu hükme göre, suç daha ağır bir cezayı gerektirmiyorsa fiil, daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur<sup>184</sup>.

#### **5.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir İdaresine Yardımcı Diğer Faaliyetleri**

Meslek mensuplarına denetim faaliyetleri dışında gelir idaresinin faaliyetlerine yardımcı olmak ve vergi kaçak ve kayıplarını önlemek için verilen görevler şunlardır<sup>185</sup>:

---

180 Türker, **op.cit.**, s.s.49-50

181 <http://www.turmob.org.tr/mbs/Default.aspx>, 26/11/2009

182 YMM'lerin yaptıkları denetimler sözleşme yaptıkları müşterileri ile sınırlı olmayıp, bu müşteri ile işlemde bulunan kişiler nezdinde de inceleme ve denetimlerde bulunabilirler. Bu faaliyet karşıt inceleme olarak adlandırılır.

183 Türker, **op.cit.**, s.s.48-49

184 Kocaer, **op.cit.**, s.122

185 Duman, **op.cit.**, s.s.172-175

- **Hizmet Verilen Müşteriler İle İlgili Bilgileri Odalara Bildirme:** Meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini kayıtlı oldukları ilgili meslek odalarına her altı ayda bir bildirmek zorundadırlar. Bu bildirim, kayıt dışı çalışanların çapraz olarak önlenmesi açısından önemlidir.
- **Hizmet Verilen Müşteriler İle İlgili Bilgileri Vergi Dairesine Bildirme:** Meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini her yıl bağlı oldukları vergi dairesine bilgi vermek zorundadırlar.
- **Net Aktif Vergisi Beyannameleri İçin Rapor Düzenlenmesi:** 1994 krizi sonrasında kamuya kaynak sağlamak için bir dönem uygulanan Net Aktif Vergisi'nin belli bir hacmi aşan mükellefler tarafından doğru olarak beyan edilip edilmediğine ilişkin SMMM ve YMM'ler tarafından özel amaçlı rapor düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.
- **İşe Başlama ve İşi Bırakma Bildirimlerinin Meslek Mensubu Tarafından Tasdik Edilebilmesi Uygulaması:** İşe başlama ve işi bırakma bildirimlerinin; defterleri tutmak üzere sözleşme düzenlenen veya işletmeye bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı kanuna göre yetki almış Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından imzalanması imkanı getirilmiştir. Bu şekilde bildirimleri meslek mensupları tarafından yapılan mükelleflerin, mükellefiyetleri ile ilgili işlemleri vergi dairesince yapılacaktır. Meslek mensupları imzaladıkları işe başlama ve işi bırakma bildirimleri ile ilgili bilgilerin ve eklerin doğruluğundan sorumludurlar.

## 6. TÜRK GELİR İDARESİ'NİN VERGİ TOPLAMA SÜRECİNDEKİ ETKİNLİĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

### 6.1. Türk Gelir İdaresi'nin Diğer Ülkelerle Karşılaştırılması

IMF ve OECD bünyesinde gelir idarelerinin yeniden yapılandırma çalışmaları yapılmaktadır. OECD her iki yılda bir gelir idarelerinin yapılandırılması ile ilgili araştırmalar yapılan raporlar yayımlamaktadır. Bu çalışmalarda Türkiye'de ki gelir idaresininin durumuna yer verilmektedir. Aynı şekilde IMF'de bu konuda çalışmalar yapılmaktadır.

#### 6.1.1. Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı ve Görevleri ile İlgili Karşılaştırma

2006 yılında IMF 10 ülkenin gelir idarelerinin kamu kesimi içindeki yapısı ve temel görevleri ile ilgili bir çalışma yapmıştır, bu ülkelere Türkiye dahildir. Bu çalışmanın sonuçları aşağıdaki Tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 6.1 Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı ve Temel Görevleri**

Ülke	Kanun	Gelir İdaresinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı	Gelir İdaresine Verilen Temel Görevler
Arjantin	Executive Decree 1156/96 (1996/rev. 1997)	Yürütme organının örgütsel kararlarına bağlı olarak idari özerkliğe sahip	Vergi ve gümrük politikasının uygulanması, vergilerin toplanması ve denetimi, ithalat ve ihracatla ilgili vergilerin uygulanması, uluslararası ticaretin kontrolü, sosyal güvenlik primlerinin toplanması
Kanada	Canada Customs and Revenue Agency Act (1999/rev. 2004)	Yönetim kurulu olan yarı özerk bir yapı	Gelir idaresi ve ilgili mevzuatın uygulanması
İtalya	Decree 300/99 (1999/rev. 2003)	Varlık yönetimi ve yönetimle ilgili düzenleyici ve mali özerkliğe sahip bir yapı	Bütün vergilerin yönetimi
Meksika	Tax Administration Service Act (1995/rev. 2003)	Yönetim kurulu olan yönetim ve teknik konularda özerkliğe sahip bir yapı	Vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması



Peru	Enabling Law 24849 (decree 501) (1988/rev. 2002)	Merkezi olmayan bir kamu kurumu yapısında mali, idari, fonksiyonel, ve teknik özerkliğe sahip bir yapı	Vergilerin toplanması ve denetimi, uluslar arası ticaretin düzenlenmesi ve yönetimi
Singapur	<b>Inland Revenue Authority of Singapore Act (1992/rev. 2005)</b>	<b>Yönetim kurulu olan yarı özerk bir yapı</b>	<b>Vergi ve gümrük<sup>186</sup> politikasının uygulanması</b>
Güney Afrika	South Africa Revenue Service Act (1997/rev. 2002)	Yarı özerk bir yapı	Vergilerin verimli ve etkin bir biçimde toplanması, ithalat, ihracat, imalat, taşıma, depolama veya malların kullanımı üzerinde kontrol
İspanya	<b>Article 103 (State Tax Administration Agency Law 31-1990) (numerous amendments)</b>	<b>Merkezi hükümetin bir parçası olarak Maliye Bakanlığı'na bağlı yarı özerk bir yapı</b>	<b>Vergi ve gümrük mevzuatının etkin yönetilmesi</b>
Venezüella	National Integrated Customs and Tax Administration (SENIAT) Law 2001 (earlier version 1995)	Maliye Bakanlığı'na bağlı bir yapı (Kurumsal bir yapısı olmayan)	Vergi ve gümrük politikalarının uygulanmasının sağlanması
Türkiye	<b>16/05/2005 tarihinde 5345 sayılı kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.</b>	<b>Bakanlık Teşkilatı dışında "bağlı kuruluş" şeklinde kurulmuştur.</b>	<b>-Bakanlıkça belirlenen devlet gelirleri politikasını uygulanması,<sup>187</sup> bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerinin gerçekleştirilmesi<sup>188</sup></b>

**Kaynak:** Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success, IMF Working Paper, 2006 s.s.81-85

10 ülkenin gelir idarelerinin durumuyla ilgili düzenlenen Tablonun incelenmesinden aşağıdaki sonuçlar çıkarılmıştır:

Gelir idarelerinin kamu kesimi içinde yapısıyla ilgili sonuçlar:

- Gelir idarelerinin kamu kesimi içindeki yapılanmasında farklılıkları olmakla birlikte, ülkelerin büyük bir bölümünde gelir idareleri yarı özerk bir yapıya sahiptir.
- Gelir idareleri yarı özerk bir yapı çerçevesinde yönetsel, teknik ve fonksiyonel açıdan özerkliğe sahiptirler.

<sup>186</sup> Singapur Gelir İdaresi İnternet sayfası, [http://www.iras.gov.sg/irasHome/page\\_ektid5676.aspx](http://www.iras.gov.sg/irasHome/page_ektid5676.aspx), 10/04/2010

<sup>187</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sayfası, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, 10/01/2010.

<sup>188</sup> 5345 Sayılı Kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri 4. madde, Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sayfası, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>

- İspanya, Venezüella ve Türkiye gelir idareleri diğer ülkelere göre daha çok merkezi devletin bir birimi şeklinde örgütlenmişlerdir.
- Kanada, Singapur ve Meksika gelir idareleri yönetim kurulları olan yarı özerk bir yapıya sahiptirler.

Gelir idarelerinin temel görevleri ile ilgili sonuçlar:

- Gelir idarelerinin çoğunda tüm vergilerin bir kurum tarafından yönetilirken Türkiye’de gümrük vergisinin yönetimi ayrı bir kurum tarafından yürütülmektedir.
- Arjantin dışında sosyal güvenlik primlerini toplayan gelir idaresi bulunmamaktadır.
- Arjantin, Peru ve Güney Afrika’da gelir idarelerinin vergi yönetimi işlevinin yanı sıra uluslar arası ticaretin düzenlemesi görevi de bulunmaktadır.

### 6.1.2. Uygulamada Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı ile İlgili Modeller

OECD bünyesinde yapılan bu araştırma çeşitli ülkelerin gelir idarelerinin kamu kesimi içindeki örgütlenme yapısı ile ilgili modeller aşağıdaki Tabloda gösterilmiştir<sup>189</sup>.

**Tablo 6.2 Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Örgütlenme Yapısı ile İlgili Modeller**

Ülke Adı	Gelir İdarelerinin Kamu Kesimi İçindeki Yapısı ile İlgili Modeller
<b>OECD Ülkeler</b>	
Avustralya	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Avusturya	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Belçika	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Kanada	Yönetim Kurulu Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Çek Cumh.	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Danimarka	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Finlandiya	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Fransa	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Almanya	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Yunanistan	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Macaristan	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
İzlanda	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
İrlanda	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
İtalya	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş
Japonya	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Kore	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Lüksemburg	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş
Meksika	Yönetim Kurulu Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Hollanda	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Yeni Zelanda	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Norveç	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı

189 OECD Comparative Information Series 2008, **op.cit.**, s.26

Polanya	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş
Portekiz	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş
Slovak Cumh.	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
İspanya	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
İsveç	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
İsviçre	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Türkiye	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
İngiltere	Yönetim Kurullu Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
ABD	Yönetim Kurullu Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
<b>OECD Dışı Ülkeler</b>	
Arjantin	Yönetim Kurullu Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Bulgaristan	Yönetim Kurullu Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Şili	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş
Çin	Bakanlık Altında Ayrı Bir İdare
Kıbrıs	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş
Estonya	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş
Litvanya	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Malezya	Dolaylı ve Dolaysız Vergilere Göre Ayrı Yarı-özerk Yapı
Malta	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş
Romanya	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Singapur	Yönetim Kurullu Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Slovenya	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı
Güney Afrika	Birleştirilmiş Yarı-özerk Yapı

**Kaynak :** OECD Comparative Information Series 2008, 05/08/2009, s.26'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bu tablonun incelenmesinde çıkarılan başlıca sonuçlar şunlardır:

- 17 ülkede “Birleştirilmiş Yarı-özerk” model
- 9 ülkede “ Maliye Bakanlığı İçinde Birden Çok Kuruluş” modeli,
- 7 ülkede “Maliye Bakanlığı İçinde Tek Kuruluş” modeli
- 7 ülkede “Yönetim Kurullu Birleştirilmiş Yarı-özerk” model
- 1 ülkede (Çin) “Bakanlık Atında Ayrı Bir Yapılanma” modeli
- 1 ülkede (Malezya) “Dolaylı ve Dolaysız Vergilere Göre Ayrı Yarı-Özerk idare” modeli

Türk Gelir İdaresi'nde ”Birleştirilmiş Yarı-Özerk” model uygulanmaktadır. Gelir idarelerinde tek tip bir örgütlenme yapısı bulunmamakta, örgütlenme yapısı çeşitlilik göstermektedir. Her ülkenin örgütlenme yapısı coğrafi ve siyasi yapısı gibi kendi koşullarından etkilenmektedir.

Aşağıdaki Tabloda çeşitli ülkelerin gelir idaresi örgütünde iç organizasyon yapılanmasında temel alınan kriterler ve büyük mükellef faaliyetlerine tahsis edilmiş yapıyla ilgili olup veriler gösterilmiştir.

**Tablo: 6.3 Çeşitli Ülkelerin Gelir İdaresi Örgütündeki İç Organizasyon Yapıları**

ÜLKELER	Organizasyon Yapısı İçin Temel Kriter	Büyük Mükellef Faaliyetlerine Tahsis Edilmiş Yapı
<b>1-OECD Ülkeleri</b>		
ABD	F,M	Evet
Almanya	F,M	Hayır
Avustralya	Hepsi	Evet
Avusturya	F,V	Evet
Belçika	Hepsi	Hayır
Çek Cumh.	F,V	Evet
Danimarka	F,M	Evet
Finlandiya	M,V	Evet
Fransa	F,M	Evet
Hollanda	F	Evet
İngiltere	F,M	Evet
İrlanda	F,M	Evet
İsveç	V	Evet
İsviçre	Hepsi	Hayır
İtalya	F,V	Evet
İzlanda	F	Hayır
Japonya	Hepsi	Evet
Kanada	F	Hayır
Kore	F,M	Evet
Lüksemburg	F,V	Hayır
Macaristan	F,M	Evet
Meksika	F,M	Evet
Norveç	F,M	Evet
Polonya	F,M	Evet
Portekiz	V	Hayır
Slovakya	F	Evet
Yeni Zelanda	Hepsi	Evet
Yunanistan	Hepsi	Evet
Türkiye	V	Hayır
<b>2-OECD Dışı Ülkeler</b>		
Arjantin	Hepsi	Evet
Bulgaristan	F	Evet
Şili	Hepsi	Evet
Çin	Hepsi	Evet
Kıbrıs	V	Hayır
Estonya	Hepsi	Evet
Litvanya	F	Evet
Malezya	Hepsi	Hayır
Malta	Hepsi	Hayır
Romanya	Hepsi	Evet
Singapur	F,V	Hayır
Slovakya	F,M	Evet
Güney Afrika	Hepsi	Evet
F: Fonksiyonel Model M: Mükellef Odaklı Model V: Vergi Türü Modeli		

**Kaynak:** OECD Comparative Information Series 2008,05/08/2009,s.50'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

6.3. nolu Tablonun incelenmesinde gelir idarelerinin iç organizasyon yapılanmasında temel alınan kriterle ilgili sonuçlar şunlardır:

- 12 ülkede “fonksiyonellik ve mükellef odaklı” kriter

- 14 ülkede “fonksiyonellik, mükellef odaklı ve vergi türü kriterleri birlikte
  - 6 ülkede “fonksiyonellik” kriteri
  - 4 ülkede “vergi türü” kriteri
- esas alınmıştır.

Öte yandan incelenen ülkelerin büyük bölümünde büyük mükellefler için tahsis edilmiş bir kamu yapılanması vardır.

Türk Gelir İdaresi’nde vergi türü esas alınarak oluşturulmuş bir yapı vardır, ayrıca büyük mükelleflere hizmet için oluşturulmuş bir yapı yoktur.

### **6.1.3. Gelir İdarelerinin Etkinliklerinin Karşılaştırılması**

Gelir idareleri; insan kaynaklarını verimli kullanarak ve bilgi teknolojilerine gerekli yatırımları yaparak etkin bir biçimde vergi denetimini yaparlar ve performanslarını arttırmışlar.

Bu kısımda gelir idarelerinin insan kaynakları ve teknoloji kullanımını inceleyeceğiz, daha sonra yönetim maliyetlerini karşılaştıracacağız.

#### **6.1.3.1. Gelir İdarelerinde İnsan Kaynakları Kullanımı ile İlgili Karşılaştırma**

Gelir idarelerinin faaliyetlerinde insan (beşeri sermaye) faktörü çok büyük önem taşır. İnsan kaynağının sayısı ve kalitesi; vergi mevzuatındaki değişimler kadar ekonominin kurumsallaşma düzeyinin arttırılması açısından da büyük öneme sahiptir.

Aşağıdaki Tabloda seçilen on bir ülkede nüfus, gelir idaresi personeli ve mükellef sayılarından hareketle bir karşılaştırma yapılmıştır.

**Tablo 6.4 Gelir İdarelerinin Personel ve Mükellef Sayıları Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılması (2007 Yılı)**

Ülke	Nüfus (2006)	Gelir İdaresi Personel Sayısı	Toplam KDV Mükellefi	Toplam Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi	Personel Başına KDV Mükellef Sayısı	Personel Başına Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı
Fransa	61.353.000	127.907	3.903.000	36.878.000	30	288
Almanya	82.368.000	111.988	5.600.000	28.800.000	50	257
Kanada	32.650.000	36.717	2.708.000	27.768.000	73	756
İtalya	58.435.000	54.619	5.690.000	41.890.000	104	766
Japonya	127.770.000	56.159	4.000.000	27.000.000	71	480
İspanya	44.068.000	21.585	3.100.000	18.800.000	143	871
<b>Türkiye</b>	<b>72.974.000</b>	<b>41.525</b>	<b>2.269.000</b>	<b>2.359.000</b>	<b>55</b>	<b>57</b>
İngiltere	60.587.000	88.934	1.900.000	42.700.000	21	480
ABD	299.399.000	92.017	-	265.700.000	-	2.888
Arjantin	39.134.000	17.152	904.000	1.202.000	53	70
Bulgaristan	7.719.000	7.976	100.000	3.200.000	14	401
<b>Genel Ortalama</b>					<b>56</b>	<b>665</b>

**Kaynak:** OECD 2008 Series, 2009'dan uyarlanarak hazırlanmıştır.

Yukardaki tablonun incelenmesinde çıkarılan başlıca sonuçlar şunlardır:

- 2007 yılında araştırma kapsamına alınan ülkelerdeki bir gelir idaresi personeline ortalama olarak 665 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi düşmektedir.
- Personel başına en fazla gelir ve kurumlar mükellefi, sırasıyla ABD (2.888), İspanya (871), ve İtalya'dır (767).

- Personel başına en az düşen gelir ve kurumlar mükellefine sahip ülkeler, Arjantin (70) ve Türkiye'dir (57). Gelir idareleri içinde Türkiye'nin durumu 11 ülke ortalamasının (665) çok altındadır.
- 11 ülkede personel başına düşen ortalama KDV mükellef sayısı 56 dır.
- Personel başına en fazla kdv mükellefi düşen gelir idareleri, sırasıyla İspanya (143), İtalya (104) ve Kanada'dır (73).
- Personel başına en az kdv mükellefi düşen gelir idareleri, sırasıyla Fransa (30), İngiltere (21) ve Bulgaristan'dır (14).
- Türkiye Gelir İdaresinde personel başına 55 kdv mükellefi düşmektedir; bu sayı 11 ülkenin ortalamasına yakındır.

Türkiye'deki gelir ve kurumlar mükellef sayısının diğer ülkelere göre çok düşük olduğu görülmektedir. Bu düşüklük, ücretli çalışan kesimin vergisinin stopaj yoluyla işveren tarafından beyan edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir diğer neden de Türkiye'de kayıt dışı ekonominin yaygınlığıdır.

Gelir idarelerinde personel başına düşen mükellef sayısı kadar gelir idaresi personelinin hangi fonksiyonunda çalıştırıldığı da önem taşımaktadır. Aşağıda değişik ülkelerin gelir idarelerinde temel vergileme fonksiyonlarında çalışan personelin dağılımı gösterilmiştir.

**Tablo 6.5 Gelir İdarelerinde Personelin Fonksiyonlara Göre Dağılımı (2007 Yılı)**

Ülkeler	Toplam Gelir İdaresi Personeli	Temel Vergi Fonksiyonlarında Çalışan Personelin Toplam Personele Oranı (%)				
		Mükellef Hesapları Yönetim Fonks.	Denetim, Soruşturma ve Diğer Doğrulama Fonks.	Mükellef Borç Takip ve İlişkili İşler	Kurumsal Yönetim Fonks.	Diğer Fonksiyonlar
Avustralya	20.877	23.0	30.1	12.5	18.6	15.8
Avusturya	7.993	11.3	69.6	10.7	2.8	5.3
Belçika	17.322	-	44.9	12.7	31.0	11.4
Kanada	36.717	25.5	28.0	20.1	19.91	6.6
Çek Cumh.	14.679	12.8	21.6	6.6	11.4	2.3
Danimarka	8.026	18.1	32.1	11.3	12.1	26.4
Finlandiya	5.913	47.1	43.2	4.7	5.0	-
Fransa	127.907	-	-	-	-	-
Almanya	111.988	-	67.0	10.7	10.5	11.8
Yunanistan	12.566	-	21.6	-	-	-
Macaristan	13.567	33.4	32.4	17.4	16.8	-
İzlanda	78	64.1	15.4	-	11.5	9.0
İrlanda	6.656	40.9	31.6	5.0	17.2	5.3
İtalya	54.619	20.2	69.9	-	9.9	-
Japonya	56.159	-	69.1	14.3	14.3	2.3
Kore	17.179	47.8	22.3	4.8	12.6	12.5
Meksika	21.119	7.7	44.7	28.6	19.0	-
Hollanda	25.500	15.7	39.2	3.9	27.5	13.7
Yeni Zelanda	5.944	43.8	16.6	9.8	17.2	12.6

Norveç	5.849	25.2	52.1	6.5	14.6	1.7
Portekiz	11.463	64.7	17.3	16.2	1.8	-
Slovak Cum.	5.144	41.7	34.9	6.3	7.2	4.0
İspanya	27.153	25.2	18.4	16.4	12.4	27.8
İsveç	8.650	23.1	32.4	4.0	10.4	30.1
İsviçre	935	9.0	33.0	7.0	12.0	39.0
<b>Türkiye</b>	<b>41.525</b>	<b>52.1</b>	<b>7.3</b>	<b>26.8</b>	<b>3.5</b>	<b>10.3</b>
İngiltere	88.934	41.7	38.3	7.5	11.9	0.5
ABD	92.017	32.5	15.2	34.5	15.9	1.8
Arjantin	17.152	4.3	40.1	22.2	18.9	14.5
Bulgaristan	7.976	25.8	44.9	4.7	12.6	11.9
Şili	3.801	11.9	76.6	-	11.2	0.3
Kıbrıs	809	37.7	37.8	12.5	10.8	1.2
Estonya	803	-	-	-	-	-
Malezya	8.981	16.1	29.3	19.8	34.8	-
Malta	404	48.3	11.1	8.4	11.1	21.0
Romanya	23.968	14.5	27.7	17.4	15.6	24.8
Slovenya	2.551	9.6	57.5	11.6	4.9	16.5
Güney Afrika	14.548	44.2	21.9	5.8	1.3	26.7
<b>Genel Ortalama</b>		<b>25.0</b>	<b>35.0</b>			

Kaynak: OECD 2008 Series,2009,cs.95'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

Bu tablonun incelenmesinde çıkarılan sonuçlar şunlardır:

- 32 ülkenin gelir idarelerinde mükellef hesapları yönetiminde çalışan personelin toplam personel içindeki payının ortalaması %25'dir. Türk Gelir İdaresinde bu oran ise %52,1'dir.
- 34 ülkenin denetim ve soruşturma birimlerinde çalışan personelin toplam personel içindeki payının ortalaması %35'dir. Buna karşılık Türk Gelir İdaresinde bu oran %7'3'tür. Dolayısıyla Türk Gelir İdaresinin denetim birimlerinde çalışan personel hem sayı hem de toplam içinde oraçok az sayıda olduğu ortaya çıkmaktadır.
- Denetim ve soruşturma birimlerindeki personelin toplam personel içindeki payının en yüksek olduğu ülkeler sırasıyla Şili %76,6, İtalya %69,9 Avusturya %69,6 ve %69,3 ile Japonya'dır.
- Denetim ve soruşturma birimlerindeki personelin toplam personel içindeki payının en düşük olduğu gelir idarelerine sahip ülkelerin başında %7,3 ile Türkiye gelmektedir; Türkiye'yi Malta %11,1, ABD %15,2 ve %15,4 ile İzlanda takip etmektedir.

Ancak 2008 yılında Türk Gelir İdaresine gelir uzmanlarının denetim fonksiyonuna dahil edilmesi ile denetim ve soruşturma birimlerindeki personelin toplam personel içindeki payı %22,3'e<sup>190</sup> yükseldiğini belirtmek gerekir.



### 6.1.3.2. Gelir İdarelerinde Bilgi Teknolojisi Kullanımı

Gelir İdarelerinde bilgi teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşması ile bir taraftan yapılan hizmetlerin maliyetleri düşmekte, diğer taraftan kayıt dışı ekonomik faaliyetler önlenmektedir.

OECD ülkelerinde bilgi teknolojilerinin gelişimine bağlı olarak vergi mükellefleri ve gelir idareleri bilgisayar ağını yaygın biçimde kullanmakta ve özellikle vergi beyannameleri bu araçlığıyla gönderilmektedir. Bu ülkelerde mükellefler elektronik ortamda beyanname gönderilmesine 2000 yılından sonra başlamışlardır. Türkiye’de elektronik ortamda beyanname gönderim işlemi 2004 yılında başlamış olup, 2007 itibari ile kurumlar vergisi beyannamelerinde %99,50, gelir vergisi beyannamelerinde %85,50 ve kdv beyannamelerinde %90 düzeyine ulaşmıştır<sup>191</sup>.

Günümüzde mükellefler beyan gönderme dışında, elektronik ortamda borç ve tahakkuk bilgilerini izleyebilmekte ve bunlarla ilgili belgeleri temin edilebilmektedir.

Türk Gelir İdaresinde bilgi işlem alt yapısının kurulması, kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye önemli katkı sağlayacaktır. VEDOP ve diğer benzeri projelerin varlığı vergi uygulamalarının da etkinliğini artıracaktır. Ayrıca başta Tapu İdaresi olmak üzere diğer kamu kuruluşlarının bilgisayar altyapılarının geliştirilmesi bu uygulamalara destek olacaktır<sup>192</sup>.

### 6.1.3.3. Gelir İdarelerinin Yönetim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Gelir idarelerinin yönetim maliyetleri<sup>193</sup> hem devlet hem de vergi yükümlüsü için büyük önem taşımaktadır. Devlet açısından yönetim maliyetleri, bu idarelere bütçe kanalıyla tahsis edilen kaynakları başka bir ifadeyle harcamaları ifade etmektedir. Dolayısıyla söz konusu idarelerin yönetim maliyetleri, bu kurumların etkin çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesinde temel bir ölçütdür. Öte yandan yönetim maliyetleri, vatandaşlar olarak vergi yükümlüleri açısından büyük öneme sahiptir. Vergi yükümlüleri de kendilerinden toplanan vergilerin etkin kullanılmasını, kendilerine yönelik vergi ile ilgili hizmetlerin en az maliyetle yapılmasını, toplanan vergiler için en az harcama yapılmasını talep ederler.

191 OECD 2008 Series, **op.cit.**, s.202-205

192 Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, DPT Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007, [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr), 10/12/2009, s.23

193 Yönetim maliyetleri: Gelir idaresinin kendisine verilen görevleri yürütmek için yaptığı giderleri kapsamaktadır.

Çalışmanın bu kısmında değişik ülkelerin gelir idarelerinin yönetim maliyetleri içinde personel ve teknoloji maliyetlerini (giderlerini) inceleyecek gelir idarelerinin yönetim maliyetleri ile gelirleri arasında karşılaştırma yapacağız.

#### 6.1.3.3.1. Personel ve Bilgi Teknolojisi Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Çeşitli ülkelerin gelir idarelerinin toplam yönetim maliyetleri içinde personel giderleri(maliyet) büyük pay tutmaktadır. Öte yandan bu idarelerin bilgi teknolojileri için yaptığı giderler son yıllarda artmaya başlamıştır. Aşağıdaki Tabloda 2005 – 2007 yılları arasında çeşitli ülkelerin gelir idarelerinde personel ve bilgi teknolojisi maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payları gösterilmiştir

**Tablo 6.6 Yıllar İtibari ile Gelir İdarelerinin Personel ve Bilgi Teknolojileri Maliyetlerinin Toplam Yönetim Maliyeti İçindeki Payları**

Ülkeler	Personel Maliyetlerinin Toplam İşlem Maliyetine Oranı (%)				Bilgi Teknolojileri Maliyetlerinin Toplam İşlem Maliyetine Oranı (%)			
	2005	2006	2007	Ortalama	2005	2006	2007	Ortalama
Avustralya	69,5	70,6	71,3	70,5	19,0	21,2	21,9	20,7
Avusturya	80,3	80,2	82,0	80,8	16,1	16,0	16,4	16,2
Belçika	79,4	82,5	81,6	81,2	12,5	10,7	10,7	11,3
Kanada	81,5	82,0	83,0	82,2	10,2	10,1	9,9	10,1
Çek Cumh.	76,4	75,6	78,7	76,9	13,8	14,0	14,3	14,0
Danimarka	67,2	67,2	68,5	67,6	15,0	17,4	17,4	16,6
Finlandiya	68,5	66,7	65,2	66,8	19,9	19,6	21,4	20,3
Fransa	78,6	79,3	79,1	79,0	10,4	8,7	9,1	9,4
Almanya	84,3	84,3	83,3	84,0	5,5	5,1	5,3	5,3
Macaristan	80,3	83,3	80,0	81,2	10,3	10,4	11,7	10,8
İrlanda	73,3	70,9	71,5	71,9	11,2	12,5	11,8	11,8
İtalya	66,2	68,8	69,5	68,2	5,0	4,9	3,9	4,6
Japonya	79,4	79,8	80,1	79,8	10,1	9,4	8,5	9,3
Kore	68,0	67,5	66,5	67,3	5,5	6,2	6,4	6,0
Lüksemburg	84,0	84,7	81,8	83,5	-	-	-	-
Meksika	84,0	84,2	82,4	83,5	5,5	5,3	5,2	5,3
Hollanda	59,9	61,2	64,0	61,7	29,4	28,4	30,9	29,6
Yeni Zelanda	61,9	62,2	63,0	62,4	24,7	25,9	29,0	26,5
Norveç	59,9	60,3	63,1	61,1	17,5	17,1	17,2	17,3
Polonya	73,6	74,5	71,9	73,3	-	-	-	-
Portekiz	80,7	80,8	79,4	80,3	12,3	14,0	13,4	13,2
Slovak Cum.	43,5	47,4	49,6	46,8	23,0	14,9	14,1	17,3

İspanya	66,6	67,0	67,1	66,9	6,6	6,8	5,2	6,2
İsveç	70,5	71,9	69,6	70,7	20,0	20,0	20,0	20,0
İsviçre	90,2	89,7	90,6	90,2	9,8	10,3	9,4	9,8
<b>Türkiye</b>	<b>64,9</b>	<b>65,9</b>	<b>68,4</b>	<b>66,4</b>	<b>4,3</b>	<b>1,3</b>	<b>3,7</b>	<b>3,1</b>
İngiltere	63,0	60,1	61,2	61,4	-	-	-	-
ABD	71,5	71,3	71,6	71,5	16,1	15,9	15,1	15,7
Arjantin	90,7	90,1	94,2	91,7	1,5/1	2,5	1,5	2,0
Bulgaristan	59,2	68,5	76,0	67,9	1,3	0,4	0,4	0,7
Şili	80,8	80,4	78,1	79,8	7,5	4,1	5,1	5,6
Kıbrıs	14,0	13,2	10,7	12,6	0,1	0,1	0,1	0,1
Estonya	70,7	72,3	75,9	73,0	-	-	-	-
Litvanya	66,7	61,0	61,5	63,1	15,2	24,4	30,8	23,5
Malezya	66,4	63,1	67,3	65,6	1,3	2,4	4,0	2,6
Malta	62,2	63,0	64,4	63,2	0,1	0,1	0,1	0,1
Romanya	72,7	75,0	76,6	74,8	-	-	-	-
Singapore	59,2	55,3	57,9	57,5	26,3	30,8	29,8	29,0
Slovenya	67,4	59,3	68,2	65,0	5,5	6,4	7,4	6,4
Güney Africa	58,1	57,2	60,9	58,7	-	-	-	-
<b>Genel Ortalama</b>				<b>72,0</b>				<b>12,1</b>

**Kaynak:** OECD 2008 series., s.85'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

Yukardaki Tablonun incelenmesinde çıkarılan başlıca sonuçlar şunlardır:

Personel maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payı ile ilgili sonuçlar:

- Aynı dönemde 40 ülkede personel maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payının ortalaması %72'dir. Buna karşılık Türk Gelir İdaresi'nde bu oran %66,4'dür, ülkelerin genel ortalamasına göre Türkiye'deki oranın düşük olduğu görülmektedir.
- 2005-2007 döneminde 40 ülkenin gelir idarelerinde personel maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payının ortalaması en yüksek olan ülkeler, sırasıyla Arjantin (%91), İsviçre (%90,2) ve Almanya'dır (%84).
- Aynı dönemde personel maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payının ortalaması en düşük olan ülkeler, Kıbrıs (%12,6) ve Slovakya'dır (46,8).

Bilgi teknolojileri maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payı ile ilgili sonuçlar:

- 2005-2007 döneminde veri temin edilen 34 ülkenin bilgi teknolojileri maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payının ortalaması %12,1'dir. Buna karşılık Türk Gelir İdaresi'nde bu oran %3,1'dir. Bu durum Türk Gelir İdaresi'nde bilgi teknolojileri kullanımı için ayrılan kaynakların çok yetersiz olduğunu göstermektedir.
- Aynı dönemde bilgi teknolojileri maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payının en yüksek olduğu ülkeler, Hollanda (%29,6), Singapur (%29) ve Yeni Zelanda'dır (%26,5).

- Aynı dönemde bilgi teknolojileri maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payının en düşük olduğu ülkeler, Kıbrıs ve Malta (%01), Bulgaristan (%07) ile Arjantin'dir (%2).

Tablo 6.8'de daha uzun bir dönemde (2003-2007 arasında) Türk Gelir İdaresi'nin personel ve bilgi teknolojisi maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki payı gösterilmiştir

**Tablo 6.7 2003-2007 Döneminde Türk Gelir İdaresi'nin Personel ve Bilgi Teknolojisi Maliyetlerinin Toplam Yönetim Maliyeti İçindeki Payı**

Vergi İdaresi Fonksiyonları İçin Personel Maliyetlerinin Toplam Yönetim Maliyeti İçindeki Payı (%)						Vergi İdaresi Fonksiyonları İçin Bilgi Teknolojileri Maliyetlerinin Toplam Yönetim Maliyeti İçindeki Payı (%)					
2003	2004	2005	2006	2007	Ortalama	2003	2004	2005	2006	2007	Ortalama
81,5	74	64,9	65,9	68,4	70,9	4,7	6,2	4,3	1,3	3,7	4,1

**Kaynak:** OECD 2006series., s.108'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

Yukardaki Tablolara göre 2003-2007 döneminde Türk Gelir İdaresi'nin personel maliyetlerinin toplam yönetim maliyeti içindeki oranı ortalama %70,9, teknoloji maliyetlerinin payı %4,1 civarındadır. Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında teknoloji maliyetlerinin payı düşük olduğu görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2008 yılı faaliyet raporuna göre; ilgili başkanlığın 2008 yılında toplam giderlerinin % 75'i personel, % 17'si mal ve hizmet alımları, % 7'si de sermaye, % 1'i cari transferler olarak gerçekleşmiştir<sup>194</sup>. Burada sermaye giderlerinin bir bölümünün teknolojiye harcandığı göz önünde bulundurulmalıdır.

#### **6.1.3.3.2. Toplam Yönetim Maliyetlerin Net Toplam Gelirle Karşılaştırılması**

Toplam gelir idarelerinin yönetim maliyetlerinin net toplam gelirleri içindeki payı, toplanan gelirler için ne kadar harcama yapıldığını ya da toplanan gelirler için ne kadar maliyete katlanıldığını gösterir. Aşağıdaki Tabloda toplam yönetim maliyetlerinin net toplam gelirleri içinde payı ya da her 100 birim net gelir için ne kadar yönetim maliyetine katlanıldığı gösterilmiştir.

Ancak karşılaştırmanın gelir idarelerinin işlevlerinin (gümrük vergileri ve sosyal güvenlik primlerinin toplanması gibi) birbirinden farklı olmasından dolayı tam anlamıyla

<sup>194</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu.

yapılamayacağı düşünülmekte olup yine de ortaya çıkan veriler maliyetle ilgili önemli ipuçları vermektedir.

Aşağıdaki Tabloda her 100 birim net gelir için ne kadarlık bir yönetim maliyetinin katlandığı birim olarak gösterilmiştir. Ancak bu Tabloda bazı ülkelerde gelir idarelerinin sağladığı gelirler içinde vergi gelirlerinden başka sosyal güvenlik primleri de bulunmaktadır. Örneğin Türkiye’de Gelir İdaresi sosyal güvenlik primi toplamamaktadır. Bu itibarla karşılaştırma yapılırken bu husus dikkate alınmalıdır.

**Tablo: 6.8 Net Toplam Gelirin Toplam Yönetim Maliyetleriyle Karşılaştırılması**

Ülkeler	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Ortalama	Eğilim
Avusturya	0,71	0,72	0,91	0,78	0,66	0,65	0,64	0,72	Azalan
Belçika				1,89	1,42	1,35	1,40	1,52	Belirsiz
Kanada	1,08	1,20	1,33	1,17	1,31	1,35	1,22	1,24	Belirsiz
Çek Cum.		2,08			1,29	1,38	1,25	1,50	Belirsiz
Danimarka		0,73	0,87	0,83	0,74	0,63	0,62	0,74	Azalan
Finlandiya	0,77	0,82	0,82	0,80	0,79	0,78	0,77	0,79	Azalan
Fransa	1,41	1,44	1,41	1,35	1,07	0,99	0,97	1,23	-
Almanya					0,86	0,83	0,78	0,82	Azalan
Yunanistan			1,65	1,69				1,67	-
Macaristan	1,23	1,35		1,14	0,99	1,11	1,15	1,16	Belirsiz
İzlanda		1,12	1,06	1,02				1,07	-
İrlanda	0,90	0,95	0,91	0,86	0,82	0,78	0,79	0,86	Azalan
İtalya					1,36	1,24	1,16	1,25	Azalan
Japonya	1,54	1,66	1,67	1,58	1,69	1,56	1,53	1,60	Belirsiz
Kore	0,85	0,85	0,82	0,86	0,81	0,79	0,71	0,81	Azalan
Luksemburg				1,59	1,42	1,25	1,18	1,36	Azalan
Meksika		1,44	1,41	1,29	1,18	1,06	0,95	1,22	Azalan
Hollanda	1,74	1,76	1,39	1,30	1,35	1,15	1,11	1,40	Azalan
Yeni Zelanda	0,90	0,87	0,83	0,81	0,76	0,71	0,75	0,80	Azalan
Norveç	0,56	0,59	0,59	0,56	0,72	0,71	0,67	0,63	Artan
Polanya	1,50	1,78	1,95	2,62	1,93	1,75	1,42	1,85	Azalan
Portekiz	1,61	1,68	1,51	1,49	1,59	1,43	1,41	1,53	Azalan
Slovak Cum.	1,43	1,46	1,45	1,26	2,43	2,49	2,41	1,85	Belirsiz
İspanya	0,81	0,78	0,83	0,82	0,74	0,68	0,65	0,76	Azalan
İsveç	0,55	0,56	0,57	0,59	0,38	0,39	0,41	0,49	-
İsviçre			0,66	0,62	0,30	0,29	0,28	0,43	-
<b>Türkiye</b>	<b>0,81</b>	<b>0,72</b>	<b>0,74</b>	<b>0,83</b>	<b>0,87</b>	<b>0,84</b>	<b>0,83</b>	0,81	<b>Durağan</b>
İngiltere	1,06	1,11	1,04	0,97	1,10	1,12	1,10	1,07	Durağan
ABD	0,46	0,52	0,57	0,56	0,52	0,47	0,45	0,51	Azalan
Arjantin	0,88	0,86	0,85	0,83	1,60	1,62	1,87	1,22	-
Bulgaristan					6,49	3,19	1,29	3,66	Azalan

Şili			0,89	0,88	0,69	0,63	0,60	0,74	Azalan
Kıbrıs			5,70	5,10	5,80			5,53	-
Estonya					1,03	0,88	0,86	0,92	Azalan
Litvanya					1,24	1,19	1,31	1,25	Belirsiz
Malezya					1,20	1,14	1,29	1,21	Belirsiz
Malta			0,85	0,83	1,14	1,09	0,97	0,98	-
Romanya					0,63	0,72	0,91	0,75	-
Singapur	0,87	0,90	0,99	1,01	1,02	0,93	0,83	0,94	Azalan
Slovenya	1,14	1,13	1,17	1,05	0,93	0,98	0,83	1,03	Azalan
Güney Afrika <b>Genel Ortalama</b>			1,21	1,25	1,19	1,21	1,02	1,18	Durağan
								<b>1,25</b>	

**Kaynak:** OECD 2008 series., s.88'den uyarlanarak hazırlanmıştır

Yukardaki Tablonun incelenmesinden başlıca şu sonuçlar çıkarılmıştır:

- 2001-2007 döneminde 41 ülkede gelir idarelerinin toplam yönetim maliyetlerinin net toplam gelirleri içindeki payının ortalaması %1,25'dir. Buna karşılık Türkiye'de %0,81'dir. Başka bir ifadeyle 41 ülkede gelir idareleri 100 birim net gelir sağlamak için 1,25 birim gider yapmakta, buna karşılık Türkiye'de aynı birim gelir için 0,81 birim gidere katlanmaktadır.
- Aynı dönemde yönetim maliyetlerinin toplam gelir içindeki payı azalan, 1 ülkede (Norveç) artan eğilimdedir. Bu pay Türkiye'nin de dahil olduğu 3 ülkede durağanlık göstermekte, 8 ülkede de belirsizlik eğilimi içinde bulunmaktadır.

#### 6.1.3.4. Gelir İdarelerinin Denetim Faaliyetleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Ekonomik gelişim süreci içinde işletmelerin sayıları artmakta, ölçükleri büyümekte ve uluslararası faaliyetleri gelişmektedir. Dolayısıyla işletmelerin mükellef olarak izlenmesi güçleşmektedir. Bu itibarla gelir idarelerinin denetim faaliyetleri stratejik önem kazanmaktadır.

Aşağıdaki Tabloda 2003 ve 2004 yıllarında çeşitli ülkelerin gelir idarelerinin denetim faaliyetlerinde incelenen matrah farkının net gelire oranı gösterilmiştir.

**Tablo 6.9. 2003 ve 2004 Yıllarında Gelir İdarelerinin Denetim Faaliyetleri Sonuçları**

Ülkeler	Yapılan Denetim Sayısı		Matrah Farkının Toplam Net Gelire Oranı (%)		Değişim (%)	
	2003	2004	2003	2004	Denetim Sayısı	Matrah Farkı
Fransa	51.242	51.964	3,2	3,0	1,41	-5,59
Almanya	503.535	499.551	4,7	4,5	-0,79	-5,11
Kanada	301.714	304.707	3,9	4,0	0,99	4,39
İtalya	291.195	228.337	19,6	23,3	-21,59	18,54
Japonya	508.000	682.000	1,6	1,6	34,25	0,00
İspanya	759.112	801.352	4,0	4,1	5,56	2,23
<b>Türkiye</b>	<b>68.251</b>	<b>153.881</b>	<b>3,8</b>	<b>11,3</b>	<b>125,46</b>	<b>200,00</b>
İngiltere	442.352	439.349	0,6	0,7	-0,68	9,52
ABD	278.000	261.000	0,8	1,2	-6,12	36,47
Arjantin	434.465	648.213	4,9	4,0	49,20	-18,37
Bulgaristan	-	391.143	-	1,9	-	
<b>Genel Ortalama</b>	<b>363.787</b>	<b>405.591</b>	<b>4,7</b>	<b>5,4</b>	<b>11,5</b>	<b>14,8</b>

Kaynak: OECD 2006 Series, s.116'dan uyarlanarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablonun incelenmesinden başlıca şu sonuçlar çıkarılmıştır:

- 11 ülkenin gelir idarelerinde 2003 yılında yapılan denetim sayısı ortalaması 363.787 2004'de 405.591'dir. Buna karşılık Türk Gelir İdaresi'nde 2003'de 68251, 2004'de 153.881'dir. Buna göre Türkiye'de denetim sayısı diğer ülkelere göre çok düşüktür.
- 2004 yılında en fazla denetim yapan gelir idaresi İspanya(801.352) ve Japonya'dır (682.000).
- Tabloda yer alan ülkelerde denetim faaliyetleri sonucunda bulunan matrah farkının toplam net gelir içindeki payının ortalaması 2003'de %4,7, 2004'de %5,4'dür. Buna karşılık Türk Gelir İdaresinde bu ortalama 2003'de %3,8 ve 2004'de %11,3'dür. 2004 yılında Türkiye'deki ortalamanın 11 ülkenin ortalamasından daha fazla olduğu görülmektedir.
- 2004 yılında bulunan matrah farkının toplam net gelir içindeki payının en düşük olduğu ülkeler sırasıyla İngiltere(%0,7) ABD (1,2) ve Japonya'dır (%1,16).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2008 yılı faaliyet raporuna göre; yapılan denetim sayısı 113.073, incelenen matrah tutarı 78.838.889.618-TL, bulunan matrah farkı ise 211.092.889.340-TL'dir. 2008 yılındaki denetim sayısı 2004 yılına göre azalış göstermiştir.

Ancak 2008 yılındaki bulunan matrah farkının (211.092.889.340-TL) toplam net gelire (189.980.827.000-TL) oranı %111 olarak gerçekleşmiştir.

Diğer ülkelerin gelir idarelerine göre ülkemizde denetlenen mükellef sayısının çok düşük düzeyde kaldığı görülmektedir.

#### 6.1.4. Özerklik Yönünden Gelir İdarelerinin Karşılaştırılması

IMF bünyesinde yapılan bir çalışma gelir idarelerinin özerklik düzeyi araştırılmıştır. Özerklik düzeyi olarak borçlanma, varlıklarını kullanma yetkisi, insan kaynakları politikası ve finansman politikaları dikkate alınmıştır.

Aşağıdaki Tabloda dokuz farklı ülkenin özerklik düzeyi ile ilgili veriler gösterilmiştir.

**Tablo 6.10 Gelir İdarelerinin Yapılarının Özerklik Yönünden Karşılaştırılması**

Ülkeler	Borçlanma Yetkisi	Varlıklarında Yetki Kullanımı	İnsan Kaynakları Özerkliği	Fon Temini (Ödenek)
Arjantin	Hayır	Evet	Evet	-Toplanan vergilerin belirli bir (yaklaşık %2,75 ) yüzdesi yürütmenin revizyonuna bağlı olarak gelir idaresi tarafından muhafaza edilir. Kullanılmayan fonlar ertesi yıla devredilir. Geniş bütçe esnekliği vardır.
<b>Kanada</b>	<b>Hayır</b>	<b>Evet</b>	<b>Evet</b>	<b>Bütçe ödeneği ve Bakanlığın belirleyebileceği gelirlerin bir yüzdesinin fon ayrılması Kullanılmayan fonlar ertesi yıla devredilir.</b>
İtalya	Hayır	Evet	Hayır	Bütçe ödeneği ve toplanan vergi gelirlerine dayalı teşvik edici fonlama Kullanılmayan fonlar ertesi yıl Bakanın onayına tabidir.
<b>Meksika</b>	<b>Hayır</b>	<b>Evet</b>	<b>Hayır</b>	<b>Bütçe ödeneği ve fonlama Kullanılmayan fonların %25'e kadarki federal bütçede ilgili ödemelere yetki verilmişse ertesi yıla devredebilir.</b>
Peru	Hayır	Evet	Evet	Bütçe ödeneği ile toplanan vergilerin belirli bir yüzdesi ile fonlama
<b>Singapur</b>	<b>Evet (Maliye Bakanı'nın Onayı ile)</b>	<b>Evet</b>	<b>Evet</b>	<b>Bütçe ödeneği ve faaliyetleri sonucu beklenen gelirin bir yüzdesi ile fonlama. -Kullanılmayan fonlar ertesi yıla devredebilir.</b>



Güney Afrika	Hayır	Evet	Evet	Bütçe ödeneği Açık bir ücret (prim) yok ancak Hükümet tarafından prim onaylanabilir. Özel amaçlı fonların ertesi yıla devri hazine onayını gerektirmektedir.
İspanya	Evet	Evet	Evet (Sınırlı)	<b>Bütçe ödeneği ile yıllık bütçe kanununda belirlenen gelirin bir yüzdesinin ayrılması</b>
Türkiye	Hayır	Evet	Hayır	Bütçe ödeneği

**Kaynak:** Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success, IMF Working Paper,2006

Yukardaki Tablonun incelenmesinden çıkarılan başlıca sonuçlar şunlardır:

- 2 ülkede (İspanya ve Singapur) gelir idaresinin borçlanma yetkisi bulunmaktadır.
- Bütün gelir idarelerinin varlıklarını kullanma yetkisi bulunmaktadır.
- 3 ülkede (İtalya, Meksika ve Türkiye) insan kaynakları yönetiminde özerkliğe sahip değildir.
- 3 ülkede (Türkiye, Güney Afrika ve Meksika) gelir idaresinin faaliyetleri sadece bütçe ödenekleri ile finanse edilmektedir. Diğer 6 ülkede ise bütçe ödeneği ve toplanan gelirlerin belirli bir yüzdesi ile finansman yapılmaktadır.
- Türkiye hariç bütün ülkelerde kullanılmayan fonların ertesi yıla devri yapılabilmektedir.
- Türk Gelir İdaresi'nin özerklik düzeyinin diğer ülkelere göre düşük olduğu görülmektedir.

## **6.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergileme Sürecindeki Sorumluluklarının Değerlendirilmesi**

Bu kısımda muhasebe meslek mensuplarının vergileme sürecindeki yüklendikleri sorumluluklarla ilgili sorunlar incelenecek ve bu konuyla ilgili öneriler açıklanacaktır.

### **6.2.1. Vergi Beyannamelerinin Ön Denetimi Sürecindeki Sorumluluklar ile İlgili Sorunlar ve Öneriler**

Önceki bölümlerde açıklandığı gibi 213 sayılı V.U.K.'na 4008 sayılı kanunla eklenen mükerrer 227'nci madde ile; Maliye Bakanlığına, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış SM, SMMM ve YMM'lere imzalatılması zorunluluğu getirilmiş ve bununla ilgili tebliğler çıkartılmıştır. Bu tebliğlere meslek odalarının ve mensuplarının bazı itirazları olmuştur. İtirazlar daha çok sorumlulukları düzenleyen makamlar üzerinde yoğunlaşmıştır.

İtirazlara göre sözkonusu hükümler 4008 sayılı Kanuna ters düşmektedir, dolayısıyla uygulamada çelişkiler ortaya çıkmaktadır. Bu konuda şu öneriler yapılmaktadır<sup>195</sup>:

- Sorumluluk hükümleri düzeltilmelidir.
- Yanıltıcı belge tespitinde ortaya çıkması muhtemel gecikmeleri giderebilmek için sorumluluk, kapsamının şartlı olarak belirlenmesi gerekmektedir. (Örneğin vergi yükümlüsünün parafı veya imzası bulunan fatura ve belgelerin yasal defterlere kaydından sonra gelir idaresinin incelemesi aşamasında ilgili belgelerle ortaya çıkan işlemlerde SM'lere ve SMMM'lere sorumluluk yüklenmemesi gerekmektedir.)
- Meslek mensubunun sorumluluğunu sigorta edecek bir sistemin devreye sokulmalıdır.
- Maddi yükümlülerin tam olarak yerine getirilmesi görevi yükümlüye ait olmalıdır.
- Cezada müteselsil sorumluluk ilkesinin işleyebilmesi için mevcut hukuk düzeninde SM veya SMMM'nin bu konuda kusuru veya suçu olmasının kanıtlanması gerekmektedir.
- Meslek mensubunun sorumluluk hali yükümlü ile ilişkilerini düzenleyen ve ücret garantisini sağlayan düzenlemelerin yasa maddesi haline getirilmelidir.
- Meslek mensuplarının yapacağı denetimin doğruluk denetimi değil, uygunluk denetimi olduğu netleştirilmelidir.
- Geçmiş yıllarla ilgili belge ve bilgilerin kaybolması, belgelerin muhteviyatı, envanter bilgileri, borç ve alacak bilgilerinin doğruluğuyla ilgili durumlarda; mükelleflere imzalatırılması kaydıyla meslek mensuplarının sorumlu tutulmamalıdır. Bu durumlarda sorumluluğun kime ait olacağı açığa kavuşturulmalıdır.
- Hatalardan doğacak cezalardan öncelikle mükelleflerin sorumlu tutulması, meslek mensubunun hatalarından doğan cezalar ise rücu yoluyla meslek mensubundan talep edilebilmelidir.
- Meslek mensupları adına yapılacak tarhiyatlara karşı meslek mensuplarının itiraz hakları tebliğde netleştirilmelidir.
- V.U.K.'da yer alan kayıt süreleri uzatılmalıdır.
- Sahte belge kullananlarla ilgili yayın çoğaltılarak meslek mensuplarına dağıtılmalıdır.

### **6.2.2. Tasdik İşlemi Sürecindeki Sorumluluklara İlişkin Sorunlar ve Öneriler**

Daha önceki bölümlerde açıklandığı gibi yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemi; kapsam ve süreç olarak Maliye Bakanlığı yetkili inceleme elemanlarının gerçekleştirdikleri sürekli bir denetim niteliğinde olup, vergi kayıplarının önlenmesi ve kaçakların azaltılmasına, yol

---

195 Türker, op.cit., s.87

açmaktadır. YMM tasdik işlemi esnasında mali tablolar hazırlanmadan önce gerekli düzeltmeler yapılarak vergi kaçak ve kayıpları önlenmektedir. Bu süreçte hatalar düzeltilmekte hileler anlaşılmaktadır; böylece bu işlemlerin gereği gibi yapılmamasından ötürü, gereken doğruluğu sağlamadıkları gerekçesiyle yeminli mali müşavirler sorumlu tutulmaktadır. Uygulamada ortaya çıkan ve yargıya intikal eden bu durumlarda, yeminli mali müşavirler 3568 sayılı Kanuna göre mesleki yetkilerini kaybetmekle karşı karşıya kalabilirler. Bu olası sonuçlar dikkate alındığında; yeminli mali müşavirlerin tasdik işleminin taşıdığı cezalandırma riskleri nedeniyle, Maliye Bakanlığı elemanlarının vergi incelemelerinden daha sağlıklı sonuçlar aldığı ve vergi kayıpları önlenerek vergi kaçaklarının azaltıldığı belirtilmektedir<sup>196</sup>.

Yeminli Mali müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan mı, yoksa tasdik raporunda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olup olmadığından mı sorumlu tutulacağı önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. 3568 sayılı Kanun'un madde 12/1'deki hükme göre; yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri mali tablo ve beyannamelerin; mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu inceleyecekleri belirtilmiş olmakla birlikte; vergi hukuku açısından tasdik ödevinden doğan sorumlulukları tartışmaya yer vermeyecek şekilde madde 12/4'belirlenmiştir. Söz konusu hükme göre; yeminli mali müşavirler vergi hukuku açısından yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olacaklardır<sup>197</sup>.

Bu durumda “doğruluk sorumluluğu” ile ne kast edildiği hususu tartışılmaktadır. Doğruluk sorumluluğu; tasdik işlemi ile tasdik konusunu oluşturan tüm belge, kayıt ve beyanlarının tamamen doğru olup olmadığı konusunun tespiti midir? Bazı yazarlar tasdik ödevinin doğruluk sorumluluğunun yukarıdaki gibi bir anlam taşıdığını, tasdik edilen matrahın yüzde yüzlük doğruluğunun sağlanması gerektiğini belirtmektedirler. Karşı bir görüşe göre, “doğruluk sorumluluğu”ndan anlaşılması gereken; yeminli mali müşavirin tasdik ettiği bilgi ve belgeleri, mevzuat hükümlerine, muhasebe ve denetim standartlarına uygunluklarını incelemeleri ve bu inceleme sonuçlarına göre bilgi ve belgelerin doğruluğunu kabul etmeleridir<sup>198</sup>.

---

196 Türker, op.cit., s.50

197 Canyaş, op.cit., s.s.92-93

198 Canyaş, op.cit., s.93

Maliye Bakanlığı da 3568 sayılı Kanun'un madde 12/4 hükmüne dayanarak; doğruluk sorumluluğunu, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilen beyanname veya belgelerin doğruluğu konusunda verilmiş bir garanti olarak kabul etmekte ve çıkardığı tebliğlerle sorumluluğu ağırlaştırmaktadır. Diğer taraftan literatürde yaygın bir şekilde bu sorumluluğun; V.U.K. mükerrer madde 227'de belirtildiği gibi uygunluk sorumluluğu olması gerektiği, Dünyada doğruluk sorumluluğu uygulamasının bulunmadığı, esas olan sorumluluğun uygunluk sorumluluğu olması gerektiği vurgulanmaktadır<sup>199</sup>.

Meslek mensuplarının müteselsil sorumluluklarını belirleyen 3568 sayılı Kanun'un 12. ve 213 sayılı yasanın mükerrer 227. maddesi; bu mesleğin çağdaş boyutunu ve kamu görevi niteliğini ortaya koymuştur. Ancak bu sorumluluğun ağırlığı ve kamu görevi niteliği eleştirilmektedir. Bu sorumluluğun meslekle ilgili kasıt, kusur ve menfaat sağlama yönünden sınırlandırılmasına ihtiyaç olduğu belirtilmiştir. Böylece meslek mensubu daha adil ve dengeli bir sorumluluk taşıyarak huzurlu ve verimli çalışacaktır<sup>200</sup>.

### 6.2.3. Türkiye ve Diğer Ülkelerde YMM'lerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması

Türkiye'deki "Yeminli Mali Müşavir (YMM)", Almanya'daki "Wirtschaftsprüfer (WP) ve Amerika Birleşik Devletlerindeki "Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi) Sorumluluk açısından durumu karşılaştırmalı olarak aşağıdaki Tablo'da gösterilmiştir<sup>201</sup>.

**Tablo 6.11 Türkiye ve Diğer Ülkelerde YMM'lerin Sorumluluğuyla İlgili Uygulamaların Karşılaştırılması**

	ALMANYA	AMERİKA	TÜRKİYE
<b>İŞLETME SAHİBİ VE YÖNETİMİNE KARŞI SORUMLULUK</b>	Sözleşme öncesi sorumluluk (bir sözleşmenin reddinin zamanında bildirilmemesinden doğan sorumluluk), sözleşmeden doğan sorumluluk ve haksız fiilden doğan sorumluluk olmak üzere 3'e ayrılır. Böyle bir mesuliyetin oluşması için YMM'nin yükümlülüklerinden en az birini yerine getirmemiş olmaları ve bu sebeple işletmeyi bir zarara uğratmış olmaları şartı vardır.	Amerika'da YMM'lerin sorumluluğu genellikle denetimin mesleki özen göstermeksizin yapılmasından doğar ki; Amerika'da YMM'lere karşı açılan davaların çoğunun nedeni denetim sırasında mesleki özenin gösterilmemesidir	Türkiye'de YMM'ler tasdikleri kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyanlarından ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefleriyle birlikte "müştereke" ve müteselsilen sorumludurlar.

199 Canyaş, op.cit., s.94

200 Ünal Aydın, **Birinci Yeminli Mali Müşavirler Tasdik ve Denetim Sempozyumu Konuşması**, <http://www.unalaydin.com/wp-content/uploads/2009/05/antalya-sempozyumu-konusmamr.doc.>, 14/01/2010

201 Metin Sağmanlı, Almanya, ABD ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:90, (2000 Haziran)

<b>ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE KARŞI SORUMLULUK</b>	Bağlı şirketlere karşı sorumluluk, sözleşmeden doğan sorumluluk ve haksız fiilden doğan sorumluluk olmak üzere 3'e ayrılır.	YMM'lerin 3. kişilere karşı sorumluluğu, YMM'lerin yaptıkları işe (denetim) duyulan güvenden doğar YMM'lerin yaptıkları denetim sonucunda bir şirketin (inansal durumu olduğundan iyi gözükürse ve 3. kişiler de buna dayanarak yaptıkları yatırımlardan zarara uğrarlarsa, bu durumda YMM'lerin 3. kişilere karşı sorumluluğundan bahsedilir.	Yeminli Mali Müşavirler tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılmasında işletme yönetimiyle birlikte sorumludurlar, istekleri doğrultusunda işletme yönetimince hataların düzeltilmemesi veya hileli bir durumun tespiti halinde, durumu bir raporla ilgili mercilere bildirme yükümlülükleri vardır. Ayrıca "Sosyal Sorumluluk" kavramıyla, meslek mensuplarının mesleklerinin ifası sırasında toplum ve devlete karşı sorumluluk taşıdıkları belirtilmiştir.
---	---	--	--

	ALMANYA	AMERİKA	TÜRKİYE
<b>YARDIMCILARDAN DOĞAN SORUMLULUK</b>	YMM'ler denetimdeki yardımcılarının yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda da, yardımcıları gibi direk olarak sorumludurlar.	YMM'ler denetimi yaparken görevlendirdikleri yardımcılardan kaynaklanan, 3. kişiler ve şirket sahiplerini zarara uğratan fiillerden dolayı yardımcılarıyla beraber sorumludurlar.	İlgili Meslek Kanunu, yönetmelikler ve tebliğlerde YMM'lerin yardımcılardan doğan sorumluluklarından bahsedilmemiştir.
<b>CEZAI SORUMLULUK</b>	Kasıtlı olarak denetimin sonuçlarını yanlış rapor eden, raporunda bazı noktalara değinmeyen veya sır saklama yükümlülüğünü ihlal eden YMM'ler para veya hapis cezasına çarptırılır.	YMM'ler görevlerinin ifası sırasında, herhangi bir şekilde ilgili şirketin finansal durumunu çarpıtmak için yükümlülüklerini kasten yerine getiremezlerse kanunlara göre cezai sorumluluk taşırlar	Meslek Mensupları görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.
<b>MESLEKDAŞLARA KARŞI SORUMLULUK</b>	Meslekdaşlara Karşı Sorumluluk konusu ilgili kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmiştir.	Meslekdaşlara Karşı Sorumluluk konusu ilgili kanun ve yönetmeliklerde düzenlenmemiştir.	Meslek Mensupları, mesleğin gelişmesi, sağlık temellere oturtulması ve mesleki dayanışmanın sağlanması için, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmakla sorumludurlar.
<b>DİSİPLİN CEZALARI</b>	Uyarı, kınama, 20.000 DM'ye kadar para cezası ve meslekten men edilme cezaları vardır.	SEÇ bazı durumlarda YMM'leri SEC'e kayıtlı şirketlerin denetimini yapmaktan süreli veya süresiz olarak men edebilir.	Uyarı, Kınama, Geçici olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma, Yeminli Sıfatını Kaldırma, Meslekten Çıkarma olmak üzere toplam 5 tanedir.
<b>SORUMLULUK SINIRLANDIRILMASI</b>	İsteğe bağlı denetimlerde kanunen sınırsız sorumluluk öngörülmüştür. Ancak sözleşmeyle sorumluluğu sınırlandırma imkanı vardır. Zorunlu denetimlerde ihmalden kaynaklanan yükümlülük zedelenmelerinde sorumluluk, 500.000 DM ile sınırlandırılmıştır. Kasıtlı olarak yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ise sınırsız sorumluluk vardır.	Almanya'daki gibi belirli sınırlandırmalar yoktur. YMM'lerin sorumlulukları şirketin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini denetlemekle sınırlı görülebilir. Ancak finansal durumun şirket tarafından çarpıtıldığına dair açık indikatörler tespit edilmişse, bunları izleyip sonuçlandırmak da sorumluluklarına dahildir. Genel olarak önceden belirlenmiş bir para cezası söz konusu değilse de, YMM'lere karşı açılan davalarda istenen tazminatlar oldukça yüksektir.	YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, <i>tasdik kapsamı ile sınırlı</i> olmak üzere ziyaa uğratan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefleriyle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. YMM'ler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri tasdik raporunda açıkça belirtirler. Bunun dışında ayrıca bir sorumluluk sınırlandırılması bulunmamaktadır.

**Kaynak :** Metin SAĞMANLI, Almanya, ABD Ve Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması, Yaklaşım Dergisi, Sayı:90, (2000 Haziran).

### **Yukardaki Tablodan başlıca şu sonuçlar çıkarılmıştır:**

- Almanya ve Amerika'da Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları Ticaret Kanunu, ilgili meslek kanunu, yönetmelik ve tebliğler kapsamlı ve ayrıntılı olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, Türkiye'de benzer bir düzenleme mevcut değildir.

- Amerika, Almanya ve Türkiye'de YMM'lerin sorumluluklarıyla ilgili en büyük farklılık sorumluluk sınırlandırmasıyla ilgilidir.
- Almanya'da ihmalden kaynaklanan yükümlülük zedelenmelerinde sorumluluk, belirli bir tutarla sınırlandırılmış; kasıtlı olarak yapılan görev ihmallerinde ise, sınırsız sorumluluk öngörülmüştür. Amerika'da böyle bir uygulama yoktur; Zararı karşılama zorunluluğu mahkemenin kararına bağlı da olsa, bazı düzenlemelerle YMM'lerin sorumlulukları belirlenmiştir. Türkiye'de YMM'lerin kasıtlı ya da kasıtsız olarak yaptıkları ihmallerden dolayı, ödemekle zorunlu tutuldukları, önceden miktarı belirlenmiş bir para cezası söz konusu değildir.
- Türkiye'de YMM'ler yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

## SONUÇ

Son yirmi yıldır birçok ülkede kamu yönetimi reform çalışmaları yapılmaktadır. Ülkelerin siyasi, kültürel ve idari koşullarına bağlı olarak reformların amaçları ve niteliği değişmektedir. Kamu yönetimi ile ilgili bu reform süreci, ülkelerdeki gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasını etkilemektedir.

Gelir idarelerinde yeniden yapılandırma arayışlarının temelinde; vergileme hizmetinde etkinlik, mükelleflere kaliteli hizmet sunulması, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve yeni teknolojilerden yararlanılması gibi çeşitli yaklaşımlar ağırlığını hissettirmektedir. Son yıllarda gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalarda genel eğilim; mükellef odaklı ve stratejileri performans yönetimi anlayışı çerçevesinde belirlenen, şeffaf ve hesap verme sorumluluğuna dayanan, toplumla işbirliği yapan, mükellef haklarına saygılı ve ileri teknoloji kullanan bir yapının oluşturulmasıdır.

Değişik ülkelerde gelir idarelerinin kamu kesimi içinde yapılanmasına ilişkin olarak tek tip bir modelin uygulanmadığı görülmektedir. Bu yapılanmayla ilgili belli başlı modeller şunlardır: Maliye Bakanlığı içinde tek bir kuruluş, Maliye Bakanlığı içinde birden çok kuruluş, birleştirilmiş yarı özerk ve yönetim kurullu birleştirilmiş yarı özerk modeller. Bunlar içerisinde en yaygın olarak uygulanan birleştirilmiş yarı özerk modeldir. Kamu yönetimi alanındaki özerklik anlayışındaki gelişmeler, gelir idarelerinin de özerklik yönünde yeniden yapılandırılmasına yol açmıştır. Dolayısıyla son yirmi yıldır gelir idarelerinin kamu kesimi içinde özerklik modeli çerçevesinde örgütlendiği gözlenmektedir.

Gelir idarelerinin iç organizasyonu ile ilgili olarak başlıca şu modellerin uygulandığı görülmektedir: Vergi türüne göre yapılanan model, fonksiyonel model, mükellef odaklı model, merkezi gelir idaresi, “adem-i merkez” gelir idaresi ve karma gelir idaresi. Bunlar içinden daha çok fonksiyonel ve mükellef odaklı modellerin yaygın olarak uygulandığı görülmektedir. Öte yandan değişik modellerin özelliklerini taşıyan modellerinde yaygın olarak uygulanabildiği gözlenmektedir.

Türkiye’de gelir idaresinde yaşanan sorunlar ve etkinlik arayışları nedeniyle yeniden yapılandırılma ihtiyacı duyulmuş ve bu yönde çok sayıda çalışma yapılmıştır. Son olarak 2000’li yılların başında IMF, Dünya Bankası ve AB gibi uluslararası kuruluşların etkisiyle Türk Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiştir. Bu yapılandırma

çalışmalarında, ülkenin kendi iç ihtiyaçlarının karşılanmasıyla birlikte dış dinamiklerinde önemli etkisi olduğu dikkat çekmektedir.

Söz konusu yapılandırma çalışmaları sonucunda 2005 yılında 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak “Gelir İdaresi Başkanlığı” adı altında Maliye Bakanlığı’na bağlı yeni bir gelir idaresi kurulmuştur. Bu çerçevede daha önce ilgili Bakanlık içinde bir birim olan gelir idaresi Bakanlığa bağlı yarı özerk yapıda bir kuruluş olarak örgütlenmiştir. Başkanlığa da idari, mali ve personel işlemleri konularında özerk davranabilme yetkisi verilmiştir.

Yeni yapılanmada gelir politikalarını belirleme, gelir bütçesini ve vergi mevzuatını hazırlama görevi Maliye Bakanlığı bünyesinde bırakılmış, Gelir İdaresi Başkanlığı’na ise vergi kanunlarını uygulama görevi verilmiştir.

Bu yeni yapılanmaya ve verilen yetkilere rağmen, Gelir İdaresi Başkanlığı’na ayrı bir kamu tüzel kişiliği kazandıracak güçlü bir statü oluşturulamamıştır. Özellikle mali özerklik yeterli ölçüde sağlanamamıştır. Maliye Bakanı’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na üst personel atama yetkisinde bir değişiklik olmamıştır. Personelin özlük haklarının belirlenmesiyle ilgili gereken yetkiler yeni kuruma verilmemiştir. Taşra teşkilatlanmasında, vergi dairesi başkanlığı oluşturulacak ve oluşturulmayacak yerler olmak üzere ikili bir yapı ortaya çıkmıştır. Yeni yapılanma çerçevesinde 29 ilde vergi dairesi başkanlıkları kurulmuş, ancak geri kalan illerde vergi daireleri eskiden olduğu gibi defterdarlık bünyesinde faaliyetlerine devam etmiştir. Bu ikili yapının ortadan kaldırılarak geri kalan illerde de vergi dairesi başkanlıklarının kurulması gerekmektedir.

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması çerçevesinde vergi denetim birimlerinin yeniden düzenlenmesi tam anlamıyla gerçekleştirilememiştir. Merkezi denetim birimleri tek çatı altında birleştirilmemiş, dolayısıyla Gelir İdaresinde vergi denetimi – iç denetim ayrımı tam olarak sağlanamamıştır. Dolayısıyla denetim alanında eskiden yaşanan sorunlar bugün aynen devam etmektedir.



1998 yılında uygulamaya geçirilen Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile vergi dairesi işlemlerinde otomasyona geçme sağlanmış, daha sonraki yıllarda yapılan yatırımlarla bu süreç hızlanmış ve yaygınlaşmıştır. Bu projenin uygulanmasıyla vergi yükümlüleri ve muhasebe meslek mensupları vergileme işlemlerini daha kolay ve hızlı yapmaya başlamışlardır. Diğer taraftan Gelir İdaresi de otomasyon sayesinde vergileme işlemlerinde verimliliği artırarak daha etkin denetim yapma olanağına kavuşmuştur.

Muhasebe meslek mensupları; vergi yükümlülerine defter tutma, denetim ve vergi danışmanlığı hizmetlerini sunmanın yanı sıra, gelir idaresi ile yükümlüler arasında bir köprü görevi yapmaktadırlar. Meslek mensupları, vergi beyannameleri ve iadelerinin hazırlanması konularında hem gelir idaresine hem vergi yükümlülerine yönelik hizmetler sunmaktadırlar. Meslek mensupları, bu hizmetler çerçevesinde, gelir idaresinin denetim faaliyetlerine dolaylı yoldan da olsa önemli katkılarda bulunmaktadır.

Çeşitli ülkelerde muhasebe mesleğinin düzenleniş biçimi ve mensuplarının taşıdıkları unvanların farklı olduğu görülmektedir. Bazı ülkelerde bu düzenlemeler yasalar çerçevesinde yapılırken diğer bazı ülkelerde yasal bir çerçeve bulunmamaktadır. Meslek mensupları için “vergi uzmanı”, “vergi danışmanı”, muhasebeci” ve “mali müşavir” gibi farklı unvanlar kullanılmaktadır. Bazı ülkelerde ise söz konusu mesleğin avukatlar tarafından yapıldığı görülmektedir. Ancak Türkiye’de mevcut olan “yeminli mali müşavir” türünden bir meslek diğer ülkelerde bulunmamaktadır.

Ülkemizde muhasebe meslek mensupları olarak serbest muhasebeci, serbest muhasebeciler ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler faaliyet göstermektedirler. 2009 yılından itibaren serbest muhasebecilik mesleği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu üç meslek grubunun “ön denetim” yetkisi mevcuttur; bu yetki çerçevesinde vergi beyannamelerini imzalayarak muhasebe belgelerinin ve defterlerin vergi mevzuatına ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını denetlerler. Yeminli mali müşavirlerin ön denetim yetkisine ilaveten tasdik yetkisi vardır; bu yetki kapsamında kısmi vergi denetimi yaparlar. Söz konusu müşavirlerin ön denetim ve tasdik yetkisi kapsamında yaptığı hizmetler vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yararlı olmaktadır.

Meslek mensuplarının “ön denetim” ve “tasdik yetkisi”ne bağlı olarak kanuni sorumlulukları bulunmaktadır. Meslek mensupları ön denetim işleminde vergi beyannamelerinde yazılı bilgilerin ilgili belge ve defterlere uygun olup olmamasından, tasdik yetkisinde ise tasdik işleminin ilgili dayanaklara uygun olup olmamasından sorumludurlar. Bu çerçevede ortaya çıkacak vergi zıyana bağlı olarak salınacak vergi ve faizlerden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. İlgili mevzuatta sorumlulukların belirlenmesi konusunda çok genel bir düzenleme yapılmıştır; sorumlulukların nedenleri, kaynakları ve müeyyideler net bir şekilde ifade edilmemiştir. Öte yandan, söz konusu sorumluluklar nedeniyle meslek mensuplarına yüklenen müeyyideler çok ağırdır.

Tezin altıncı bölümünde Türkiye ve değişik ülkelerdeki gelir idarelerinin yönetim ve denetim yönünden etkinlikleri karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

2007 yılında 11 OECD ülkesinde gelir idaresi personeli başına 665 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi düştüğü hâlde, Türkiye’de 57 mükellef düşmektedir. Bu istatistikle Türkiye personel başına en az mükellef düşen ülkelerden biridir.

Söz konusu ülkeler içinde bir araştırmaya göre 2005-2007 Döneminde incelemeye tabi tutulan 40 ülkenin gelir idaresinde personel maliyetinin toplam yönetim maliyeti içindeki ortalaması %72 olduğu hâlde Türk Gelir İdaresi’nde %66,4’tür. Aynı dönemde 33 ülkede bilgi teknolojisi kullanım maliyetinin gelir idaresinin toplam yönetim maliyetleri içindeki payı %12,1 olduğu hâlde, Türk Gelir İdaresi’nde %3,1’dir. Bu oran Türk Gelir İdaresi’nde bilgi teknolojisi yatırımlarının ve kullanımının karşılaştırılan ülkelere göre çok geri olduğunu göstermektedir. 2007 yılında karşılaştırılan ülkelere gelir idarelerinin denetim birimlerinde çalışanların toplam personel içindeki payının ortalaması %35’dir. Buna karşılık aynı yıl içinde Türk Gelir İdaresi’nde bu oran %7,3’tür.

2003 yılında 11 ülkenin gelir idarelerinde yapılan denetim sayısı ortalaması 363.787, 2004’de 405.591’dir. Buna karşılık, Türk Gelir İdaresi’nde 2003’de 68.251, 2004’de 153.881’dir. Burada, Türk Gelir İdaresi tarafından yapılan denetim sayısının diğer ülkelere göre çok düşük olduğu ortaya çıkmaktadır.

2004 yılında gelir idarelerinde yapılan denetimlerde bulunan matrah farkının toplam net gelir içindeki payı karşılaştırıldığında, Türkiye’de tespit edilen matrah farkının (%11,3), 11 ülke ortalamasının (%5,4) çok üzerinde olduğu görülmektedir. 2003 ve 2004 yılları arasında Türk Gelir İdaresi tarafından ilan edilen matrah farkı büyük ölçüde artmıştır; 2003’te %3,8 olan matrah farkı oranı 2004’de %11,3’e yükselmiştir.

2001-2007 döneminde 41 ülkede gelir idarelerinin toplam yönetim maliyetlerinin net toplam gelirler içindeki payının ortalaması %1,3 olduğu hâlde Türk Gelir İdaresi’nde bu oran %0,8’dir. Başka bir ifadeyle, incelenen 41 ülkede gelir idareleri 100 birim net gelir sağlamak için 1,3 birim gider yapmakta, buna karşılık Türkiye’de aynı birim geliri elde etmek için 0,8 birim gider yapılmaktadır. Burada Türk Gelir İdaresinin topladığı net gelire göre katlandığı maliyetin diğer ülkelere göre daha düşük olduğu görülmektedir.

Yapılan bu çalışma çerçevesinde 5345 Sayılı Kanun ile oluşturulan yapının Türk Gelir İdaresi’nin yeniden yapılandırılması sürecindeki beklentileri yeterince karşılamadığı görülmektedir. Türk Gelir İdaresi’nin modern ve etkin bir yapıya kavuşturulabilmesi için, gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatı ile denetim birimlerinin organizasyonunda önemli değişikliklerin yapılmasına ihtiyaç vardır.

Diğer taraftan, gelişmiş ülkelerde muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri ve sorumlulukları kanun, tüzük ve yönetmeliklerle ayrıntılı olarak düzenlenmiş olmasına karşın, Türkiye’de yeterli düzenlemenin yapılmadığı görülmektedir. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının, Gelir İdaresi’nin denetim faaliyetlerine katkısını artırmak için, meslek mensuplarının faaliyet ve sorumluluklarının, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, kapsamlı ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan A., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- Atabey T., **Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı Açısından Denetim ve Raporlama**, Türmob Yayınları-301, Ankara, 2006.
- Ayboğa H., “**Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu**”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:8, (2002, Aralık), 51., <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf>, 10/04/2010.
- Aydın Ü., **Birinci Yeminli Mali Müşavirler Tasdik ve Denetim Sempozyumu Konuşması**, <http://www.unalaydin.com/wp-content/uploads/2009/05/antalya-sempozyumu-konusmamr.doc.>, 14/01/2010.
- Bahran G., **Özerk Kurumlar Hakkında Rapor**, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, 2002.
- Batırel Ö.F., **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, 2007.
- Batırel Ö.F., “**Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler**”, Vergi Dünyası, Sayı:282, (2005, Şubat)
- Can İ., “**Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**”, Maliye Dergisi, Sayı:145, (2004, Ocak-Nisan), 25., [http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf), 15/01/2010.
- Çalışkan A., “**Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim**” Sayıştay Dergisi, Sayı: 63
- Cireli E., **İngiliz Gelir İdaresi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1977-182, Ankara, 1977.
- Canyaş O., **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Doğan C., “**Fransız Gelir Sistemi Genel Çizgiler ve Gelir Vergisinin Esasları**”, 2005., <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum13.ppt#260,6>, Vergi İdaresi, 15/01/2010.
- Doğan C., Kapusuzoğlu T., “**Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:283, (2005, Mart)
- Duman Ö., **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Temel Eğitim Staj Merkezi Yayınları, Ankara, 2001.
- Erdem B., **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:233/154, Eskişehir, 1981.
- Erdoğan M., **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Erginay A., **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1994.

Ergin D., “**İtalya Meslek Örgütü Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti**”, **Yaklaşım Dergisi**, (1999, Aralık)

**Gelirler Genel Müdürlüğü 2003 Yılı Faaliyet Raporu**, <http://www.gib.gov.tr>, 10/04/2010.

**Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu**, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 10/08/2009.

**Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Yılı Faaliyet Raporu**, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 10/08/2009

Gerçek A., **Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin, Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara, 2002.

Gerçek A., “**Gelir İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması:Dünü, Bugünü Ve Yarını**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:254 (Ek Kitap), (2009, Kasım)

Gözübüyük, Ş., **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.

Güçlü S. “**Vergi Denetiminde Tarafsızlık**”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:10, (2004, Mayıs), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index.asp>, 20/12/2009.

Güredin E., **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

Herekman A., **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt II )**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1986.

**İngiliz Vergi İdaresi İnternet Sayfası**, <http://www.hmrc.gov.uk>, 15/01/2010.

Karyağdı N., **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı, 2006.

Karyağdı N., **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası, Ankara, 2001.

Kızılot, Ş., Şenyüz D., Taş M., Dönmez R., **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kızılot, Ş., Taş M., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.

Kovancılar B., Muter N.B., **Japonya Gelir İdaresi**, 21.Türkiye Maliye Sempozyumu, 2007.

Kocaer Ş., “**SM, SMMM ve YMM Sorumluluğu**” Vergi Dünyası, Sayı:327, (2008, Kasım).

Kidd M., Crandall W., “**Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success**”, IMF Working Paper Fiscal Affairs Department, 2006., <http://imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06240.pdf>, 10/09/2009.

OECD Comparative Information Series 2008, “**OECD Comparative Information Series 2008, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries**”, 2009

[http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en\\_2649\\_33749\\_42174884\\_1\\_1\\_1\\_37427,00.html](http://www.oecd.org/document/36/0,3343,en_2649_33749_42174884_1_1_1_37427,00.html), 05/08/2009.

OECD Comparative Information Series 2006, “**OECD Comparative Information Series 2008, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries**”, 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/43/7/37610131.pdf>, 05/08/2009

OECD Comparative Information Series 2004, “**OECD Comparative Information Series 2004, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries**”, 2005, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, 05/08/2009

OECD Study Team, “**Study into the Role of Tax Intermediaries**”, OECD 2008, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>, 15/04/2010

Öner E., **ABD Federal Vergi İdaresi :IRS Kuruluşu, Görevleri, ve Yeniden Yapılanması**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara, 2005(a).

Öner E. “**5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler Ve Değerlendirilmesi-I**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:152, Ağustos 2005(b).

Öz E., Karakurt, B., “**Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta**”, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 2007 Cilt: 44, Sayı:510, 2007.

Öz E. ve Vural T., “**Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya**”, Maliye Dergisi, Sayı: 149, (2005 Aralık), [http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/149/ersan\\_tarik.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/149/ersan_tarik.pdf), 15/01/2010.

Pehlivan O., **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004.

Pur H.P., **Vergi Denetimi Karşısında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/36.%20HUSEYIN%20PE RVIZ%20PUR.doc>, 10/01/2010.

**Singapur Gelir İdaresi İnternet Sayfası**,

[http://www.iras.gov.sg/irasHome/page\\_ektid5676.aspx](http://www.iras.gov.sg/irasHome/page_ektid5676.aspx), 10/04/2010.

Sağmanlı M., “**Almanya, ABD ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması**” Yaklaşım Dergisi, Sayı:90, (2000 Haziran).

Saran U., **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma**, Atlas Yayıncılık, Ankara, 2004.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması ÖİK raporu**, 2000, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>, 08/12/2009.

Şin S., **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 2005.

Yavuz T., “**Türkiye’de vergi yönetimine yardımcı bir meslek olarak mali müşavirlerin yetki ve sorumlulukları**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001.

Tuncer S., “**Gelir İdaresi Başkanlığı**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 152, (Ağustos, 2005).

Toraman C., “**Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Olayı**”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:59, (2002),<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/24%20-%2059%20CENGIZ%20TORAMAN.doc>,08/12/2009

Uzay Ş., Tañç A., Erciyes M., “**Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe-1**” Çözüm Dergisi, Sayı:95, (2009, Eylül-Ekim).

Tezcan K., Gerçek A., Sarılı M.A., **OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi**, 21.Türkiye Maliye Sempozyumu(Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler), 2006.

Thuronyi V., Vanistendael F., **Regulation of Tax Professionals, Tax Law Design and Drafting**, volume:1, Chapter 5, International Monetary Fund, 1996., [http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/\\_10/10/2009](http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/_10/10/2009).

Türker M., **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri**, Türmob Yayınları-249, İstanbul, 2004.

**Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, TOBB, Ankara, 2002.

**Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu**, Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, 2003.

**Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Temel Tasarım**, Tüsiad-Vergi Konseyi, Yayın No. TÜSİAD-T/2003-12/375, Ankara, 2003.

**Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu Denetim Standartları Ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu**, 2003, Vergi Konseyi, <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/rapor11.doc>, 15/01/2010.

**Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu**, DPT Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007, [www.dpt.gov.tr](http://www.dpt.gov.tr). 10/12/2009.

Yıldırım A., “**E-Beyanname ya da Vedop Etkin Bir Gelir İdaresi İçin Yeterli Mi?**”, Vergi Dünyası, (2005 Ocak).

Yılmaz H.G., **Yeminli Mali Müsavirlerin Müsterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların Temel İnsan Hakları Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara YMM Odası Yayınları, Ankara, 2004.

## Ö Z G E Ç M İ Ş

- Adı ve SOYADI** : Bülent Kınay
- Doğum Tarihi ve Yeri** : 19.07.1974 - BURDUR
- Medeni Durumu** : Evli
- Eğitim Durumu**
- Mezun Olduğu Lise** : Antalya Ticaret Lisesi
- Lisans Diploması** : Anadolu Üniversitesi – İkt. ve İd.Bil.Fak. - Maliye
- Yükseklisans Diploması** :
- Tez Konusu** : Dünya’da ve Türkiye’de Gelir İdarelerinin Yapılanması, Etkinliği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyetleri ve Sorumlulukları
- Yabancı Dil / Diller** : İngilizce
- Bilimsel Faaliyetler**
- İş Denevimi**
- Stajlar** :
- Projeler** :
- Çalıştığı Kurumlar** : Egs Bank / Mali Analist (1998 – 2001)  
S.M.Mali Müşavirlik – (2001- 2006)  
Akdeniz Üniversitesi – S.B.M.Y.O. / Öğr.Gör. (2006 - ...)
- Adres** : Akdeniz Üniversitesi – S.B.M.Y.O.  
Çallı Yerleşkesi - ANTALYA
- Tel. no** : 242 – 346 41 60 / 4518