



**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VE YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİRLERİN VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ:  
AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ**

**Ayşe AKKOÇ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Danışman: Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ**

**Uşak**

**Ağustos, 2019**

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VE YEMİNLİ MALİ  
MÜŞAVİRLERİN VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ:  
AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ**

**Ayşe AKKOÇ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Prof. Dr. Hakkı Odabaş**

**Uşak**

**Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Ağustos, 2019**

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

### SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ: AFYONKARAHİSAR İLİ ÖRNEĞİ

Ayşe AKKOÇ

Maliye Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2019

Danışman: Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ

Bu çalışmada Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'ler ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lerin vergi sistemindeki yeri ve önemi incelenmiştir. Vergi mükellefinin ödevlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu (VUK) ele alınmış mükellefin vergisel sorumluluklarına da değinilmiştir. Vergileme işlemleri sürecinde mükelleflerin en fazla hizmet aldıkları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler sistemin en önemli meslek mensupları olarak ele alınmaya çalışılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri tanıtılmış, meslek mensubu olabilmenin şartlarından bahsedilmiş, vergisel sorumluluklarına yer verilmiştir. Çalışmada ayrıca meslek mensuplarının mükellefin ödevlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan sözleşmelere yer verilmiştir. Değerlendirme aşamasında yüz yüze anket yöntemi tercih edilmiştir. Sorular SMMM ve YMM'lere yöneltilmiştir. Verilerin analiz sürecinde SPSS 22.0 paket programı kullanılmıştır. Araştırma hipotezinin sınanması için tanımlayıcı istatistiklerle birlikte İki Yönlü ANOVA (MANOVA) testi kullanılmıştır. Daha sonra anlamlı fark saptanan değişkenlerin ikili karşılaştırmalarında Tukey Testi'nden faydalanılmıştır. Ek olarak grupların birbirleriyle ilişkisinin araştırılmasında Pearson Korelasyon Katsayısı kullanılmıştır. Meslek mensuplarının verdikleri cevaplardan vergi sisteminde önemli bir yere sahip oldukları ve mükelleflerin meslek mensupları olmadan yükümlülüklerini yerine getirmesinin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir, Vergi Usul Kanunu*

**MASTER THESIS ABSTRACT****THE ROLE AND IMPORTANCE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS AND  
CHARTERED ACCOUNTANTS IN THE TAX SYSTEM: THE CASE OF  
AFYONKARAHİSAR**

Ayşe AKKOÇ

Department of Finance

Uşak University Institute of Social Sciences, August 2019

Advisor: Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ

In this study, the role and importance of Certified Public Accountants and Chartered Accountants in the tax system were investigated-evaluated. The Tax Procedural Law, which includes the duties of the taxpayer, has been dealt with and the taxpayer's tax responsibilities have been mentioned. In the process of taxation, Certified Public Accountants and Chartered Accountants, where the taxpayers receive the most services, are tried to be considered as the most important members of the system. Professions of Certified Public Accountant and Chartered Accountant have been introduced, the requirements of being a professional member in both titles have been mentioned and their tax responsibilities have been included. The study also deals with the contracts necessary for the professional members to fulfill the responsibilities of the taxpayer. Face to face survey method was preferred during the evaluation stage. The questions were addressed to CPAs and CAs. SPSS 22.0 package program was used for data analysis. Two-way ANOVA (MANOVA) test with descriptive statistics was used to test the research hypothesis. Then, Tukey Test was used for pairwise comparisons of the variables with significant differences. In addition, Pearson Correlation Coefficient was used to investigate the relationship between the groups. It was concluded from the answers given by professional members that they have an important place in the tax system and it is not possible for taxpayers to fulfill their obligations without professional members.

**Keywords:** *Certified Public Accountants (CPA), Chartered Accountants (CA), Tax Procedure Law (TPL)*



**UŞAK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI**

Maliye Ana Bilim / Ana Sanat Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı 154012008 No'lu öğrencisi Ayşe Akkoç'un "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi: Afyonkarahisar İli Örneği" adlı tezi 02/08/2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Üye	Prof. Dr.	
(Tez Danışmanı)	: Hakkı ODABAŞ	
Üye	Prof. Dr.	
	: Ahmet ÖZEN	
Üye	Dr. Öğr. Gör.	
	: Mustafa TAYTAK	

**Enstitü Müdürü**

**Prof. Dr. Mehmet KARAYAMAN**

## ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanması sürecinde katkı ve desteğini benden esirgemeyen danışman hocam sayın Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ'a, bugüne kadar daima yanımda olan canım aileme, her zaman yanımda olan değerli öğretmenlerime, tezime katkılarından dolayı Öğr. Gör. Murat Okyay DEMİRÖRS'e ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ercan BOZDEMİR'e, Maliye Bilim Uzmanı Ceyda TUNÇ'a ve bu süreçte beni destekleyen tüm arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

**Ayşe AKKOÇ**

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

**Adı Soyadı** :Ayşe AKKOÇ

**Doğum Yeri ve Tarihi** : Sandıklı/AFYONKARAHİSAR –20.01.1994

**Lisans Öğrenimi** :Uşak Üniversitesi Maliye Bölümü

**Yüksek Lisans Öğrenimi** :Uşak Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı

**Yabancı Diller** :İngilizce

### İş Denevimi

**Çalıştığı Kurumlar** :Ercan Bozdemir Mali Müşavirlik Bürosu (2017-...)

### İletişim Bilgileri

**E-posta Adresi** : ayseeakkoc@gmail.com

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI</b> .....	<b>v</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>vi</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>vii</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>viii</b>
<b>TABLOLAR LİSTESİ</b> .....	<b>xii</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>xv</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>xvi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ

<b>1.1. VERGİ ÖDEVİ</b> .....	<b>3</b>
<b>1.2. VERGİ USUL KANUNU GENEL ÇERÇEVESİ</b> .....	<b>3</b>
1.2.1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Mükellefi Kavramları .....	4
1.2.2. Birinci Kitap: Vergilendirme .....	5
1.2.3. İkinci Kitap: Mükellefin Ödevleri .....	7
1.2.4. Üçüncü Kitap: Değerleme .....	7
1.2.5. Dördüncü Kitap: Ceza Hükümleri .....	8
1.2.6. Beşinci Kitap: Vergi Davaları.....	8
<b>1.3. SORUMLULUK MÜESSESESİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI</b> ...	<b>8</b>
1.3.1. Sorumluluk Nedenleri Ve Sorumluluk Türleri .....	9



1.3.2. Sorumluluk Hukukunun Amaçları.....	13
1.3.3. Vergi Sorumlusu Kavramı .....	14
1.3.3.1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Mükellefi Kavramlarının Farklılıkları ....	15
1.3.3.2. Vergi Sorumlusunun Yetkileri ve Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi .....	15
<b>1.4. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ .....</b>	<b>16</b>
1.4.1. Bildirimler.....	16
1.4.2. Defter Tutma.....	18
1.4.3. Vesikalar .....	21
1.4.4. Ekim ve Sayım Beyanı .....	21
1.4.5. Vergi Karnesi.....	22
1.4.6. Muhafaza ve İbraz Ödevleri .....	22
1.4.7. Diğer Ödevler .....	22
1.4.7.1. Vergi İncelemede Yetkililere Yardım .....	22
1.4.7.2. Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi.....	23
1.4.7.3. Vergi Levhası .....	23
1.4.7.4. Bilgi Verme Yükümlülüğü.....	23
1.4.7.4.1. Mal ve Hizmet Alımlarına ve Satışlarına İlişkin Bildirim.....	23
1.4.7.4.2. İzaha Davet.....	24

## İKİNCİ BÖLÜM

### SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME

<b>2.1. 3568 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ</b>	<b>26</b>
2.1.1. SMMM İçin Genel ve Özel Şartlar .....	26
2.1.2. SMMM Mesleğinin Konusu .....	28
2.1.3. YMM Mesleğinin Tanımı, Önemi ve Mesleğin Özellikleri .....	28
2.1.4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği (TÜRMOB).....	34
2.1.5. Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER).....	35
<b>2.2. SMMM'LERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI .....</b>	<b>35</b>
2.2.1. VUK Kapsamında SMMM'lerin Sorumlulukları .....	36
2.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığının Düzenlemeleri.....	37
2.2.3. TÜRMOB Düzenlemeleri.....	39
<b>2.3. YMM'LERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI .....</b>	<b>39</b>
2.3.1. 3568 Sayılı Kanundan Doğan Sorumluluklar .....	39
2.3.2. VUK Kapsamında YMM'lerin Sorumlulukları.....	40
2.3.3. Yönetmelik ve Tebliğlerden Doğan Sorumluluk.....	41
2.3.4. Borçlar Hukuku Kaynaklı Sorumluluk .....	43
<b>2.4. 3568 SAYILI KANUN 12. MADDESİ VE 213 SAYILI KANUN MÜKERRER 227. MADDESİNİN SORUMLULUK HUKUKU ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>44</b>
<b>2.5. VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE MESLEK MENSUPLARININ YERİ VE ÖNEMİ.....</b>	<b>45</b>

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ İLE İLGİLİ ALAN ÇALIŞMASI

<b>3.1. LİTERATÜR TARAMASI.....</b>	<b>52</b>
<b>3.2. ARAŞTIRMANIN METADOLOJİSİ.....</b>	<b>54</b>
3.2.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı .....	54
3.2.2. Araştırmanın Kapsamı .....	54
3.2.3. Araştırmanın Sınırları.....	54
3.2.4. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler.....	55
3.2.4.1. Geçerlilik- Güvenirlik Analizi .....	56
3.2.4.2. Faktör Analizi.....	56
<b>3.3. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>60</b>
3.3.1. Demografik Özelliklere Göre Değerlendirme.....	60
3.3.2. Anket Sorularına Verilen Cevapların Değerlendirilmesi.....	63
3.3.3. İstatistiksel Analiz.....	66
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>81</b>
<b>EK 1: ANKET FORMU .....</b>	<b>85</b>
<b>EK 2: SMMM SÖZLEŞMESİ .....</b>	<b>89</b>
<b>EK 3: YMM SÖZLEŞMESİ .....</b>	<b>97</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>102</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Birinci Kitap: Vergilendirme Kısım ve Bölümleri .....	6
<b>Tablo 2.</b> Üçüncü Kitap: Değerleme Kısım ve Bölümleri .....	7
<b>Tablo 3.</b> Dördüncü Kitap: Ceza Hükümleri .....	8
<b>Tablo 4.</b> 2018 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Kapsamındaki Mükellefler.....	37
<b>Tablo 5.</b> 2018 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Zorunluluğu Olmayan Mükellefler .....	38
<b>Tablo 6.</b> 3568 Sayılı Kanun ile VUK Mükerrer 227inci Madde Karşılaştırması.....	45
<b>Tablo 7.</b> Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları .....	56
<b>Tablo 8.</b> Faktör Analizi Sonuçları .....	57
<b>Tablo 9.</b> Faktör Analizi Sonuçları .....	58
<b>Tablo 10.</b> Alt Başlıklar ve Anket Soruları.....	59
<b>Tablo 11.</b> Kişisel Bilgiler ve Frekans Dağılımı.....	60
<b>Tablo 12.</b> Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı.....	60
<b>Tablo 13.</b> Ankete Katılanların Mesleki Unvanlarının Dağılımı.....	61
<b>Tablo 14.</b> Ankete Katılanların Meslekte Mensubiyet Süreleri.....	61
<b>Tablo 15.</b> Ankete Katılanların Öğrenim Durumları .....	62
<b>Tablo 16.</b> Ankete Katılanların Bağımsız Çalışma Durumları .....	62
<b>Tablo 17.</b> Anket Sorularına Verilen Cevapların Dağılımı.....	63

<b>Tablo 18.</b> Anket Madde Analizlerinin İstatistikî Bulguları.....	64
<b>Tablo 19.</b> Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri.....	67
<b>Tablo 20.</b> Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu.....	68
<b>Tablo 21.</b> Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri .....	69
<b>Tablo 22.</b> Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu .....	70
<b>Tablo 23.</b> Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri.....	71
<b>Tablo 24.</b> Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu.....	72
<b>Tablo 25.</b> Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri .....	73
<b>Tablo 26.</b> Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu.....	74
<b>Tablo 27.</b> Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri .....	75
<b>Tablo 28.</b> Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu.....	76
<b>Tablo 29.</b> Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri .....	77

<b>Tablo 30.</b> Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu.....	78
<b>Tablo 31.</b> Alt Başlıklar Arasında Hesaplanan Pearson Korelasyon Katsayıları Sonuç Tablosu.....	80



## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Sorumluluk Nedenleri.....	10
<b>Şekil 2.</b> Sorumluluk Türleri .....	11
<b>Şekil 3.</b> Sınırına Göre Sorumluluk Türleri.....	12
<b>Şekil 4.</b> YMM'lerin 3568 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sorumlulukları .....	40



**KISALTMALAR LİSTESİ**

<b>MD.</b>	Madde
<b>S.</b>	Sayfa
<b>S.</b>	Sayı
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği
<b>TESMER</b>	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
<b>VD.</b>	Ve Diğerleri
<b>VB.</b>	Ve Benzeri
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>GV</b>	Gelir Vergisi
<b>KV</b>	Kurumlar Vergisi
<b>SGK</b>	Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>VEDOP</b>	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi



## GİRİŞ

Vergiler, devletlerin en önemli gelir kaynağıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tamamı o devletin vergi sistemini oluşturmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nın Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında yer alan 73'üncü maddesi genel itibarıyla Vergi Ödevini düzenlemektedir. 73'üncü maddede hükmüne göre; 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, md.73). Devletin düzenli ve sürekli vergi geliri elde etmesi için vergi mükellefleri ve sorumluları vergisel ödevlerini tam ve doğru bir biçimde yerine getirmelidir. Vergi yükümlülerinin ödevlerini yerine getirilmesi aşamasında özellikle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ihtiyaç duyulmaktadır.

2007 yılında yapılan düzenleme ile 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da muhasebe mesleği kavramından serbest muhasebeci kavramı çıkarılmıştır ve meslek mensupları SMMM ve YMM olarak iki grup altında toplanmıştır. Çalışma alanları oldukça geniştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile SMMM ve YMM'lerin vergi sistemindeki yeri düzenlenmiştir.

Çalışmada özellikle SMMM'ler üzerinde durulmuştur. Çünkü vergi yükümlülerinin yerine getirmek zorunda olduğu ödevler konusunda en önemli yardım alınan meslek SMMM mesleğidir.

Araştırmanın amacı, VUK çerçevesinde meslek mensuplarının vergi sistemindeki yeri ve öneminin Afyonkarahisar örneklemini üzerinden araştırılması ve meslek mensuplarına duyulan ihtiyacın ortaya konulmasıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, VUK'un genel çerçevesi üzerinde durulmuş özellikle de ikinci kitap mükellefin ödevleri ele alınmıştır. Sorumluluk müessesesi incelenmiş, vergi sorumlusu ve vergi yükümlüsü kavramları açıklanmıştır. Vergi sorumlusunu vergi mükellefinden ayıran farklar belirtilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, SMMM'lik ve YMM'lik mesleği 213 Sayılı VUK ve 3568 sayılı kanun kapsamında ele alınmıştır. SMMM ve YMM olabilmenin genel ve özel şartlarından, mesleklerin öneminden, özelliklerinden bahsedilmiştir. Meslek mensuplarının vergisel sorumlulukları anlatılmıştır. 3568 sayılı kanun 12.

Maddesi ve 213 sayılı kanun mükerrer 227'ncimaddesi sorumluluk hukuku çerçevesinde karşılaştırılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde SMMM'lerin ve YMM'lerin vergi sistemindeki yeri ve önemi ile ilgili veriler Afyonkarahisar ili baz alınarak anket yöntemi yardımıyla ortaya konulmuş ve bu çalışmadan elde edilen verilerin analizine yer verilmiştir. Ankete katılan 189 kişinin 6'sı YMM, 183'ü SMMM'dir. Anket 26 maddeden oluşmaktadır. Altı sorudan oluşan ilk bölümde katılımcılardan demografik bilgiler istenmiştir. İkinci bölümde ise, araştırma yapılan konu hakkında, tutum veya görüşler barındıran bir ifade ve bu ifadeye katılım düzeylerini belirten seçeneklerden oluşan likert tipi sorular ile katılımcıların vergi sistemindeki yerini ölçmeye yönelik 20 ifade yer almaktadır. Veriler SPSS 22.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizinde çeşitli tanımlayıcı istatistiklerle birlikte İki Yönlü Anova (MANOVA) ve Tukey testinden faydalanılmıştır.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ**

#### **1.1.VERGİ ÖDEVİ**

Yürütülen tez çalışmasının birinci bölümünde, mükellefin ödevleri konusu Türk vergi mevzuatında 1961 yılından bugüne kadar çeşitli güncellemeler kapsamında yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu kapsamında ele alınmıştır. Birinci bölümde vergi kanunları çerçevesinde mükellef, mükellefin ödevleri, vergi sorumlusu gibi kavramların ele alınmasındaki temel neden, kamu ekonomisi çerçevesinde vergilerin temel kaynaklardan biri olmasıdır. Bir ülkede, kamu ekonomisinin halka etkin ve verimli bir şekilde hizmet sunması ve hizmetlerini sürdürülebilmesi noktasında toplanan vergiler son derece önemli bir gelir kalemi olmaktadır. Vergilerin etkin bir şekilde toplanması noktasında da vergiye ilişkin mükellefiyetin belirlenmesi, vergi sorumlusu kavramlarına ilişkin çerçevenin yasal dayanağa oturtulması önemlidir. Diğer bir ifade ile vergilerin tarh edilmesine, toplanmasına ve ödenmesine, takip edilmesine yönelik etkin işleyen bir vergi sisteminin kurulması ve yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde vergi mükellefleri ve sorumluların ödevlerinin belirlenmesi vergi sisteminin etkinliği açısından önemlidir. Bu önem kapsamında da çalışmanın ilk bölümünde, Türk vergi mevzuatının bel kemiği niteliğindeki Kanunlardan biri olan Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi mükellefinin ödevleri detaylandırılmıştır.

#### **1.2. VERGİ USUL KANUNU GENEL ÇERÇEVESİ**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 04 Ocak 1961 tarihinde kabul edilmiş ve resmi gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>1</sup>

VUK birinci ve ikinci maddelerinde; gümrük idareleri tarafından alınan vergiler haricinde, genel bütçe kapsamında yer alan vergi, resim, harç ve il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim harçlar hakkında uygulanmaktadır ibaresine yer verilmektedir. Ayrıca, VUK kapsamında giren vergi, resim ve harçlara ilişkin zamlar ve cezalar da bu kanun hükümlerine tabidir.

VUK'un uygulanması noktasında önemli hususlardan bir tanesi ispat yükümlülüğüdür. İspat en temel anlamda vergilendirmeye konu olay ve olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması ve kanıtlanması ile ilgilidir (VUK3/b).

---

<sup>1</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 04 Ocak 1961 tarihinde kabul edilmiş ve 10 Ocak 1961 (Sayı: 10703), 11 Ocak 1961 (Sayı: 10704), 12 Ocak 1961 (Sayı: 10705) tarihli resmi gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Vergiyi doğuran olaya ve bu olaya ilişkin işlemlere ilişkin kanıtlama noktasında *yemin hariç* her türlü delil kanun kapsamında kabul olmaktadır. (Koçakoğlu, 2014).

VUK beş kitaptan oluşmaktadır ve ana bölümleri kitap olarak isimlendirilmiştir; birinci kitap vergilendirme, ikinci kitap mükellefin ödevleri, üçüncü kitap değerlendirme, dördüncü kitap ceza hükümleri ve beşinci kitap vergi davaları ismini taşımakta, bu konulara yer verilmektedir.

### **1.2.1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Mükellefi Kavramları**

Vergi mükellefi *vergi kanunları kapsamında kendisine vergi borcu terettüp edilebilen gerçek ya da tüzel kişiler vergi yükümlüsü (mükellefi) olarak tanımlanmaktadır* (VUK 8). Bir kişinin mükellef olabilmesi için vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergiyi kendi mal varlığından ödemek zorunda olması şartlarını taşıması gerekir. Bu iki özellik ile mükellef vergi sorumlusundan ayrılmaktadır. Vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmez ve vergiyi kendi mal varlığından değil başkasının mal varlığından ödemesi söz konusudur (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019).

Vergi mükellefinin hem maddi hem şekli ödevleri vardır bu sebeple vergi mükellefini tanımlarken VUK 8'incim.d.hükmü ile mükellefin ödevleri başlıklı İkinci Kitabın şekli ödevlere ilişkin hükümlerini (VUK md.157-257) birlikte ele almak gerekir. Vergi mükellefinin vergi ödemek maddi görevidir bunun yanı sıra defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, muhafaza ve ibraz gibi şekli ödevleri de söz konusudur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018).

Vergi kanunları kapsamında vergi alacağının güvence altına alınması ve vergi mükelleflerinin tarh eden vergileri ödemesi noktasında *vergi ehliyeti* kavramı tanımlanmıştır. Vergi ehliyeti diğer kanunlar kapsamında ve Medeni Kanun esasında belirlenmiş hak ehliyeti ve fiil ehliyeti kavramlarından farklı bir kavramdır ve mükellefin ödeme gücüne dayandırılmaktadır (Kırbaş, 2015).

Vergi mükellefi, vergi olayında borçlu taraf olarak değerlendirilmektedir. Bir borçlu olarak vergi mükellefinin alacaklısına karşı birtakım ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevler de VUK kapsamında düzenlenmiştir. Kanun kapsamında vergilendirme süreçleri, vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklar katı esaslar kapsamında ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Ayrıca mükellef olarak kabul edilen kişilerin kanunlar ve kurum/kuruluşlar karşısında bazı taleplerde bulunabilme özelliği de bulunmaktadır (Erol, 2011). Örneğin, mükelleflerin, vergilendirme süreçlerine ilişkin işlemlere yönelik olarak ya da vergi idareleri tarafından alınan kararlara yönelik dilekçe ile

başvuru hakkına sahiptir (Gerçek, 2006). Ayrıca vergi mükellefi, vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik süreçlerde ortaya çıkan özel ve özellikli durum ve işlemler kapsamında kanunlar kapsamında mükellefe verilen hakları da kullanabilmektedir (Gerçek, 2006).

Vergi sorumlusu ise, VUK8/2 kapsamında tanımlanmıştır. Bu madde bendi kapsamında vergi sorumlusu, *verginin ödenmesi yönünden, alacaklı vergi idaresine karşı muhatap kişidir*. Vergi sorumlusu vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan, yasalarla muhatap tutulan, vergilendirmenin maddi, şekli veya her iki ödevi de yerine getiren, yükümlü ile devlet arasındaki borç ilişkisinde üçüncü kişi konumunda yer alan kişidir (Öncel vd., 2018) Yani mükellefin vergisinin ödenmesinin ya da bazı biçimsel ödevlerinin onunla ekonomik veya hukuki ilişki içine giren bir başka kişiden istenmesi olarak tanımlanabilir (Şenyüz vd., 2019). Örneğin Muhtasar Vergi uygulamasında verginin mükellefi maaşından gelir vergisi kesilen çalışandır. Ancak Vergi Sorumlusu olarak çalışandan kesilen gelir vergisini muhtasar beyanname ile beyan edip ödemek zorunda olan işverendir.

Vergi sorumlusu ile ilgili olarak sorumluluk müessesesi kapsamında; sorumluluk nedenleri, sorumluluk hukuku ve vergi sorumlusu kavramları çalışmanın takip eden başlıklarında detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

### **1.2.2. Birinci Kitap: Vergilendirme**

Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabı vergilendirme; yedi kısımdan oluşmaktadır. Vergilendirme kitabında, vergi uygulama süreçlerindeki yetkiler; vergi dairesi, vergi mahremiyeti, vergi sorumlusu, vergi mükellefi, vergi süreçlerinde kanuni ve idari süreler, vergi doğuran olay kavramı, tarh ve tebliğ kavramları, tahakkuk esası, ikmalen tarh, resen tarh ve idarece tarh, tahrir esas tarh kavramları, matrah tespit yöntemleri, hata vergi incelemesi, tahrir usulüne ilişkin usul ve esaslar, takdir, tadilat, zirai kazançlar komisyonları gibi, vergi süreçleri ile direkt ilişkili olan komisyonlara ilişkin genel esaslar ele alınmıştır.

Birinci kitabın kısımları ve kısımların altındaki bölümler ve kapsadıkları maddelere ilişkin Tablo 1 Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabından faydalanılarak hazırlanmıştır ve aşağıda sunulmaktadır.

**Tablo 1.** Birinci Kitap: Vergilendirme Kısım ve Bölümleri

Kısım	Bölüm	Kapsadığı Maddeler
1. Kısım: Genel Esaslar	1. Bölüm: Vergi Uygulamasında Yetki	4-7 Arası
	2. Bölüm: Vergi Sorumluluğu	8 ile 13 Arası
	3. Bölüm: Süreler	14 -18 Arası
	4. Bölüm: Vergi Alacağıının Tayini	19 -24 Arası
2. Kısım: Tarh ve Tahakkuk Usulü	1. Bölüm: Beyannameye Dayanan Tarh	25 -28 Arası
	2. Bölüm: İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh	29 -35 Arası
	3. Bölüm: Tahrir Dayanan Tarh	36 -39 Arası
	4. Bölüm: Götürü Matrahların Tespiti	40 -44 Arası
	5. Bölüm: Zirai Kazanç Ölçüleri ile Emlak Vergisine Ait Bedel ve Değerlerin Tespiti	45 -49 Arası
3. Kısım: Tahrir Usulü	1. Bölüm: Genel Esaslar	50 -53-55 Arası
	2. Bölüm: Genel Tahrir	56 -71 Arası
4. Kısım: Takdir, Zirai Kazançlar ve Özel Komisyonları	1. Bölüm: Takdir Komisyonu	72 -76 Arası
	2. Bölüm: Tahrir Komisyonu	77 -79 Arası
	3. Bölüm: Tadilat Komisyonları	80 -82 Arası
	4. Bölüm: Zirai Kazançlar ve Merkez Komisyonları ile Özel Komisyonlar	83 -86 Arası
	5. Bölüm: Müşterek Hükümler	87 -92 Arası
5. Kısım: Tebliğler	1. Bölüm: Tebliğ Esasları ve Muhataplar	93 -98 Arası
	2. Bölüm: Posta ile Tebliğ Usulü	99 -102 Arası
	3. Bölüm: İlan Yoluyla Tebliğ Usulü	103 -106 Arası
	4. Bölüm: Tebliğlere Ait Türlü Hükümler	107 -109 Arası
6. Kısım: Vergi Alacağıının Kalkması	1. Bölüm: Ödeme	110 -112 Arası
	2. Bölüm: Zamaşıımı ve Terkin	113 -115 Arası
	3. Bölüm: Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat	116 -126 Arası
7. Kısım: Yoklama ve İnceleme	1. Bölüm: Yoklama	127 -133 Arası
	2. Bölüm: Vergi İncelemeleri	134-141 Arası
	3. Bölüm: Arama	142-147 Arası
	4. Bölüm: Bilgi Toplama	148-152/A Arası

**Kaynak:** VUK maddeleri kapsamında oluşturulmuştur.

### 1.2.3. İkinci Kitap: Mükellefin Ödevleri

VUK'un ikinci kitabı, mükellefin ödevleri başlığını taşımaktadır. Bilindiği gibi, bir ülkenin kamu ekonomisinin temel kaynaklarından bir tanesi, ülke vatandaşları tarafından ödenen vergilerdir. Söz konusu vergiler için de vatandaşlara yönelik bir mükellefiyet tesisi yapılmaktadır. Mükellefiyetlik tesisi yapılan vergi mükellefi vatandaşların, vergiye yönelik olarak hangi yükümlülükleri yerine getirmelerine ilişkin usul ve esaslar, VUK ikinci kitap kapsamında hükme bağlanmıştır. Söz konusu kitap içerisinde yer alan kavramlar çalışmanın temel konusunu oluşturduğu için alt bölümlerde daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

### 1.2.4. Üçüncü Kitap: Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kitabı olan değerlendirme; üç kısımdan oluşmaktadır. Değerleme, birçok alanda önemli bir kavram olduğu gibi, vergi matrahının doğru tespit edilmesi ve vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi noktasında önemli bir kavramdır. Bu kapsamda VUK çerçevesinde değer ölçütleri, değerlendirme esasları hüküm altına alınmıştır. Bu kitabın temel amacı, bir iktisadi kıymetin değerinin ve dolayısıyla da vergiye esas matrahın doğru belirlenmesidir.

Üçüncü kitabın kısımları ve kısımların altındaki bölümler ve kapsadıkları maddelere ilişkin tablo Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabından faydalanılarak hazırlanmıştır ve aşağıda sunulmaktadır.

**Tablo 2.** Üçüncü Kitap: Değerleme Kısım ve Bölümleri

Kısım	Bölüm	Kapsadığı Maddeler
1. Kısım: İktisadi Kıymet Değerleri	1. Bölüm: Değerleme Esasları	258 -268 Arası
	2. Bölüm: İktisadi İşletmelere Dâhil Kıymetleri Değerleme	269 -290 Arası
	3. Bölüm: Servetleri Değerleme	291 -298 Arası
2. Kısım: Vergi Değerleri	1. Bölüm: Gayrisafi İratların Tespiti	299 -307 Arası
	2. Bölüm: Arazi Kıymetlerinin Tespiti	308 -312 Arası
3. Kısım: Amortismanlar	1. Bölüm: Mevcutlarda Amortisman	313 -321 Arası
	2. Bölüm: Alacaklarda ve Sermayede Amortisman	322 -327 Arası
	3. Bölüm: Özel Haller	328 -330 Arası

**Kaynak:** VUK maddeleri kapsamında oluşturulmuştur.

### 1.2.5. Dördüncü Kitap: Ceza Hükümleri

Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabı olan ceza hükümleri; üç kısımdan oluşmaktadır. Dördüncü kitabın kısımları ve kısımların altındaki bölümler ve kapsadıkları maddelere ilişkin tablo Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabından faydalanılarak hazırlanmıştır ve aşağıda sunulmaktadır.

**Tablo 3.** Dördüncü Kitap: Ceza Hükümleri

Kısım	Bölüm	Kapsadığı Maddeler
1. Kısım: Genel Esaslar	Yok	331 -343 Arası
2. Kısım: Vergi Cezaları	1. Bölüm: Vergi Ziyat Cezası	344 -350 Arası
	2. Bölüm: Usulsüzlük	351 -358 Arası
	3. Bölüm: Suçlar ve Cezaları	359 -363 Arası
3. Kısım: Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması	1. Bölüm: Ceza Kesme	364 -367 Arası
	2. Bölüm: Cezaların Ödenmesi ve Kalkması	368 -376 Arası
	3. Bölüm: Uzlaşma	Ek 1-12 Arası

**Kaynak:** VUK maddeleri kapsamında oluşturulmuştur.

### 1.2.6. Beşinci Kitap: Vergi Davaları

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabı olan vergi davaları; tek kısımdan oluşmaktadır. Bu bölüm kapsamında aşağıdaki hususlar ele alınmaktadır;

- Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olan bu kitap kapsamında tanımlanmıştır
- Vergi mahkemesine konu edilecek davalar ve dava şartları tanımlanmıştır
- Mükelleflerin vergi davasına konu olay için izahat talebi ve şartları tanımlanmıştır.

## 1.3. SORUMLULUK MÜESSESESİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI

Dar anlamı ile ele alındığında, sorumluluk; uyulması zorunlu olan bir kurala uygun davranmama eyleminin hesabını vermek ve / veya gerçekleştirilen bir suçun cezasını çekme şeklinde tanımlanmaktadır (Ayan, 1996). Geniş anlamı ile ele alındığında ise sorumluluk, bir tarafın diğer bir tarafa vermiş olduğu zararı ortadan kaldırmasına, gidermesine ilişkin yükümlülük olarak tanımlanmaktadır (Yılmaz E. , 1966). Geniş anlamı ile sorumluluk hem bir akide (sözleşmeye) bağlı olan sorumluluğu hem de sözleşmeye bağlı olmayan sorumluluğu kapsamaktadır (Yılmaz & vd., 2004).



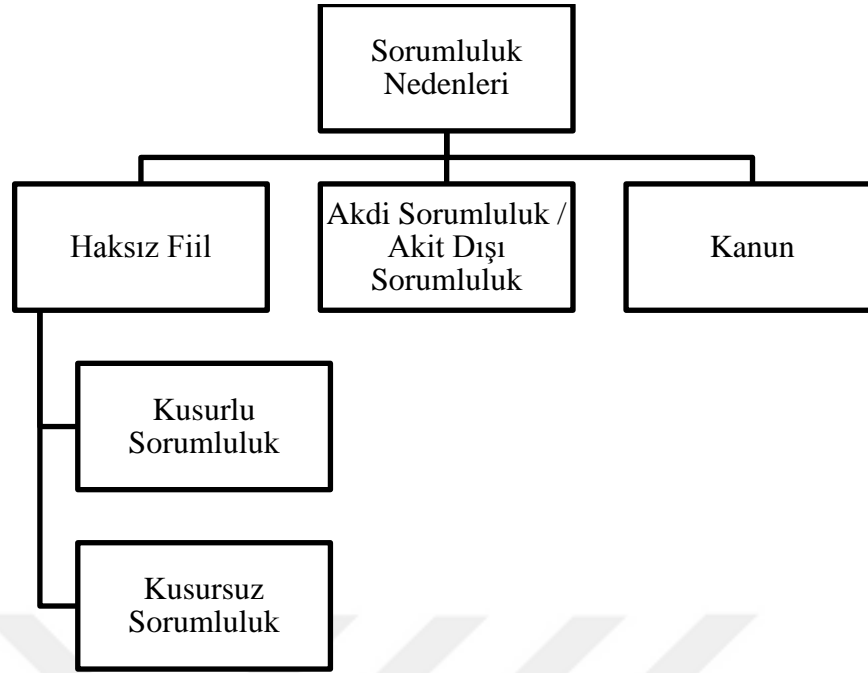
Hukukun farklı dalları kapsamında *sorumluluk* kavramına farklı anlamlar yüklenmiştir. Örneğin, medeni hukuk kapsamında sorumluluk, bir tarafın vermiş olduğu zarara ilişkin tazmin yükümlülüğü ya da mal varlığına bir alacaklının el koyabilme hakkı olarak tanımlanmakta iken, idare hukuku kapsamında sorumluluk *idarenin* zararları tazmin etmek hakkını ifade etmektedir (Çelik, 2002).

Ceza hukuku kapsamında sorumluluk; kanun kapsamında *suç* olarak tanımlanan eylemlere uygun fiilin işlenmesi sonucuna oluşan suç failinin bu suça ilişkin cezalandırılması durumuna haiz olması şeklinde tanımlanmaktadır (Zafer, 2017).

Vergi Usul Kanunu kapsamında sorumluluk ise VUK 8'incim kapsamında düzenlenmiştir. Konu maddede mükellef ve vergi sorumlusu kavramları tanımlanmıştır. Bu çerçevede, vergi sorumlusu, vergi ödemesine ilişkin olarak alacaklı konumundaki vergi dairesinin muhatabıdır (VUK md.8). Söz konusu tanımlama kapsamında sorumluluk kavramına yönelik vergi sorumlusu tanımının tam anlamı ile yeterli bir tanım olmadığına ilişkin alan yazında birçok görüş bulunmaktadır. Tanımlamaya ilişkin en önemli eksiklik, vergi sorumlusunun sadece alacaklı vergi dairesine yönelik oluşmuş alacağa ilişkin muhatap olmadığı, eş zamanlı olarak vergi sorumlusunun başka şekli ve usule ilişkin ödevlerinin de olduğudur (Çelik, 2002).

### **1.3.1. Sorumluluk Nedenleri Ve Sorumluluk Türleri**

Mevzuat kapsamında düzenlenen sorumluluk kavramında tanımlamalar hukuk dallarına göre farklılaşmış olsa dahi, kavramların odağında *kusur*, *kabahat*, *suç*, *yerine getirme zorunluluğu* gibi kavramlar yatmaktadır. Bu kapsamda, sorumluluk kavramına ilişkin nedenleri üç temel başlık altında sınıflandırmak ve incelemek faydalı olacaktır.



**Şekil 1.** Sorumluluk Nedenleri

**Kaynak:** (Akyiğit, 2004)'den uyarlanmıştır.

Haksız fiil kaynaklı sorumluluk iki başlık altında sınıflandırılmaktadır; (i) kusurlu sorumluluk ve (ii) kusursuz sorumluluk. Bir kişinin kusur içeren eylemi nedeni ile sebep olduğu zararı tazmin etmesi ile ilgili sorumluluk kusurlu sorumluluk iken, bir bireyin zarar verici eyleminin kaynağında kusur yatmıyorsa, eyleme ilişkin sorumluluğu da bulunmamaktadır (Akyiğit, 2004).

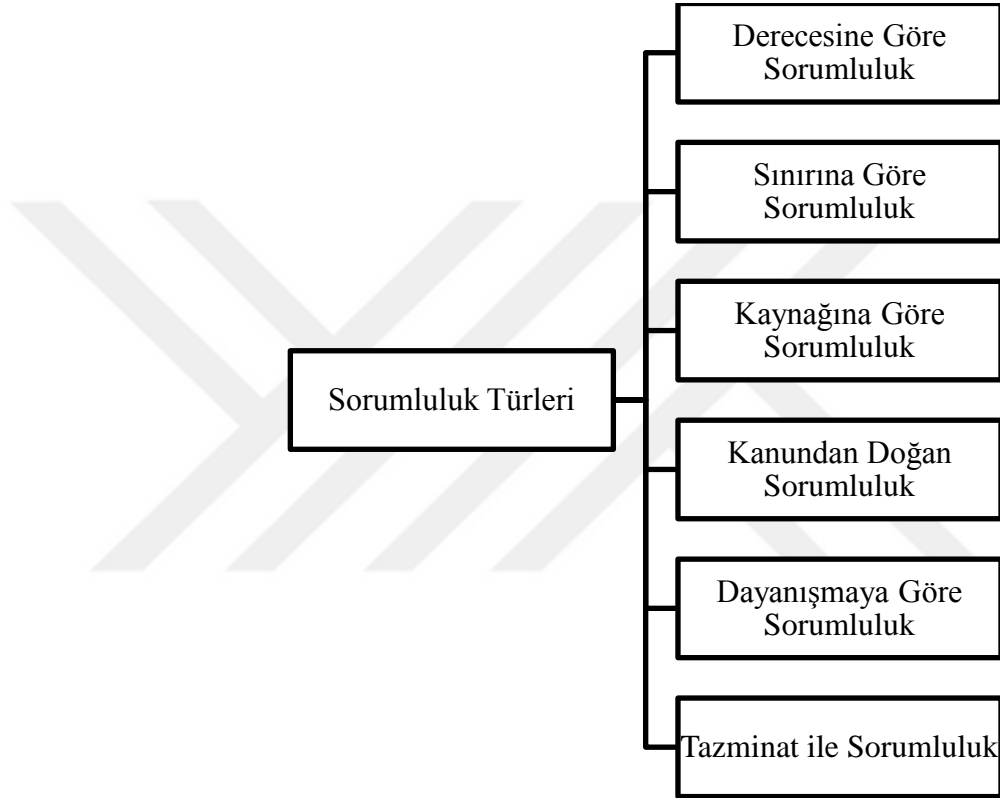
Sorumluluk doğuran nedenler kapsamında ele alınması gereken ikinci başlık sözleşmeye dayalı olması ya da sözleşme dışı olması durumudur. Sözleşmeye dayalı sorumluluk ve sözleşme dışı sorumluluk kavramlarının temeli *neminemleadere* (kimseye zarar vermemek) ilkesine dayanmaktadır (Çağlar, 2001). Her iki sorumluluk türünde de temel amaç, bir tarafın diğer tarafa vermiş olduğu zararı tazmin etmeye dayanmaktadır.

Bir sorumluluk sözleşmeye dayalı sorumluluk ise, yani tarafların ilişkisi ve yükümlülükleri sözleşmeye dayalı ise, yükümlülüklerin ifa edilmemesi noktasında sözleşme sorumluluğu doğar. Bu kapsamda da ortaya çıkan yükümlülük sadece ve sadece sözleşmenin tarafını bağlar (Kılıçoğlu, 2012).

Sorumluluk kaynağı olarak ele alınması gereken bir diğer kavram *kanun* kavramıdır. Bir birey, herhangi bir kusuru olmadan da gerçekleştirdiği bir eylem kapsamında zarara sebebiyet verebilmektedir. İşte bu noktada, kanun kavramı

devreye girmektedir. Yürürlükte olan mevzuat hükümleri kapsamında eğer hüküm altına alınmış ise, birey; kusur içermeyen eylemini de sebep olduğu zararı tazmin etmekle yükümlüdür (Ceylan, 2011).

Sorumluluk ile ilgili kaynakları ve nedenleri detaylandırdıktan sonra bu nedenler kapsamında ortaya çıkan hukuki sorumluluğun türlerini incelemekte fayda vardır. Sorumluluk türlerini aşağıdaki şekil yardımı ile özetlemek ve sonrasında her bir sorumluluk türüne ilişkin detaylı bilgi vermek faydalı olacaktır.

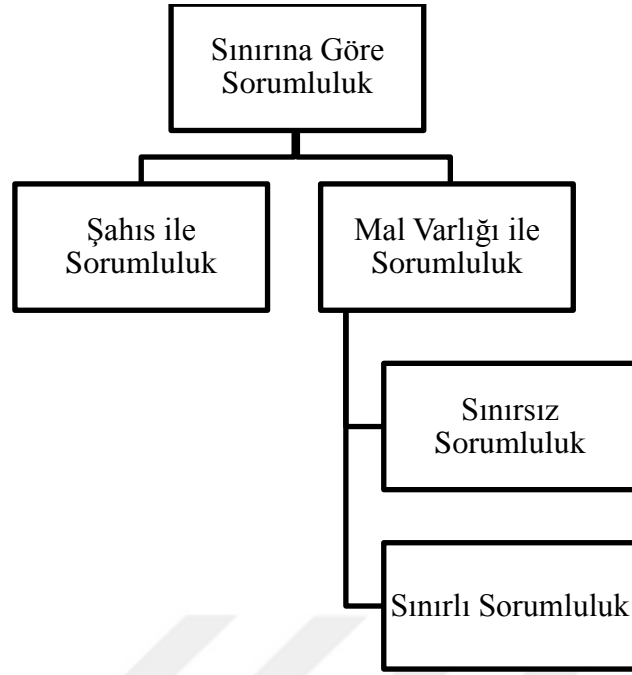


## Şekil 2. Sorumluluk Türleri

**Kaynak:** (Akyiğit, 2004)'den uyarlanmıştır.

Derecesine göre sorumluluk, kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Birinci derece sorumluluk; bireyin bir borçtan kaynaklı olarak ilk sırada ya da direkt olarak sorumlu tutulması yani borcun ifası için öncelikle o kişiye gidilmesi birinci derece sorumluluk olarak adlandırılmaktadır. İkinci derece sorumluluk ise asıl borçlu olarak da nitelendirilen birinci derece sorumluya ulaşamadığı durumda başvurulacak kişi ikinci dereceden sorumlu olarak tanımlanmaktadır (Aygündüz, 2006).

Sınırına göre sorumluluk türleri kapsamında da ayrı alt sorumluluk sınıfları bulunmaktadır.



**Şekil 3.** Sınırına Göre Sorumluluk Türleri

**Kaynak:** (Ayan, 1996) ve (Sarılı, 2004)'den uyarlanmıştır.

Şahıs ile sorumluluk diğer bir ifadeyle şahsi varlığı ile sorumluluk kavramı günümüz modern dünyasında geçerli olan bir sorumluluk türü değildir ve fakat hukuk doktrininde eski tarihlerde kendisine yer bulduğu için halen alan yazın değerlendirilmelerinde değinilen bir sorumluluk türüdür. Eski tarihlerde, şahıs ile sorumluluk, bir bireyin borcunu ifa edememesinden dolayı özgürlüğünün kısıtlanması olarak uygulanan bir sorumluluk türü idi. Ancak günümüzde, anayasal hak olarak, sadece sözleşmeden doğan bir borcun ifa edilmemiş olmasından kaynaklı olarak bireyin özgürlüğü kısıtlanamaz hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla, sadece bir borcun ifa edilmemesinden dolayı, bireyin özgürlüğünün kısıtlanması mümkün değildir (Eroğlu, 2016).

Sınırsız sorumluluk ve sınırlı sorumluluk olarak iki alt türü olan mal varlığı ile sorumluluk en temel anlamda, borcunu ifa etmeyen sorumlunun borçlarının tazmini için mal varlığına el konulması anlamını taşımaktadır. Mal varlığı ile sınırsız sorumlu olmak, borçlunun borcundan kaynaklı olarak tazmin yükümlülüğüne sahip olduğu bütün malvarlığı kapsamında sorumlu olması ya da diğer bir ifade ile tam sorumlu olması anlamına gelmektedir (Ayan, 1996). Mal varlığı ile sınırlı sorumlu olmak ise, borca ilişkin olarak borçlunun malvarlığının belirli bir kısmı ile sorumlu olması anlamını taşımaktadır.

Kaynağına göre sorumluluk, bir bireyin gerçekleştirdiği eylemden kaynaklı olarak, bu eylemin sonuçlarından dolayı zarara uğrayan tarafa ilişkin sorumlu tutulması anlamını taşımaktadır (Sarılı, 2004). Kaynağına göre sorumluluk kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır;

- *Sözleşmeden doğan sorumluluk*; vergi sorumlusu olarak adlandırılan kişinin, vergi mükellefinin borcunu vergi dairesi ile akdettiği bir sözleşme kapsamında üzerine alması sonucunda oluşan sorumluluk sözleşmeden kaynaklı sorumluluk olarak adlandırılmaktadır (Kızılot, 2006).
- *Haksız fiilden doğan sorumluluk*
- *Kanundan doğan sorumluluk*

Bir diğer sorumluluk türü olan dayanışmaya göre sorumluluk, adi sorumluluk, müşterek sorumluluk ve müteselsil sorumluluk olarak üç alt sınıfa sahiptir. Adi sorumluluk; borç ilişkisine konu bir işlemde, alacaklının asıl borçluyu takip ederek borcun ifasını istemesine ilişkin sorumluluktur. Müşterek sorumluluk ise, birden fazla kişinin aynı yükümlülüğten dolayı müştereken sorumlu tutulmasıdır (Kızılot, 2006). Müteselsil sorumluluk ise, ortaya çıkan zarardan birden çok kişinin aynı anda ve aynı oranda sorumlu olması durumudur.

Tazminat ile sorumluluk olarak adlandırılan sorumluluk türü; tazminat davasına konu bir haksız fiil sonucunda vukuu bulan ve zararın tazmin edilmesine yönelik karar verilmesi noktasında ortaya çıkan sorumluluktur (Ayan, 1996).

### **1.3.2. Sorumluluk Hukukunun Amaçları**

Sorumluluk hukukunun varlığının en temel amacı; zararın denkleştirilmesidir. Diğer bir ifade ile sorumluluk hukukunun genel kabulü olan kimseye zarar vermeme ilkesi kapsamında bu ilkenin ihlal edilmesi durumunda zararın denkleştirilmesi temel amaçtır. Bir tarafın diğer bir tarafa zarar doğuracak bir eyleme bulunması, zarar vermeme ilkesine aykırıdır ve bu zararın zarar veren tarafa yüklenmesi esastır. Bu esas kapsamında amaçlanan, zarar gören tarafın zararının karşılanmasıdır. Söz konusu zarar maddi içerikli mal varlık ile ilgili olabileceği gibi bireyin şahıs varlığı ile de ilgili olabilmektedir.

Sorumluluk hukukunun bir diğer temel amacı, zararın önlenmesi amaçlıdır. Zarar ortaya koyacak bir eylemin cezalandırılması ve tazminat müeyyidesinin varlığı, bireylerin hareketlerine dikkat etmesi ve zarar oluşturacak eylemlerden kaçınması anlamına gelmektedir.

Sorumluluk hukuku kapsamında amaçlanan bir diğ er husus, tazminat talebi kapsamında ihlale uğ ramış hakkın devam ettirilmesidir. Diğ er bir ifade ile ihlale konu ve zarar doğ uran olay ile ilgili tazminat hükmünün önünün açılması, sorumluluk hukukunun önemli hedeflerindedir.

### 1.3.3. Vergi Sorumlusu Kavramı

Vergi sorumlusu tanımı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi kapsamında tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre, vergi sorumlusu, ortaya çıkan verginin ödenmemesi bakımında alacaklı olan vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişidir (VUK, md. 8).

Vergi sorumlusu tanıma göre, mükellef olmak ile vergi sorumlusu olmak farklılık arz etmektedir. Vergi sorumlusu en temel anlamda vergi mükellefi adına vergi ödeme görevine haiz kişidir. Vergi sorumlusu bir anlamda aracılık faaliyeti gerçekleştirmektedir ve bu aracılık hizmeti de vergi stopajı ya da vergi tevkifatı olarak adlandırılmaktadır (Sağbaşı, 2007).

Vergi sorumlusu mükellefin vergi ödeme görevini yerine getirmenin yanında vergilendirmenin şekli ödevlerini de yerine getirmekle görevlidir.

Örneğin; vergi mükellefinin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmadığı hallerde KDV beyannamesi vergi kesintisini yapanlar tarafından verilir (Katma Değ er Vergisi Kanunu md.40/2) böyle bir durumda vergi sorumlusu hem şekli hem maddi ödevi yerine getirmekle görevlidir. Yalnızca maddi ödevin yerine getirilmesinde sorumlu tutulduğu bir duruma örnek verecek olursak Damga Vergisinde vergiye tabi kağıtların ödenmeyen vergi ve cezasından bu kağıtları ibraz edenler sorumlu tutulur (Damga Vergisi Kanunu md.24) bu durumda şekli ödevler bulunmaz. Buna karşın noterler, trafik memurları gibi taşıtların satış veya devir işlemini yapanlar bu işlemleri yapmadan önce araçlara ait ödenmemiş motorlu taşıtlar vergisi ile zam ve cezaların ödendiğine dair belgeleri istemekle sorumludurlar (Motorlu Taşıtlar Vergisi md.13/c) böyle bir durumda da sadece şekli ödevlerin (belge isteme) yerine getirilmesi söz konusudur (Öncel vd., 2018).

Kendinden hariç bir mükellefin vergi borcunu ödeme ödevi vergi sorumlusu olmanın en temel özelliğ idir ve bu özellik vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunu birbirlerinden ayırmaktadır (Nas, 2010).

Vergi sorumluluğ u (Sarılı, 2004);

1. Vergiyi doğ uran olay ile başlar

2. Verginin ödenmesi ile sona erer
3. Vergi doğuran olay ile verginin ödenmesi eylemi arasındaki süreçte (vergilendirme süreci) sorumlu olan birey vergi sorumlusudur.

### **1.3.3.1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Mükellefi Kavramlarının Farklılıkları**

Mükellef her zaman vergi idaresine karşı vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak, vergi daireleri binlerce mükellef ile direkt olarak temas etmek yerine, işinin ehli vergilendirme süreci hakkında bilgi sahibi bireyler ile muhatap olmak ve bu surette vergi toplamayı kolaylaştırmak, vergi alacağını güvence altına almak, tahsilat süresini kısaltmak gibi amaçlarla vergi sorumluluğu müessesini geliştirmiştir. Dolayısıyla vergi sorumluları vergi mükellefi olmamakla birlikte verginin ödenmesinden sorumlu tutulanlardır (Saraçoğlu ve Çakar, 2018).

Vergi mükellefi olmak ve vergi sorumlusu olmak farklı kavramlardır. Örneğin, vergi borcunun doğması, vergi mükellefine doğan bir borçtur. Bu noktada, aynı borcun vergi sorumlusuna da doğduğu anlamı çıkartılmamaktadır. Vergi sorumlusunun bu noktadaki ödevi, mükellefin şahsına tarh edilen verginin vergi dairesine ödenmesidir. Diğer bir ifade ile vergi sorumlusu verginin doğması ve ödemesi arasında geçen sürede sorumludur. Bu noktada, ödemeye ilişkin sorumluluğun sadece vergi sorumlusuna ait bir ödev olmadığına altını çizmek gerekmektedir. Vergi mükellefi de vergi borcunun ödenmesine yönelik sorumluluk sahibidir. Ancak, vergi dairelerinin sorumlu ile muhatap olma isteği kapsamında vergi borcu vergi sorumlusundan tahsil edilmektedir (Karakoç, 2016).

Vergi sorumluluğu da tıpkı vergi mükellefiyeti gibi bir ödev niteliğindedir. Vergi sorumluluğu da vergi mükellefiyeti de kanuni temellere sahip kavramlardır ve devredilmesi mümkün değildir. Diğer bir ifade ile çalışanların ücret ödemelerini yapan şirketler, bordro düzenlediklerini çalışanların gelirine isabet eden oranlar kapsamında gelir vergisi kesintisi yapmaktadır. Bu noktada kesilen gelir vergisini devlete ödeme *sorumluluğu* şirkettir. Bu noktada, vergi mükellefi çalışan iken vergiyi ödeme sorumluluğunu taşıyan vergi sorumlusu şirkettir (Akdoğan, 2014).

### **1.3.3.2. Vergi Sorumlusunun Yetkileri ve Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi**

Vergi sorumlusu bazı yetkilere sahiptir. Bu yetkilerden kasıt, vergi sorumlularının Gelir İdaresi'ne karşı ileri sürebilecekleri yetkililerdir. Vergi sorumluları, tevkifat ya da kesintiye tabi bir işlemin oluşması durumunda, ya da mükellef borçtan dolayı karşı takibata başladığında vergi borcundan sorumlu sıfatını

elde ederler. Bu kapsamda, vergi sorumlularının İdare'den borçların doğacak olan borçlardan mahsup edilmesini talep etme yetkisi / hakkı bulunmaktadır.

Vergi hukuku kapsamında, sorumluluk müessesesi ele alınmış ve sorumluluk müessesesi kapsamında bir kişinin kanuni temsil yetkisi ile donatılmasına olanak sağlanmıştır. Söz konusu yetkinin kullanılması noktasında da vergi dairelerine ilişkin sorumluluk müessesesi düzenlenmiştir.

#### **1.4. MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ**

Mükellefin ödevleri başlığı VUK'un ikinci kitabında yer almaktadır. Mükellefin ödevleri kitabı altı kısımdan oluşmaktadır. Bunlar bildirimler, defter tutma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi, muhafaza ve ibraz ödevleri ile bunların yanı sıra diğer ödevler başlığı altında topladığımız vergi incelemesinde yetkililere yardım, tahsilat ve ödemelerin belgelendirilmesi, vergi levhası bulundurma, bilgi verme yükümlülüğü, mal ve hizmet alımlarına ve satışlarına ilişkin bildirim ve izaha davettir.

Bu ödevler hem vergi yükümlüsü ile SMMM'ler arasındaki ilişkilerin ortaya konulması hem de SMMM'lerin vergi sistemi içindeki yerleri konusunda önem arz etmektedir. Sırasıyla ele alınacaktır.

##### **1.4.1. Bildirimler**

İkinci kitabın birinci kısmı "bildirimler" başlığını taşımaktadır. Bildirimler kısmının ilk bölümü "işe başlama" konusudur. İşe Başlama bölümünde yer alan kanun maddeleri 153'üncü madde ile 156'ncı madde arasındadır. Bu bölüm kapsamında öncelikle mükelleflerin işe başlamayı bildirmelerine ilişkin ödevleri sıralanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesi kapsamında; vergiye tabi olan ticaret erbapları ile sanat erbapları, serbest meslek erbapları, kurumlar vergisi kanunu kapsamında tanımlanan kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirketin ortakları, komandit şirketin komandite ortağı işe başlama bildirimlerini vergi dairesine yapmakla mükelleftir. Kanun kapsamında, bir iş yerinin açılması, iş yerinin açılmamış olmasına rağmen ticaret siciline ya da meslek kuruluşuna kayıt işleminin gerçekleştirilmesi, basit usulde kazanç tespiti yapılan tüccarların işi gerçekleştirmeye başlaması işe başlama belirtisi olarak kabul edilmektedir (VUK 154).

Serbest meslek mensuplarında ise; serbest mesleğin icra edileceği muayenehane, atölye gibi özel nitelikli işyerinin açılması, mesleki faaliyetin icra edildiğine ilişkin tabela, levha ve benzeri bildirimlerin asılması, mesleki faaliyetin



sürekli olarak arz edildiğine ilişkin ilanların yapılması ve meslek kuruluşlarına üye olmak işe başlama belirtisi olarak sayılmaktadır (VUK 155).

Vergi Usul Kanunu'nun 168'incimaddesine göre; vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişiler işe başladıklarını, işe başlama gününden itibaren on gün içinde ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (Özmen, 2011).

Birinci kısmın ikinci bölümü "değişiklikler" başlıklıdır. Bu kapsamda mükellefin ödevleri;

- İşyeri adresinin değişikliğini bildirmek
- İşe başlama beyanı yapan mükelleflerin iş ile ilgili değişikliklerini bildirmesi (mükellefiyet şeklindeki değişim, yeni bir vergiye tabi olmak, muafiyete tabi olmak gibi)
- İşletme ile ilgili değişikliklerin bildirilmesi şeklinde sıralanmaktadır.

Bildirimler adlı birinci kısmın üçüncü bölümü "iş bırakma" başlıklıdır. Bu bölümde işe başlama bildirimini yapmakla mükellef olan vergi sorumlularının işi bıraktıkları takdirde yapmakla mükellef oldukları ödevleri hüküm altına alınmaktadır. Bu kapsamda, işe bırakmanın bağlı olunan vergi dairesine şekli şartlara haiz olacak şekilde bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, iflas, tasfiye gibi konularında ilgili kanun maddeleri hükümleri uyarınca belirtilen sürelerde vergi dairesine bildirilmesi şarttır (Kızılot ve Taş, 2013).

"Bina ve arazi değişiklikleri" ile ilgili bildirimler birinci kısmın dördüncü bölümünde ele alınmıştır. Bu kapsamda, mükelleflerin tahrirde unutulmuş olan bina ve arazilerine ilişkin, yeni inşaat işlerine ilişkin ve bina ile arazilerindeki değişikliklere ilişkin vergi dairelerine bildirim yapma ödevleri bulunmaktadır (VUK 165-167).

Bildirimlerin düzenlendiği birinci kısımda, bu bildirimlerin sürelerinin ve şekli şartlarının ne olduğu beşinci bölüm: bildirimlerde süre ve şekil bölümünde ele alınmaktadır. Bu bölüm kapsamında mükelleflerin;

- İşe başlamalarını işe başlama tarihinden itibaren on (10) gün içerisinde kendileri tarafından ya da bağlı oldukları ticaret sicil müdürlükleri tarafından vergi dairesine yapmaları gerekmektedir.
- Bina ve arazilerde oluşan değişikliklerin değişikliğin vukuu bulduğu tarihten itibaren bir (1) ay içerisinde vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Mükellefler bildirimleri yazılı olarak yapmakla mükelleftir. Ancak, okuma yazma bilmeyen mükelleflerin sözlü bildirim yapması mümkündür ve fakat bu bildirimlerinde tutanak vasıtası ile yazılı hale getirilmesi esastır (VUK 169).

Mükellefler yazılı olan bildirimleri mümkünse taahhütlü posta ile vergi dairesine yapması gerekmektedir. Postaya verilme tarihi, vergi dairesine verilme tarihi olarak kabul edilmektedir (VUK 170).

#### **1.4.2. Defter Tutma**

Vergi sorumluları ve mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesi kapsamında, vergiye ilişkin fiillerini belgelemek amacı ile defter tutmak ile mükelleflerdir. VUK 171'inci madde kapsamında, vergi sorumluları ve mükellefler tarafından tutulan defterlerin aşağıda maddeler halinde sunulan sonuçları ortaya koyması gerekmektedir. Tutulan defterlerde yer alan kayıtlardan;

- Vergi ile ilgili olan sermaye, gelir, servet ve hesap durumu teyit edilebilmelidir
- Vergiye esas faaliyet sonuçları tespit edilebilmelidir
- Defter kayıtlarından üçüncü tarafların vergiye ilişkin durumlarının kontrol edilmesi sağlanmalıdır

Yukarıda yer alan sonuçları içeren defterler Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesi kapsamında; ticaret erbapları, sanat erbapları, ticaret şirketleri, kamu iktisadi kuruluşları, dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek mensupları ve çiftçiler tarafından tutulmak zorundadır (Pehlivan, 2009).

Defter tutma, bazı şekli şartlara ve nizamlara tabidir. Söz konusu şartlar Vergi Usul Kanunu'nun 215-219, 220 ve 226 maddeleri kapsamında belirlenmiştir. 220'nci ve 226'nci maddeler kapsamında defterlerin açılış, kapanış ve ara tasdik süreçlerine ilişkin bilgiler; 215'inci ve 219'uncu maddeler arasında ise defterlerde tutulacak işlem kayıtlarına ilişkin nizam bilgileri yer almaktadır.

Vergi daireleri otomasyon projesi (VEDOP) kapsamında oluşturulan e-beyanname uygulamasıyla beyannamelerin vergi dairelerine götürülmeden elektronik ortamda onaylanma imkanı elde edilmiştir böylece zaman, işgücü ve maliyet açısından tasarruf sağlanmıştır (Çakmakkaya, 2013).

Defter tutma ile ilgili olan sorumluluklar, elektronik ortamda defter tutma zorunluluğu olan mükellefler (Hazine ve Maliye Bakanlığı akaryakıt, madeni yağ, tekelle maddesi ticareti yapanlar ve satış hasılatı belirlenen tutarın üzerinde olanlar)

için de aynen geçerli olup, VUK mükerrer madde 242 kapsamında bu zorunluluk açıklanmıştır.

1/1/2018’de serbest meslek erbaplarının ve basit usule tabi mükelleflerin, 1/1/2019’dan itibaren ise işletme esasına göre defter tutan mükelleflerin defterlerini Defter Beyan Sisteminde tutulması zorunluluğu getirilmiştir. [www.defterbeyan.gov.tr](http://www.defterbeyan.gov.tr) adresinden sisteme giriş yapılarak tüm kayıtları burada tutulup bu kayıtlardan hareketle de defterler elektronik ortamda oluşturulmakta ve beyannameleri de sistem üzerinden hazırlanıp onaylanmaktadır (Şenyüz vd., 2019).

İkinci kitabın ikinci kısmı olan defter tutma kısmında ilk bölüm defter tutma ile ilgili genel esasların ele alındığı bölümdür. Bu bölüm kapsamında, defterlerin tutulma amacı, defter tutacak mükellefler, defter tutma ödevinden istisna tutulan mükellefler, defterlere ilişkin hesap dönemleri, muhasebe usul ve esaslarını seçmedeki serbestlik konuları ele alınmıştır.

İkinci kitabın ikinci bölümü “defter tutma bakımında tüccarlar” başlıklıdır ve bu bölüm kapsamında tüccarlar defter tutma bakımında iki sınıfta kategorize edilmiştir. Bunlar (VUK 176);

- Birinci sınıf tüccarlar: bilanço esasına göre defter tutarlar
- İkinci sınıf tüccarlar: işletme esasına göre defter tutarlar

Tüccarların sınıf değiştirmesine ilişkin hükümler Kanun’un 179-181 maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. Sınıf değiştirmeye ilişkin kanuni zorunlulukların haricinde ihtiyari sınıf değiştirme hususu da düzenlemeler arasındadır. Bu noktada ikinci sınıf tüccarlar kendi takdirleri ile bilanço esasına göre defter tutabilmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutma ve bu kapsamda tutulacak defterlerin ne oldukları ve şekli şartları ikinci kısmın üçüncü bölümünde ele alınmıştır. Bu kapsamda, yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterine ilişkin şartlar düzenlenmiştir. Envanter defterine amortisman kayıtları, bilanço tarihindeki envanter listeleri, envanterde yer alan kıymetleri değerlendirme esasları da bölüm kapsamında değinilen konulardır.

İşletme esasına göre defter tutma ve bu kapsamda tutulacak defterlere ilişkin hükümler ise ikinci kısmın dördüncü bölümünde ele alınmaktadır. İşletme esasına göre tutulması zorunlu olan defter işletme hesabı defteridir (VUK 193).

İkinci kısmın beşinci bölümü “sınai müesseselerin tutacakları özel kayıtlar” başlıklıdır. Bu kapsamda, imalat defteri, bitim işleri defteri hakkındaki hükümler

ortaya konulmuştur. Sınai müesseselerinden hariç diğer müesseselerin tutacakları özel kayıtlar altıncı bölümde hüküm altına alınmıştır ve banka, banker, sigorta şirketlerinin gider vergisine ilişkin kayıtları, damga resmi kayıtları, yabancı menşeli nakliyat şirketlerinin hasılat defterleri, menkul ile gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin kayıtlar, ambar defteri usulleri açıklanmıştır.

Defter tutma ile ilgili kısmın yedinci bölümü, serbest meslek sahiplerinin defter tutma hükümlerine ayrılmıştır. Bu kapsamda, serbest meslek kazanç defteri, amortismanla ilişkin kayıtlar ve tutulacak özel defterler 210 ve 212'nci maddeler kapsamında açıklanmıştır (VUK 210-212). Zirai kazançlara ilişkin tutulması zorunlu defterler ve bu kapsamda mükelleflerin ödevleri sekizinci bölüm kapsamında açıklanmıştır. Bu bölüm kapsamında çiftçi işletme defteri (VUK 213) ve amortisman kayıtları (VUK 214) ele alınmıştır.

Mükellefin ödevleri kitabının ikinci kısmının dokuzuncu bölümü “kayıt nizamı” başlıklıdır. Bu kapsamda en önemli maddelerden bir tanesi kayıtların Türkçe tutulması ve Türk Parasının kullanılması zorunluluğudur. Bu zorunluluk md. 215 kapsamında hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 215'inci maddesi aşağıdaki gibidir;

*“Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz....”*

Bu bölüm kapsamında hatalı kayıtlara ilişkin düzenlemeler de hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, defterlere aktarılan bir işlem kaydının kazınması, çizilmesi, silinmesi, okunulmaz hale getirilmesi yasaktır (VUK 217). Ayrıca defterlere kayıtların geçirilmesi noktasında boş satır bırakılamayacağı gibi, sayfalar da yok edilememektedir (VUK 218).

Kayıtlar zamanında yapılmalı 10 günden fazla geciktirilmemelidir, serbest meslek kazanç defterinde ise kayıtlar aynı gün kaydedilmelidir. (Şenyüz vd., 2019)

Mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler ve hükümler onuncu bölüm kapsamında yer almaktadır. Bu bölüm kapsamında; tasdik ettirilmesi gereken defterler aşağıda sıralanmaktadır (VUK 220);

- Yevmiye defteri
- Envanter defteri
- Çiftçi işletme defteri
- İmalat ve istihsal vergisi defteri
- Nakliyat vergisi defteri
- Yabancı nakliyat şirketlerinin hasılat defteri
- Serbest meslek kazancı defteri

Tutulması zorunlu olan defterlerin 221'inci madde kapsamında (elektronik olarak tutulacak yevmiye ve büyük defter hariç) tasdik edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamında tasdik makamı ikametgâhın bulunduğu yerdeki noterler ya da noterlik görevini ifa edenlerdir. Menkul kıymet ve kambiyo borsasında acentesi olan işletmelerin defterleri ise borsa komiserliği tarafından tasdik edilir.

#### **1.4.3. Vesikalar**

İkinci kitabın üçüncü kısmı “vesikalar” konuludur. Bu kapsamda ilgili kısımda öncelikle kayıtların tevsiki konusu birinci bölümde ele alınmıştır. Kayıtların tevsiki konulu birinci bölümde ispat edici kâğıtlar, vergi beyannamelerinin imzası, yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları, tevsiki zaruri olmayan kayıtlar ele alınmaktadır.

Vesikalar kısmını ikinci bölümü fatura ve fatura yerine geçen vesikalar ayrılmıştır. İkinci bölümün ilk maddesi olan madde 229 kapsamında fatura tarif edilmiş ve 230'uncu madde kapsamında bir faturanın içermesi gereken asgari bilgiler açıklanmıştır.

Faturaların düzenlenmesine ilişkin şartlar ve uyulması gereken kurallar madde 231 kapsamındadır. Fatura kullanma ödevinin mecburi olmasına ilişkin hükümler madde 232'de yer almaktadır. Defter tutmakla mükellef olan mükelleflerin, ürün ya da hizmet satışlarına ilişkin faturalarını yedi gün içerisinde düzenlemeleri şarttır. Gider pusulası, müstahsil makbuzu da yine bu bölüm kapsamında açıklanmış ve şekil şartına bağlanmıştır.

Vesikalar başlıklı kısmın üçüncü bölümü serbest meslek mensupları tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzları ile ilgilidir. Makbuz düzenleme

mecburiyeti, düzenlenecek olan makbuzların muhteviyatı ilgili bölümde hüküm altına alınmıştır.

Dördüncü bölüm ücret ve ücretlere ilişkin kayıt ile vesikalar ile ilgilidir. Madde 238 kapsamında ücret bordrosu tanımlanmış ve madde 239 kapsamında ücret bordrosu yerine geçen vesikalar sıralanmıştır.

#### **1.4.4. Ekim ve Sayım Beyanı**

Ekim ve sayım beyanı, Vergi Usul Kanunu'nun 243'üncü maddesi kapsamında düzenlenmektedir. Bu düzenleme kapsamında hüküm aşağıdaki gibidir;

*“Zirai işletmeler, Gelir Vergisi Kanunu madde 54 kapsamında yazılı işletme büyüklüğü üzerindeki çiftçiler, işletmelerinin buldukları köy ve mahalle muhtarlıklarına müracaat ederek ekim sayım beyanında bulunurlar”*

Ekim ve sayım beyanı vergi mükelleflerinin zirai işletme ya da çiftçi olması kapsamında sahip oldukları ödevlerden biridir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, ekim ve sayım beyanı, söz konusu mükelleflerin, ekilen arazi genişliğini, ekilen ürünün çeşidini, beslenen hayvanların cinsini, beslenen hayvanların miktarını, arazilerinde meyve veren ağaç olup olmadığını, varsa meyve veren ağaç miktarını içermektedir (VUK 243).

#### **1.4.5. Vergi Karnesi**

Vergi karnesi başlıklı beşinci kısımda vergi karnesi tanımı ve vergi karnesine ilişkin mecburiyet, karnenin alınmasına ilişkin şartlar ve süreçte ibraz edilmesi gereken belgeler, karnelerin şekli harçlar karşısındaki muaflığı hüküm altına alınmıştır.

#### **1.4.6. Muhafaza ve İbraz Ödevleri**

İkinci kitabın altıncı kısmı, mükelleflerin muhafaza ve ibraz ödevleri ile ilgilidir. Bu kısım kapsamında, tutulması zorunlu olan defterlerin ve kayıtlara esas belgelerin saklanmasıyla ilişkin ödevler, karnelerin saklanmasıyla ilişkin ödevler, saklanan belge ve defterlerin ibrazına ilişkin sorumluluklar ve vergi incelemesi durumunda mükelleflerin yapmakla yükümlü olduğu diğer ödevlerde incelenecektir.

#### **1.4.7. Diğer Ödevler**

Vergi yükümlülerinin defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz edilmesi haricinde birtakım ödevleri daha bulunmaktadır (Arslan, 2011).

##### **1.4.7.1. Vergi İncelemesinde Yetkililere Yardım**

Vergi inceleme ve denetimleri ile gayrimenkullerin alım-satım bedelinin belirlenmesi esnasında, mükellefler aşağıda yazılı olan ödevleri yerine getirmek zorundadır (Özmen, 2011):

- İncelemeye gelen görevli memura kurumun durumuna göre, çalışma alanı sağlamak ve çalışma saatleri içinde görevlinin kurumda çalışmasına yardımcı olmak,
- İnceleme ile alakalı her çeşit açıklamayı yapmak,
- İncelemeye gelen görevlinin, istemesi halinde iş yerinin her yerine bakıp görmesini sağlamak.

#### **1.4.7.2. Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi**

Vergi Usul Kanunu 459 Sıra No.lu Genel Tebliği ile gerçekleştirilen düzenleme uyarınca, belgeleme mecburiyeti olanların, kendi aralarında ve belgeleme mecburiyeti olmayanlar ile yapacakları, 7.000 TL'yi geçen her türlü tahsilat ve ödemelerini, aracı finansal kurumlar ile yapmaları durumunda, bu tahsilat ve ödemeleri ilgili kurumlarca hazırlanan vesikalarla kanıtlanması mecburidir.

Buna göre;

- Her çeşit mal teslimi veya hizmetin yerine getirilmesine ait tahsilatların ve ödemelerin,
- Avans, depozito ve pey akçesi gibi yöntemlerle gerçekleşecek tahsilat ile ödemelerin,
- Firmaların kendi ortakları ve/veya öteki gerçek ve tüzel kişilerle gerçekleştirdiği her çeşit tahsilat ve ödemelerin saptanan sınırı geçmesi halinde, bu tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar tarafından yapılması, bu işlemlerin ilgili kurumlarca hazırlanan belgelerle kanıtlanması mecburidir.

#### **1.4.7.3. Vergi Levhası**

Vergi Usul Kanunu 408 Sıra No.lu Genel Tebliği ile yapılan düzenleme gereği mükellefler mükellefiyet bilgilerinin yer aldığı vergi levhalarını işyerlerinde bulundurmaları zorundadırlar.

#### **1.4.7.4. Bilgi Verme Yükümlülüğü**

Vergi Usul Kanunu'nun 149'uncu maddesinde; kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil olmak üzere kamu idare ve müesseseleri ile her gerçek ve tüzel kişi, vergilendirmeye ilişkin olaylara ilişkin Maliye Bakanlığı ve vergi dairesi

tarafından kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve sürekli olarak vermeye mecbur bırakılmıştır.

#### **1.4.7.4.1. Mal ve Hizmet Alımlarına ve Satışlarına İlişkin Bildirim**

Vergi Usul Kanunu 350 Sıra No.lu Genel Tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirlenen haddi aşan mal ve hizmet alışlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile; satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir.

#### **1.4.7.4.2. İzaha Davet**

İzaha davet anlam olarak vergi dairesinin, bir mükellefin vergi kaybına sebep olduğu konusunda tespitleri olması halinde, vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk etmeden önce açıklama istemesidir.

İzaha davet, verginin ziyaa uğradığına kılavuzluk eden belirtiler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle alakalı aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebep olmadığı anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır yaptırımlardan korumaktadır.

Vergi Usul Kanunu 482 Sıra No.lu Genel Tebliğ ile yapılan düzenleme ile izaha davet kapsamına giren konular aşağıda belirtilmiştir;

- Geçmiş yıl zararlarını yasaya aykırı olarak indirim konusu yapanlar
- Ortaklardan Alacaklar hesabı bakiye vermekle beraber aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği anlaşılan mükellefler,
- Sahte veya Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda, her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin söz konusu yıldaki mal ve hizmet alışlarının toplamının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler
  - İştirak kazançlarının bildirimini
  - Yıllık beyannamelerle muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması
- Gayrimenkul alım ve satım bedelini noksan beyan edenler



- Gayrimenkuller ile ilgili değer artışı kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen ya da eksik ve hatalı beyan edenler.
- Örtülü sermaye kullanan mükelleflerin hesapladığı faizler
- Serbest meslek kazanç bilgisini eksik veya tarifenin altında bildirilmesi
- Kurumlar vergisi kapsamında, uygulanan istisnalar
- Ortaklık haklarını ya da hisselerini elinden çıkarttığı halde beyanda bulunmayanlar,
- Kâr dağıtımlarında tevkifat yapıp yapmadığının tespiti
- Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin karşılaştırılması neticesinde mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde fazla ve orantısız indirim yapanlar,
- Ba-Bs formlarının analizi sonucu ortaya çıkan farklılıklar (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm>, Erişim Tarihi: 03.03.2018);

Mükelleflerin kendisine resmi kanallar yolu ile ulaşan izaha davet için 15 günlük süre içerisinde yetkili komisyona izahatta bulunmaları gerekmektedir. Bu süre zarfında başvuru yapmayanlar, izahata davet düzenlemesinden yararlanamamaktadırlar. Süresi içinde yapılan izah, komisyon tarafından en geç 10 gün içinde değerlendirilerek bir sonuca bağlanacaktır. Süresinde izahat yapmayan mükellefler, Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde yer verilen indirimli ceza uygulamasından yararlanılamayacak ve mükellef vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME 2.1. 3568 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun temel amacı ise işletmelerin faaliyetlerini ve faaliyetlerinin sonuçlarını güvenilir bir şekilde işlemesini, mevzuat kapsamında denetime uygun standartlarda sunulmasını, gerçek ve tüzel kişilerin faaliyet sonuçlarının değerlemeye tabi tutularak gerçek değerinde sunulmasına yönelik olarak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik mesleklerine ve bu mesleklere yönelik meslek odalarının kuruluş, faaliyet ve denetim süreçlerine ilişkin esasları düzenlemektir (3568 Sayılı Kanun, Madde: 1).

#### 2.1.1.SMMM için Genel ve Özel Şartlar

3568 Sayılı Kanun kapsamında meslek mensubu olabilmenin şartları; genel şartlar ve özel şartlar olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir. Meslek mensubu olabilmek ile ilgili genel şartlar ilgili kanunun 4'üncü maddesi kapsamında açıklanmaktadır. Bu kapsamda meslek mensubu olabilmenin genel şartları aşağıdaki gibidir (3568 Sayılı Kanun, Madde: 4);

- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak
- Medeni hakların kullanılmasına ilişkin ehliyet sahibi olmak
- Kamu haklarından mahrum bırakılmamış olmak

- Ceza ve / veya disiplin soruşturması neticesinde memuriyetle ilişkinin kesilmemiş olması
- Meslek şeref ve haysiyeti ile ters düşecek durumlarda bulunmamak
- Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesinde belirtilen zamanaşımı süreleri geçmiş olsa dahi, kasıt içeren bir suçtan kaynaklı olarak bir ya da daha çok süre için hapis cezası almamak
- Affa uğrasa dâhi olsa, Türkiye'nin anayasal düzenine ve bu düzenin işleyişine karşı işlenmiş suçlar
- Kaçakçılık, zimmet, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni suiistimal etme, hileli iflas suçlarından mahkûm olmamış olmak

Şeklinde belirlenmiştir. Bu genel şartları sağlamanın haricinde, meslek mensuplarının bu kanun kapsamında belirlenmiş özel şartları da sağlaması gerekmektedir. Meslek mensuplarının sahip olması gereken özel şartlar beşinci madde kapsamında belirlenmiştir.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için gerekli özel şartlar aşağıdaki gibidir (3568 Sayılı Kanun Madde 5);

- “a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak*
- b) En az üç yıl staj yapmış olmak*
- c) Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak.*
- d) Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmak.”*

Görüldüğü gibi, genel şartların haricinde serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için sınava ve staja tabidirler. Meslek mensubu adayları öncelikle stajlarını başlatmak için staja başlama sınavına girmek zorundadırlar. Stajı başlama sınavını kazanan meslek mensubu adayları üç yıl süren stajlarını tamamladıktan sonra, staj bitiminin sonunda bir sınava daha girerek belge almaya hak kazanmaktadırlar.

Staj süreleri ile ilgili düzenlemeler de 3568 Sayılı Kanun kapsamında yer almaktadır. 6'ncı maddede yer alan bentlerde sayılan aşağıdaki hizmetler staj süresi yerine geçmektedir (3568 Sayılı Kanun, Madde: 6);

- Vergi inceleme yetkisine kanunlar kapsamında sahip olanların, söz konusu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçirdikleri süreler
- 4059 Sayılı ve 5411 Sayılı Kanunlar kapsamında denetim ve banka denetimi yetkilerine sahip olanların bu hizmetlerde geçirdikleri süreler
- 2499 Sayılı Kanun kapsamında Sermaye Piyasası Kurulu'nda denetime yetkili olan bireylerin bu hizmetlerde geçirdikleri süreler
- 3056 Sayılı Kanun kapsamında, Başbakanlık Teftiş Kurulu'nda görev yapan denetim yetkisine sahip bireylerin bu hizmetlerde geçirdikleri süreler
- 178 Sayılı Kanun ile 6762 Sayılı Kanun kapsamında ticaret şirketleri bünyesinde denetim yetkisine sahip olan bireylerin denetim hizmetinde geçen süreleri
- Vergi yargılamasında görevli hâkimlerin bu görevlerde geçirdikleri süreler
- Mali denetim yapan banka müfettişlerinin (Türkiye genelinde denetim yetkisi olan) sınavı kazandıktan sonra banka ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçen süreleri
- Muhasebenin sevk ve idaresinden birinci derece imza yetkisi ile haiz bireylerin yetkiye sahip oldukları itibarıyla geçen süreleri
- Öğretim üyesi, öğretim görevlisi ya da araştırma görevlisi olan çalışan bireylerin bu görevlerde geçirdikleri hizmet süreleri

Meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirlik stajının sonunda, yazılı olarak yapılan sınava girmek ve bu sınavda başarılı olmaları gerekmektedir. Sınavda başarılı olamayan adayların meslek mensubu olmaya yönelik ruhsatlarını almaları mümkün değildir.

### **2.1.2. SMMM Mesleğinin Konusu**

3568 Sayılı Kanun kapsamında mesleğin konusu Madde 2 kapsamında ele alınmıştır. Bu madde kapsamında; muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu (3568 Sayılı Kanun, Madde: 2);

- Gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yürürlükteki mevzuat kapsamında defterlerini tutmak,

finansal tablolarını ve beyannamelerini düzenlemek ve bu kapsama giren benzer işleri yapmak,

- Gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe sistemlerinin kurulmasına, geliştirilmesine katkı sağlamak, muhasebe, finans ve mali mevzuat hükümleri ve uygulamaları ile ilgili danışmanlık yapmak,
- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin ilk iki maddede sayılan işlerinin kapsamına giren belgeleri incelemek, denetlemek ve finansal tablolar ile beyannameler kapsamındaki konulara gerekli olduğu durumlarda yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek

### 2.1.3. YMM Mesleğinin Tanımı ve Mesleğin Özellikleri

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine ilişkin usul ve esaslar ile genel hükümler yine 3568 Sayılı Kanun kapsamında düzenlenmiştir. Bu kapsamda, YMM Olabilmenin genel şartları SMMM olabilmenin genel şartları ile aynı iken, YMM olabilmenin özel şartları Kanun kapsamında 9'uncu madde kapsamında düzenlenmiştir. Bu çerçevede, yeminli mali müşavir olabilmek için (3568 Sayılı Kanun, Madde: 9);

- En az on yıl süreyle serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini yapmış olmak
- Yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak
- Yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış olmak

Yeminli mali müşavirlik sınavı, yazılı olarak yapılan bir sınavdır. Sınavı kazanan bireyler, Madde 11 kapsamında mesleğe fiilen başlamadan evvel, Asliye Ticaret Mahkemesi'nde aşağıda yazılı metin kapsamında yemin ederler (3568 Sayılı Kanun, Madde:11);

*“Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”*

Yeminli mali müşavirler, muhasebe bürosu açmak ve / veya ortak olmak, defter tutmak eylemleri haricinde, SMMM'ler tarafından yürütülen her türlü işi yapabilirler. YMM'ler ayrıca, tasdik işlemi de gerçekleştirmektedir. Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin ya da bu kişilerin teşebbüs ve işletmelerinin malî

tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uyumluluğunu ve hesapların kontrol standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. YMM'lere tasdik yetkisinin verilmesinin gerçek nedenleri arasında ülkemizde verginin doğru ve tam olarak tahsiline destek sağlamak amacı yatmaktadır. YMM'lerin yaptığı tasdik hizmeti aslında bir tür vergi incelemesi olup, sağladığı denetim hizmetinden esas faydalanan Gelir İdaresi olmaktadır. Tüm bu bilgiler ışığında yeminli mali müşavirlerin gerçekleştirdiği tasdik hizmetine ülkemizde 1988 yılı şartlarına kıyasla daha fazla gereksinim duyulduğu ve bunda kamunun ciddi bir yararının olduğunu belirtmek mümkündür (<http://ankaradenetim.com.tr/yayinlar/arastirmalar/yeminli-mali-musavirlik-meslegi-gerekliligi-bagimsiz-calisabilme-ozelligi/>). YMM'lerin tasdik yetkisi 3568 Sayılı Kanun'un 12'inci maddesi kapsamındadır. Madde kapsamında YMM'lerin tasdik ve tasdikten doğan tasdik yetkileri ve sorumlulukları (3568 Sayılı Kanun Madde: 12);

- Gerçek ve tüzel kişilere ait şirketlerin ve bu şirketlerin iştiraklerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına ve mevzuata uygunluğu inceler ve tasdik ederler
- Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek olan belgelerin, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar yönetmelikler kapsamında belirlenmektedir
- Kamu kurum ve kuruluşlarına mevzuat hükümleri kapsamında verilmiş finansal tablolar, kamu tarafından incelenmiş ve tasdik edilmiş bir belge sayılır
- Yeminli mali müşavirler gerçekleştirdikleri tasdik işlemlerinin doğruluğundan sorumludur ve tasdike esas belgede hata olması halinde, tasdike konu belgenin kapsamıyla sınırlı olmak üzere vergi ziyâ ve vergi cezalarından mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumludur

Yeminli mali müşavirlik mesleğin en üst kademesini oluşturmaktadır ve bu nedenle yeminli danışman ya da yeminlik denetçi sözcüğü de yeminli mali müşavirler için kullanılmaktadır (Güvemli, 1991).

Yeminli mali müşavirler özellikle gelişmekte olan ülkeler bazında ele alındığında son derece önemli bir meslek grubudur. Yeminli mali müşavirler temel olarak ülkenin kaynaklarının, şirketler tarafından verimli ve mevzuata uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetlemekte ve eş zamanlı olarak da kazanç elde edilen işlerden doğan vergilerin kaçırılmadan mevzuat hükümleri kapsamında ilgili

vergi dairelerine ödenmesine yönelik denetim makamı olarak çalışmaktadır (Uçar, 1996). Bu noktada altını çizmek gereken en önemli nokta, yeminli mali müşavirlerin, tam tasdik süreçlerini gerçekleştirdikleri şirket / şirketlerden bağımsız bir tutum sergilemesi ve mesleki sorumluluklarını unutmadan titizlikle ve planlı çalışmalarını gerektirir. Diğer bir ifade ile yeminli mali müşavirlerin güvenilir, dürüst, meslek ahlâkına sahip, namuslu, bağımsız, rasyonel, idealleri olan, planlama kabiliyeti yüksek, yapıcı, mevzuata hâkim, araştırmacı bireyler olmaları gerekmektedir.

YMM mesleğinin konusuna değinmek gerekirse, YMM mesleğinin konusunu;

- Denetim
- Müşavirlik
- Tasdik

Başlıkları altında incelemek gerekmektedir. Türkiye özelinde incelendiğinde, denetim kavramı ve süreçlerinin 1980'li yılların sonuna doğru yasal zemine oturduğu görülmektedir. Özellikle küreselleşmenin hızlandığı ve dünyanın küresel tek bir piyasa halini aldığı dönemlerde başlayan denetimin gerekliliği ihtiyacı ile paralel olarak hazırlanan mevzuat kapsamında yeminli mali müşavirler de denetim süreçlerine dâhil edilmiştir. Küresel piyasalardaki değişimler ve ülke içindeki yerel piyasalar kapsamındaki ihtiyaçlar doğrultusunda her geçen gün daha etkin bir mevzuat kapsamında ele alınan denetim kavramına yönelik YMM'lerin günümüzde denetim kapsamındaki işlemleri; muhasebe denetimi ve vergi denetimi işlemleridir.

Muhasebe denetimi olarak adlandırılan denetim süreci, vergi mükellefinin belirli bir döneme ait olan işlemlerini ve işlemlerine ilişkin sonuçları, önceden belirlenmiş hükümlere (mevzuat hükümlerine) uygunluğu ve doğruluğunu belirlemek amacı ile yapılan bir denetimdir ve bu denetim mükelleflerin talebi doğrultusunda, belgelere dayalı olarak yürütülmektedir ve muhasebe denetimi sürecinde, kayıtların tamlığı, doğruluğu, sınıflamasına ilişkin hataların belirlenmesine dikkat edilmektedir (Tekin, 2005). Söz konusu muhasebe denetiminin gerçekleştirilebilmesi noktasında YMM'ler bir istisna sözleşmesi kapsamında muhasebe denetimini üstlenebilmektedir.

YMM'ler tarafından yapılan bir diğer denetim türü vergi denetimidir. Vergi denetiminin temelleri vergi incelemesine olan ihtiyaçtan kaynaklıdır. Vergi incelemesine yönelik ihtiyaç; vergi kanunlarındaki değişikliklerin sıklığı, mevzuattaki açıkların mükellefler tarafından farklı yorumlanması, vergi mevzuatının

oldukça karmaşık olması nedeni ile vergilendirme süreçlerinin tam ve doğru yapılamıyor olması gibi nedenlere dayanmaktadır (Kaçar, 1999). YMM'ler tarafından yürütülen vergi denetimi, vergi mevzuatındaki hükümler çerçevesinde yapılır. Vergi denetiminin temel amacı vergi kaçakçılığını önlemektir ve vergi denetiminde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri değil vergi kanunları ölçüt olarak alınır.

YMM'lerin tasdik görevlerinin layıkıyla yerine getirilmesi için muhasebe denetimi ve vergi denetimi süreçlerinin etkin ve verimli sonuçlar verecek şekilde organize edilmesi önemlidir. Bu noktada altını çizmek gereken nokta, vergi denetiminin muhasebe denetimi ile kıyaslandığında görece daha fazla sorumluluk içerdiği noktasıdır.

YMM'lik mesleğinin konusunu oluşturan bir diğer konu danışmanlık ya da diğer bir ismi ile müşavirliktir. Müşavirlik süreçlerinde YMM'ler mükelleflerini en az vergi yükü ile en fazla kazanç elde etmeye ya da, vergi mevzuatına uygun ve sürdürülebilir mali sistemler kurulması konusunda yönlendirirler (Saban, 2009). YMM'lerin danışmanlık yapmalarına ilişkin olarak gerekli düzenleme 3568 Sayılı Kanun'un 2'nci maddesi kapsamında yer almaktadır. Ancak danışmanlık son derece geniş yelpazeli bir kavram olduğu için YMM'lerin danışmanlık kapsamındaki sınırları ilgili tüzük ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir.

YMM'lik mesleğinin bir diğer ve belki de en önemli konusu tasdik konusudur. 3568 Sayılı Kanun kapsamında vergi mükelleflerine ya da vergi sorumlularına tasdik yaptırma şartı getirilmiştir. Bu şart kapsamında tasdik işlemini yapacak yasal meslek grubu da YMM'ler olarak belirlenmiştir. Tasdik görevi, YMM'lere vergi kaçakçılığının önlenmesi ve vergi ziyanının önüne geçilmesi noktalarında önemli sorumluluklar yüklemektedir (Alpay, 1996). YMM'leri SMMM'lerden ayıran en önemli özellikleri de tasdik işlemlerini yapabilme yetkisine sahip olmalarıdır.

YMM'lerin tasdik konuları ve tasdik süreçlerine ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı'nca çıkartılan yönetmelikler ile belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan tasdik yönetmeliğindeki dördüncü madde kapsamında; tasdik, gerçek kişilerin ya da tüzel kişilerin ve bu tüzel kişiliklere ait girişim ya da işletmelerin YMM'ler tarafından denetleme ilke ve standartları çerçevesinde incelenmesi ve bu inceleme sonuçları kapsamında tasdik kapsamındaki konulara yönelik belgelerin gerçeği yansıtmasına / yansıtmasına yönelik imza ve YMM



mührü kullanılarak yapılan rapora bağlanma işlemidir. Bu noktada, YMM'lerin yapacağı incelemelerin; muhasebe ilk ve standartlarına, denetim ilke ve standartlarına ve vergi mevzuatı kapsamındaki hükümlere uygun olması esastır.

Maliye Bakanlığı tarafından YMM'lerin tasdik raporlarının ya da tasdike ilişkin belgelerin tasdik işlemlerinde belgelerin içermesi gereken asgari bilgi ve şekil şartları da düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından farklı tebliğler kapsamında düzenlenen tasdike ilişkin usul ve esasları aşağıdaki maddeler halinde özetlemek mümkündür;

- YMM'ler ihracat işlemleri ve 3065 sayılı kanun kapsamında ihraç kaydıyla teslimlere yönelik doğan katma değer vergilerinin iadesine ilişkin tasdik yapabilirler
- VUK'un mükerrer 298'inci maddesi kapsamında açıklanan değerlendirme işlemlerine ilişkin tasdik yapabilirler
- Vakıf niteliğindeki kurum ve kuruluşların vergi muafiyeti almasına yönelik gerekli şartların varlığına / yokluğuna ilişkin tasdik işlemi yapabilirler
- Yatırım indiriminden faydalanma kapsamında tasdik yapabilirler
- Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin a ve b bentlerinde yer alan hizmetler kapsamında yüklenilen ve indirimle giderilmesi mümkün olmayan katma değer vergilerinin iadesi işlemlerine yönelik tasdik yapabilirler
- Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesi 1-b bendi kapsamında yer alan Türkiye'de ikametgâhı olmayan yolculara yapılan satışlara ilişkin katma değer vergisi iade işlemlerine yönelik tasdik yapabilirler
- Mükelleflerin yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinin ve bu beyannamelere ek finansal tabloların bildirimine yönelik tasdik yapabilirler
- Katma Değer Vergisi Kanununun 15'inci maddesi 1-b bendi kapsamında yer alan uluslararası kuruluşlara ve bu kuruluşların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerin sonucunda doğan katma değer vergisinin iade edilmesine yönelik tasdik yapabilirler
- Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 94'üncü madde kapsamındaki muhtasar beyannamelere ve yine aynı Kanunun 80'inci ve 82'nci maddeleri kapsamındaki münferit beyannamelere ve geçici vergi bildirimlerine tasdik yapabilirler

- Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi kapsamındaki muhtasar beyannamelere ve yine aynı kanunun 22'nci maddesi uyarınca verilen özel beyannamelere ve geçici vergi bildirimleri ile kurumlar vergisi beyannamelerine ve eklerine tasdik işlemi yapabilirler
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında yer alan 10'uncu maddenin a bendinde yer alan servet incelemelerine esas bilanço ve bu bilanço ile ilgili beyannamelere tasdik işlemi yapabilirler
- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi sureti ile takdir işlemlerini ve eş zamanlı olarak tasdik işlemlerini yapabilirler
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında yer alan 48'inci madde ve 105'inci maddeye konu erteleme, taksitlendirme, terkin beyanlarına yönelik inceleme ve tasdik yapabilirler
- 488 Sayılı Damga Vergisi kanunu kapsamında yer alan 18'inci ve 22'nci maddeler çerçevesinde yapılan makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannamelerine yönelik tasdik işlemi yapabilirler

YMM'lik mesleğine ilişkin genel çerçevede kapsamında YMM'lik mesleğinin konularını gerçekleştirebilmeleri noktasında mükellefler ile sözleşme yapması gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi olarak da anılan bu sözleşme YMM'lere bazı yetkiler vermektedir. Bu yetkiler;

- Tasdik kapsamına giren tüm belgeleri, defterleri ve kayıtları gizli olsalar dahi inceleme yetkisi
- Tasdik kapsamına giren tüm işlemler ile ilgili iç denetim departmanlarından, yöneticilerden ve iç denetçilerden bilgi isteme yetkisi
- Vergi idaresi hariç olarak, tasdik kapsamına giren işlemlere yönelik kamu idarelerinden bilgi isteme yetkisi (bu yetki tasdik kapsamı ile sınırlıdır)

YMM'lerin vergi idaresine bağlı vergi dairelerinden bilgi istemelerine yönelik olarak ise usul ve esaslar 27 Sıra Numaralı Tebliğ kapsamında açıklanmaktadır. Bu tebliğ kapsamında, yine tam tasdik işlemleri ile sınırlı olmak üzere, YMM'ler vergi dairelerinden bilgi isteyebilirler ve bu bilgiyi yazılı olarak yapmakla mükelleftirler. YMM'ler tarafından vergi dairelerine yazılı olarak yapılan bilgi talebinin vergi daireleri tarafından 15 gün içerisinde yazılı olacak cevaplanması beklenmektedir ve fakat vergi dairelerinin cevap vermemesine yönelik cezai bir yaptırım bulunmamaktadır. Dolayısıyla YMM'lerin vergi dairelerinden tam tasdik

işlemlerine yönelik bilgi alması tamamen vergi dairesinin idaresinin inisiyatifindedir (Yetkiner, 2002).

#### **2.1.4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)**

Mali müşavirlik mesleği, 13 Haziran 1989 senesinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile birlikte kanuni statüsüne kavuşturulmuştur. Meslek üyeleri, senelerdir süren uğraşmanın getirdiği deneyimle kısa bir zaman içerisinde örgütlenmelerini tamamlayarak TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır (<http://www.turmobil.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda>).

Odanın Amacı;

- a) Meslek ile ilgili faaliyetler yürütmek, mesleğin gelişmesine yardım etmek,
- b) Meslek şerefini ve üyelerin haklarını korumak,
- c) Mesleğin uygulanmasıyla alakalı kuralları ilerletmek, eğitim ve kamu kuruluşları ile iş birliğinde bulunarak mesleki eğitimin gelişmesine katkı sağlamak,
- d) Meslek üyeler arasındaki bağı güçlendirerek dayanışmayı artırmak ve haksız rekabeti önlemektir.

Odanın Kuruluşu;

Kendi bölgesi sınırları içinde, kendi meslek branşında asgari 250 meslek üyesi bulunan şehir merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek üyesi bulunan ilçelerde (büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirler odaları, kuruldukları ilin veya ilçenin ismiyle zikredilir. Fakat, ilçelerde oda oluşturulması için o ilçedeki asgari 100 meslek üyesinin yazılı müracaatı gerekmektedir. Odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye Bakanlığı'na haber vererek tüzel kişilik kazanmaktadırlar.

Oda Organları;

- a) Genel Kurul.
- b) Yönetim Kurulu.
- c) Disiplin Kurulu.
- d) Denetleme Kurulu.

#### **2.1.5. Temel Eğitim Ve Staj Merkezi (TESMER)**

TÜRMOB aracılığıyla 1993 senesinde faaliyetlerine başlayan TESMER (Temel Eğitim Staj Merkezi), meslek üyelerinin ve meslek üyesi adaylarının eğitimine yardımcı olmak amacıyla kurulmuş bir eğitim merkezidir.

TESMER tarafından oluşturulan projelerin tam uygulanabilmesi ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi amacıyla, pek çok ilde TESMER Şubeleri faaliyete geçmiştir. Şubesi olmayan illerdeki hizmetler ise odalar tarafından verilmektedir.

TESMER, ülkemizdeki genel eğitim sisteminde yaşanan yetersizlikler ile kalite sorunları karşısında oluşturduğu ve Türkiye’de öncülüğünü yaptığı eğitim sistemiyle, meslek adaylarının temel bilgilerindeki eksiklikleri gidermekte ve meslek mensuplarının edindikleri bilgileri aralıksız olarak güncellemelerine ve mesleki gelişimlerine katkı sağlamaktadır.

TESMER, Meslek aday ve mensuplarına, günün şartlarına uygun taze bilgi ve yetenekleri kazandırmak, disiplin ve etik sahibi olmalarını sağlamak amacıyla, eğitmen ve gerekli materyal desteği sağlayarak, ‘Stajyer Toplantıları, Sınava Hazırlık Eğitimleri ve Diğer Mesleki Eğitim Faaliyetleri’ adı altında eğitim programları sunmaktadır (<http://www.tesmer.org.tr/>).

## **2.2. SMMM’LERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI**

SMMM’lerin vergisel sorumluluklarını üç temel başlık altında değerlendirmek gerekmektedir. Bu kapsamda öncelikle VUK mükerrer 227’nci madde kapsamında SMMM’lerin vergisel sorumluluğu, ikinci olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenlemeleri kapsamında SMMM’lerin vergisel sorumluluğu ve son olarak da TÜRMOB düzenlemeleri kapsamında SMMM’lerin vergisel sorumluluğu ele alınacaktır.

### **2.2.1. VUK Kapsamında SMMM’lerin Sorumlulukları**

VUK mükerrer 227’nci madde SMMM’lerin vergisel sorumlulukları noktasında son derece önemli bir maddedir. Şöyle ki; 3568 Sayılı meslek mensuplarına ilişkin birçok düzenlemeyi içeren Kanun kapsamında yetkiler düzenlenmiş ve fakat SMMM’lerin vergisel sorumluluklarına ilişkin herhangi bir konu hükme bağlanmamıştır. Bu eksiklik kapsamında VUK’a eklenen mükerrer 227’nci madde kapsamında sorumluluk müessesesi ile ilgili eksiklik giderilmeye çalışılmıştır. VUK mükerrer 227’nci madde kapsamında (VUK, Madde: 227);

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

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

3. (Ek: 23/7/2010-6009/10 md.) Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.”

### 2.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığının Düzenlemeleri

SMMM’lerin vergiye ilişkin sorumlulukları tebliğler kapsamında düzenlenmektedir. SMMM’lerin sorumluluklarının “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ”<sup>2</sup> kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlendiği görülmektedir. Söz konusu tebliğ kapsamında, örgütsel faaliyetlerin ve sonuçlarının güvenli bir şekilde işlemlerini sağlamak ve faaliyet sonuçlarının mevzuat kapsamında denetlenmesine ve değerlendirilmesine olanak sağlayacak şekilde tarafsız sunulmasına katkı sağlamak olan 3568 Sayılı kanun kapsamında düzenlenmeyen, meslek mensuplarının mali sorumluluklarına çerçeve çizilmesi amaçlanmıştır (4 Sıra Numaralı Genel Tebliğ, Madde 1). Bu kapsamda, mükellefler tarafından vergi

<sup>2</sup> Bu genel tebliğ, 23034 numaralı ve 29.06.1197 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

dairesine belirli aralıklar ile belirli tarihlerde sunulması gereken beyannamelerin meslek mensupları tarafından imzalanmasına yönelik yükümlülüğe ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Genel tebliğ kapsamında mükellefler;

- Beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunda olanlar
- Beyannamelerini meslek mensubuna imzalatmak zorunda olmayanlar

olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma kapsamında, hangi mükellefin hangi sınıfa girdiğine ilişkin sınırlar her yıl açıklanmaktadır. 2018 yılında beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma kapsamında olan ve olmayan mükelleflere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

**Tablo 4.** 2018 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Kapsamındaki Mükellefler

2017 yılı defter bilgilerine ilişkin hadler	Aktif Toplamı (TL)	Net Satışlar Toplamı (TL)
	8.012.000	16.019.000

**Kaynak:** Bülten 2018-23

2017 yılı defter bilgileri kapsamında aktif toplamı 8.012.000 TL'yi ve net satışları toplamı 16.019.000 TL'yi aşan mükelleflerin beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, söz konusu mükellefler bir Yeminli Mali Müşavir ile tam tasdik sözleşmesi imzalayarak beyannamelerini vergi dairelerinden alacakları şifre kapsamında kendileri de verebilmektedir.

2018 yılında beyannamelerini meslek mensuplarına beyannamelerini imzalatmak zorunda olmayan mükelleflere ilişkin hadleri ise aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

**Tablo 5.** 2018 Yılında Beyannamelerini İmzalatma Zorunluluğu Olmayan Mükellefler

1	II. Sınıf Tacirlerden	TL
A	Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl satış tutarları	268.000
B	Yukarıda yazılan işlerin dışında işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayri safi iş hasılatı tutarı	134.000
2	Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden bir önceki yıl hasılat tutarı	268.000
3	Serbest meslek faaliyeti ile uğraşanların bir önceki yıl hasılatı	187.000

**Kaynak:** Bülten 2018-23

Beyannamelerini bu genel tebliğ kapsamında meslek mensuplarına imzalatmak zorunda olan mükellefler, yıllık gelir vergisi beyannamelerini ya da yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak zorundadır ve eş zamanlı olarak bu yükümlülük aylık ya da üç aylık verilen muhtasar beyannameleri ve katma değer vergisi beyannameleri için de geçerlidir (4 Seri Numaralı Genel Tebliğ).

Genel tebliğ kapsamında, beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmak ile yükümlü olan mükelleflerin bu yükümlülüklerini yerine getirmemesi, beyannamelerini imzalatmak zorunda olmayan mükelleflerin de beyannamelerini belirtilen esaslar haricinde meslek mensuplarına imzalatması cezaya tabidir (Sarılı, 2004, s. 191). Bu noktada altını çizmek gereken nokta; beyannamelerini imzalatmada zorunlu olmayan mükelleflerin beyannamelerini meslek mensuplarına imzalattıkları durumda meslek mensupları VUK mükerrer 227'nci maddesi kapsamında sorumlu olmamaktadırlar.

Meslek mensuplarının söz konusu genel tebliğ kapsamında, beyannameleri imzaladıkları takdirde, imzaladıkları beyannamelere ilişkin bir rapor yazmak zorunda değildir. Bu noktada altını çizmek gereken nokta bağımlı çalışan meslek mensupları ile ilgilidir. Bağımlı çalışan meslek mensupları sadece bir gerçek ya da bir tüzel kişiye ait beyannameleri imzalayabilmektedirler ve bu kapsamda da ancak bordosuna tabi oldukları şirket için imzalama işlemi yapabilmektedirler (Bal, 2003).

### **2.2.3. TÜRMOB Düzenlemeleri**

Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği (TÜRMOB) tarafından VUK mükerrer 227'inci maddesinde yer alan sorumluluklara ilişkin; 18 Ocak 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren mecburi meslek kararı ile düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler, VUK mükerrer 227'nci maddesinde meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk müessesesi ile ilgili ayrıntılı açıklamaları içermektedir. Bu düzenleme kapsamında, meslek mensupları, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin kayıtlar ile uygunsuzluğu nedeni ile ortaya çıkan vergi ziyayı neticesinde hesaplanacak ceza ve gecikme faizlerinden mükellefler ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulmaktadır. Meslek üyesinin ortak ve müteselsilen sorumlu tutulması aşağıdaki iki şarta bağlanmıştır:

1) Vergi beyannamelerinde bulunan bilgiler defterler ile örtüşmelidir. Bu hükümle birlikte vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek üyesinin üstlendiği görev ve mesuliyet sadece defterlerde yer alan bilgileri kapsamaktadır.

2) İlgili defterlerdeki bilgiler, sunulan belgelere uygun olmalıdır. Ayrıca bilgilerin uygun olmasının yanında, defter kayıtlarının kurallara ve vergi mevzuatına uygunluğunun incelenmesi, meslek üyesinin görevleri arasında bulunmaktadır. Mesuliyeti gerektiren bu durumlar sebebiyle vergi beyannamelerinin imzalanmasından önce meslek üyelerinin sınırlı uygunluk denetiminde bulunmaları gerekmektedir.

Uygunluk denetimi, firma içinden veya haricinden yetkili bir üst makam aracılığıyla belirlenmiş kurallara ve devletin araya girdiği durumlarda kanuni düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktadır. Sınırlı uygunluk denetimi ise firmanın defter kayıtları ile beraber gerçekleştirdiği işlemlerden meydana gelmektedir (<http://www.vergi.tc/> , 26 Aralık 2018’de erişildi).

### 2.3. YMM'LERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

YMM'lerin vergisel sorumluluklarına ilişkin olarak değerlendirmeler; 3568 Sayılı Kanun kapsamında, 213 Sayılı Kanun kapsamında, yönetmelik ve tebliğler kapsamında ve borçlar hukuku kapsamında ele alınacaktır (Çürük ve Tüm, 2011).

#### 2.3.1. 3568 Sayılı Kanundan Doğan Sorumluluklar

YMM'lerin 3568 Sayılı kanundan doğan sorumluluklarını aşağıdaki şekil yardımı ile özetlemek mümkündür.



**Şekil 4.** YMM'lerin 3568 Sayılı Kanun Kapsamındaki Sorumlulukları

**Kaynak:** 3568 sayılı Kanun maddeleri kapsamında oluşturulmuştur.



3568 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesi kapsamında YMM'ler tasdik işlemlerinin kapsamına giren konularla ilgili mükellefler ile birlikte müteselsil sorumludurlar. YMM'ler tasdik sözleşmeleri kapsamında mükelleflere yararlı olmak ve sözleşme süresi kapsamında muhasebe ve vergi denetimini gerçekleştirmek ile mükelleflerdir. YMM'ler bu yükümlülüklerini yerine getirmediği zaman mükelleflerin vergi cezasına girmeleri mümkün olabilmektedir (Canyaş,2006). Bu noktada, YMM'lere söz konusu vergi cezalarının rücu edilebilmesi için YMM sözleşmesi ile şirket açısından ortaya çıkan maddi zarar arasında illiyet bağı olması ve YMM'lerin söz konusu sözleşme döneminde gerekli şartları yerine getirmemiş olması gerekmektedir. Diğer bir önemli nokta ise, YMM'lerin tasdik kapsamında işlemlerden ve bu işlemlerin doğru olmamasından kaynaklı sorumlu tutulabilmesi için, YMM'ler ile zarara konu fiil arasında illiyet bağının kurulması gerekmektedir. Bu bağ kurulmadığı takdirde, YMM'ler açısından bir sorumluluk hukukundan bahsetmek mümkün değildir (Özel, YMM'lerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu, 2005).

### **2.3.2. VUK Kapsamında YMM'lerin Sorumlulukları**

YMM'lerin 213 Sayılı VUK kapsamındaki sorumlulukları ele alındığında öncelikle VUK'un11'inci maddesi kapsamında ele alınan müteselsil sorumluluk kavramına değinmek gerekmektedir. VUK11'inci maddesi kapsamında tanımlanan müteselsil sorumluluk kavramı ikiye ayrılmalıdır. YMM'ler öncelikle yapmış oldukları tasdik işlemleri kapsamında, tasdike konu olgu ile sınırlı olarak mükellefleri ile müteselsil olarak sorumludurlar. Bu sorumluluğun dışında YMM'ler imza altına aldıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin bu bilgilere dayanak teşkil eden defter ve kayıtlara uygunsuzluğu durumunda mükellefleri ile birlikte müteselsil olarak sorumludur (Aksoyoğlu, 2008).

YMM'lere yüklenen müteselsil sorumluluk olgusu ile devlet tarafından amaçlanan, mükelleflerin devlete olan vergi borçlarını güvence altına almaktır. Özellikle tasdik işlemlerinden kaynaklı olarak YMM'lere yüklenen sorumluluk müessesinde amaç; şirketten bağımsız bir birey olan YMM'lerin hukuki dayanak kapsamında şirketin sorumluluğuna ortak edilmesidir ve özel sorumluluk vasıtası ile rücu hakkı da saklı kalmak üzere vergi tahsilatına aracılık ve denetmenlik etmesidir (Özel, 2005).

YMM'lerin müteselsil sorumluluğu kapsamında değinilmesi gereken bir nokta; müteselsil sorumluluk hükümleri ile ilgilidir. VUK kapsamında müteselsil

sorumluluk hükümlerinin uygulanabilmesi için ortada bir alacak ve borç ilişkisine dayalı vergi borcunun doğmuş olması gerekmektedir. Bu noktada, vergi borcunu ödeme ile ilgili yükümlülük müteselsil sorumluluğu doğurmaktadır. Vergi borcunun alacaklısı, vergi borcundan kaynaklı olan zararının ortadan kaldırılması için dilediği tarafa (vergi sorumlusuna ya da onunla beraber müteselsil sorumluluk taşıyan tarafa) başvuruda bulunabilir (Akatak, 2015)

YMM'lerin sahte ve / veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi durumunda sorumlu tutulması noktasında YMM'lerin söz konusu eylemlere katılımının kanıtlanması, YMM'lerin söz konusu suçlarda müteselsil sorumlu olarak tutulmasına imkân sağlanmaktadır. Diğer bir ifade ile VUK 359'uncu madde kapsamında YMM'lerin sahte ve / veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi eylemlerine iştiraki kanıtlanıyor ise, YMM'ler de mükellefler ile birlikte müteselsil sorumludur (Saruç ve Sarılı, 2004)

### **2.3.3. Yönetmelik ve Tebliğlerden Doğan Sorumluluklar**

YMM'lerin yönetmeliklerden ve tebliğlerden doğan sorumlulukları çerçevesinde öncelikle 2 Ocak 1990 tarihli ve 20390 numaralı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmeliğin ele alınması gerekmektedir. Söz konusu yönetmelik 3568 sayılı meslek kanununun 12'nci maddesine dayanarak hazırlanılmış bir yönetmeliktir ve bu yönetmelikte, YMM'ler tarafından tasdike esas belgeler, konular, usuller ve esaslar belirlenmiştir (Bingül, 2010).

YMM'ler söz konusu yönetmelik kapsamında, karışit inceleme yapmaya, haberli denetim yapmaya, habersiz olarak kasa ve stok sayımı yapmaya, yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda temel amaç, YMM'lerin denetim sorumluluğu ile paralel olarak şirket kayıtlarındaki olası hata ve hilelerin ortaya çıkartılması ve / veya önlenmesidir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken esas nokta, konu yönetmeliğin 16'ncı maddesi kapsamında, şirket içerisindeki hata ve hilelerin önlenmesi noktasında asıl sorumluluğun şirket yönetim düzeyi ve YMM'ler olduğu noktasıdır. YMM'ler tasdik kapsamındaki konular ile ilgili olarak yönetmeliğin 20'nci maddesi uyarınca tasdik kapsamı sınırlı olmak üzere şirket ile birlikte müteselsil olarak sorumludurlar. YMM'ler inceledikleri, denetledikleri ve bu denetim ile incelemeler sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konular kapsamında belgelerin doğruyu ve gerçeği yansıtmaması durumunda da kesilecek vergi ve cezalardan mükellef ile birlikte müteselsil olarak sorumludur (Apak, 2004).

Yönetmelikte yer alan 41'inci madde kapsamında, YMM'lerin vergi idaresine karşı olan sorumlulukları da hüküm altına alınmıştır. YMM'ler ilgili kanunlar, yönetmelikler ve tebliğler kapsamında gerçekleştirdikleri tasdik işlemlerin sorumludurlar ve tasdik doğru olmaması durumunda ziyanına uğratılan vergilerden ve bu veriler ile ilgili kesilecek cezalardan müşterek ve müteselsil olarak sorumludur.

YMM'lerin sorumlulukları ile ilgili olarak ayrıca 29 Temmuz 1995 tarihli ve 21692 Numaralı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 9 Sıra Numaralı Tebliğe değinmek gerekmektedir. 9 Sıra Numaralı Tebliğ kapsamında, YMM'ler tasdik işlemlerine esas belgelerin ve iadeye konu vergilerin gerçekliğini, doğruluğunu belirlemek, araştırmak ve bu süreçte de her türlü belgeden yararlanma hakkına sahiptir ve bu nedenle de tasdik kapsamına giren konularda mükellefler ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumludurlar.

YMM'lerin sorumlulukları ile ilgili bir diğer tebliğ, 30 Mayıs 1995 tarihli ve 22359 Numaralı Resmi Gazetede yayınlanan 18 Sıra Numaralı Tebliğdir. Bu tebliğ kapsamında YMM'ler tasdik kapsamındaki belgelerin sahte ve / veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması durumunda, vergi ve benzeri finansal yükümlülüklerin doğru olarak hesaplanmasından ve bu hesaplamalara ilişkin tespit ve hesapların doğru olarak yapılmasından sorumludurlar. Tebliğ kapsamında, Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilen denetim elemanlarının vergi incelemesinde matrah farkı ortaya çıkartmaları durumunda, vergi inceleme raporunda YMM'lerin sorumluluklarının da değinilmesi gerektiği yer almaktadır. Ayrıca, 18 Sıra Numaralı tebliğ, YMM'ler nezdinde vergilerin ve vergi cezalarının kesinleşmesini takiben tahsilat sürecine yönelik takibat başlatılmasının önünü açmaktadır.

Sonuç olarak 18 Sıra Numaralı Tebliğ, YMM'lerin tasdik kapsamındaki sorumluluklarını belirlemektedirler ve bu kapsamda YMM'lerin tasdike konu bilgileri almaya yönelik araştırma ve denetim yapmalarına, karşıt inceleme yapmalarına olanak sağlamaktadır. Karşıt inceleme hususunda değinilmesi gereken bir diğer tebliğ 19 Sıra Numaralı Tebliğ'dir. 19 Sıra Numaralı Tebliğ, YMM'ler tarafından gerçekleştirilecek karşıt inceleme süreçlerinde, yetkinin genişletilmesi ve zorunlu hale getirilmesi temelinde yayımlanmış olan bir tebliğdir. YMM'ler gerekli gördükleri takdirde, karşıt inceleme kapsamını arttırabilirler ve şirketlerin ilişkili taraflarına da karşıt inceleme yapabilmektedirler ve bu durum Tebliğ kapsamında YMM'ler açısından bir zorunluluk olarak düzenlenmiştir (Yılmaz, 2004).

#### **2.3.4. Borçlar Hukuku Kaynaklı Sorumluluklar**

YMM'lerin borçlar hukuku temelli sorumlulukları ya da diğer bir ifade ile mükellefe karşı olan sorumlulukları; temel olarak YMM'lerin sorumluluğunun nasıl uygulanacağı hususunda 3568 Sayılı Kanun'da ve ilgili yönetmelik ve tebliğlerde net bir hüküm bulunmaması kaynaklı olarak Borçlar Kanunu'na dayandırılmaktadır. Borçlar Kanunu'nun YMM'lerin mükelleflere karşı olan sorumluluklarında ele alınması gereken maddeler *haksız fiil* kavramını kapsayan maddelerdir. Bu maddeler değerlendirilirken, *haksız fiil* kavramının dayanağı olan dört temel dayanak;

- Hukuka ve / veya sözleşmeye aykırı bir eylemin meydana gelmesi
- Eylemi gerçekleştiren failin kusur içerecek şekilde eylemi gerçekleştirmesi
- Eylem sonucunda maddi ve / veya manevi bir zarar ortaya çıkmış olması
- Meydana gelen ve zarar ortaya çıkartan eylem ile hukuk / sözleşme arasında zilliyet bağı olması noktalarıdır.

Bu dört temel hususun mevcudiyeti halinde, YMM'ler ile imzalanan tam tasdik sözleşmesi kapsamındaki bir olaydan dolayı zarar gördüğünü iddia eden mükellefler YMM'lere başvurabileceklerdir. Bu kapsamda, YMM'lerde mükelleflere verdikleri zararları tazmin etmekle yükümlüdürler (Gündoğdu, 2005).

YMM'ler ve mükellefler arasında imzalanan sözleşmeler kapsamında borçlar hukukunun temel alınmasındaki neden; konu sözleşmenin her iki tarafa da borç yüklemesidir. Taraflardan bir tanesi sözleşme kapsamındaki edimlerini gerektiği şekilde yerine getirmez ise diğer tarafa vermiş olduğu zararı tazmin etmesi gerekmektedir.

#### **2.4. 3568 SAYILI KANUN 12. MADDESİ VE 213 SAYILI KANUN MÜKERRER 227. MADDESİNİN SORUMLULUK HUKUKU ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRILMASI**

3568 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre; YMM'ler tasdik işleminden tasdik kapsamı ile sınırlı olarak sorumludur. Bu tasdik işleminin doğru olmaması durumunda da yine tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve bu vergilerden doğacak ceza ve gecikme zamlarından mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumludur. Bu sorumluluğun benzeri 213 Sayılı VUK kapsamında da yer almaktadır (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları, 2004).

VUK'un mükerrer 227'nci maddesi ikinci fıkrası hükümleri uyarınca, beyannameleri imzalayan ya da tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları imza

altına aldıkları beyannamelerde ve / veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve belgelere uygun olmaması durumunda ortaya çıkan vergi ziyandan ve bu vergi ziyayı kapsamında kesilen ceza ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludur. Bu hususta, 3568 Sayılı Kanun ile VUK mükerrer 227'nci madde hükümlerinin paralel olduğu sonucuna varmak mümkündür.

3568 Sayılı Kanun kapsamında yer alan sorumluluk hükümleri ile VUK mükerrer 227'nci madde kapsamında yer alan sorumluluk hükümlerinin karşılaştırılmasına yönelik hazırlanan tablo aşağıda sunulmaktadır.



**Tablo 6.** 3568 Sayılı Kanun ile VUK Mükerrer 227'nci Madde Karşılaştırması

<b>3568 Sayılı Kanun</b>	<b>VUK Mükerrer 227'nci Madde</b>
Meslek mensubu doğruluk denetiminden sorumludur	Meslek mensubu uygunluk denetiminden sorumludur
YMM'ler tasdik kapsamındaki işlemlerin yasal defterler ve belgeler ile doğruluğundan sorumludur	SMMM'ler sadece yasal defterlere dayanak teşkil eden belgelerin tasdik raporuna ya da beyannamelere doğru aktarılmasından ve eş zamanlı olarak belgelerin yasal defterlere doğru aktarılmasından sorumludur
Meslek mensuplarının sadece YMM'ler tarafından yapılacak olan tasdike ilişkin sorumlulukları düzenlenmiştir	YMM'lerin tasdik işlemlerine ilişkin sorumlulukları ve SMMM'lerin vergi beyannamesine yönelik imza sorumlulukları düzenlenmiştir
YMM'lerin tasdik sorumlulukları için ayrı düzenleme vardır ancak SMMM'ler için aynı durum söz konusu değildir	SMMM ve YMM'lerin diğer bir ifade ile tüm meslek mensuplarının sorumlulukları düzenlenmiştir
YMM'ler ziya uğratılan vergilerden ve	YMM'ler vergi ziyanına bağlı olarak

bu vergilere yönelik kesilecek cezalardan mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Gecikme faizi ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır.	ortaya çıkan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur
---	--

**Kaynak:** Kanun maddeleri kapsamında oluşturulmuştur.

## 2.5. VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE MESLEK MENSUPLARININ YERİ VE ÖNEMİ

Meslek mensuplarının vergi sistemi içerisindeki yeri ve önemini anlatmak için meslek mensuplarının mükellefler adına hangi işlemleri yaptıklarına, hangi konularda yardımcı olduklarına, meslek mensubu olmadan yerine getirmekte zorluk çekecekleri hatta yerine getiremeyecekleri konuları ele alacağız.

SMMM'lerin bir vergi mükellefi adına bir takvim yılı içerisinde verdiği beyannamelere değinecek olursak,

Gerçek usulde vergilendirilen Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefleri adına her ay KDV Beyannamesi; münhasıran uluslararası yük ve yolcu taşımacılığı, şehirlerarası yük taşımacılığı ve her iki işi birlikte yapanlar, şehir içi yük taşımacılığı yapan mükellefler için takvim yılının üçer aylık dönemlerinde KDV Beyannamesi vermektedirler (Bilici, 2014).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü ve Geçici 67'ncimaddeleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'nci ve 30'uncu maddeleri ile Damga Vergisi Kanunu'nun 19'uncu ve 23'üncü maddelerine göre yapılan tevkifatlar için her ay; çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı on ve altında olanlar ile yapılmış tevkifatlarının arasında zirai ürün bedellerinden yapılmış tevkifat olmayanlar önceden vergi dairesine bildirmek koşuluyla takvim yılının üçer aylık dönemlerinde muhtasar beyannamesi vermektedirler (Saraçoğlu, 2018).

Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi (KV) mükellefleri adına Mayıs, Ağustos, Kasım ve Şubat aylarında verilmek üzere bir takvim yılında dört adet Geçici Vergi Beyannamesi vermektedirler (Pehlivan, 2009).

Basit Usulde vergilendirilen kişiler adına Şubat ayında Yıllık GV Beyannamesi, Gerçek usulde vergilendirilen kişiler adına Mart ayında Yıllık GV Beyannamesi, Tüzel kişiler adına ise Nisan ayında yıllık KV Beyannamesi vermektedirler.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler adına her ay BA-BS formları verilmektedir.

2019 yılında SMMM tarafından mükellefler adına verilmesi gereken beyannamelere Geri Kazanım Katılım Payı Beyannamesi eklenmiştir. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayınlanan Plastik Poşetlerin Ücretlendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar çerçevesinde çevrenin korunması, etkin kaynak verimliliği ile plastik poşetlerin kullanımının en aza indirilmesi amacıyla poşetler ücretlendirilmiş ve kullanan mükellefler beyana tabi tutulmuştur. SMMM bir takvim yılının aylık veya üçer aylık dönemlerinde ilgili mükellef adına geri kazanım katılım payı beyannamesini de vermektedir.

(<https://webdosya.csb.gov.tr/db/cygm/icerikler/plasposetuerev20190109-20190109144024.pdf>, Erişim Tarihi: 17.04.2019)

Bunların yanı sıra 2 no'lu KDV Beyannamesi, Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi, Özel İletişim Vergisi Beyannamesi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi, Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi, Gümrük Vergisi Beyannamesi, Damga Vergisi Beyannamesi, Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi'ni de mükellef adına SMMM'ler vermektedir.

SMMM'ler Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile ilgili de mükelleflere yardımcı olmaktadır. Yanında işçi çalıştıran mükelleflere her ay aylık prim bildirgesi ve buna bağlı olarak aylık ya da üç aylık muhtasar beyannamesi verilmektedir (Yoldaş ve Ünder, 2013). SMMM'ler SGK teşviklerini takip etmekte ve mükellefi bilgilendirmektedir. Örneğin aylık prim borçlarını düzenli olarak ödeyenler 46486 sayılı (%6 Puanlık İlave SGK İşveren Teşviği) (4 Yıllık) ve 05510 sayılı (Yeni SGK ya göre İşveren Payından 5 Puanlık İndirim) teşviklerden faydalanarak ciddi miktarda indirim kazanmaktadırlar. Bu ve bunun gibi uygun koşulları sağlayan benzer teşviklerden meslek mensubu tarafından yararlandırılmaktadırlar ve meslek mensubu primlerin zamanında ödenmesi konusunda sisteme yardımcı olmaktadır.

SMMM olmadan bir mükellefin bir takvim yılı içerisinde bu beyannameleri verme imkanı yoktur. Diğer şekli ödevlerinin yanında beyanname verme ödevinde de, SGK ile olan görevlerinin yerine getirilmesinde de mükellefler meslek mensubuna ihtiyaç duymaktadır.

İlk bölümde mükellefin ödevleri detaylıca anlatılmış ve anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının sistemdeki öneminin ne denli fazla olduğu görülmüştür.

Meslek mensupları (SMMM ve YMM) mükelleflerin ödevlerini yerine getirebilmek için mükellef (iş sahibi) ile arasında yazılı bir sözleşme yapmak mecburiyetindedir. Bu sözleşmeyi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine ve kendisinin bağlı olduğu meslek odasına vermekle yükümlüdür.

SMMM ile iş sahibi arasında yapılan sözleşmenin ilk kısmında taraflara ait kişisel bilgiler, tarafların adresleri, iletişim bilgileri ve sözleşmenin numarası ve tarihi , ikinci kısımda sözleşmenin amacı, üçüncü kısımda yapılacak işlerin konusu ile kapsamı, dördüncü kısımda ücretin tutarı ile ödeme şekli, beşinci kısımda sözleşmenin süresi, altıncı kısımda tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri ve son bölümde de tarafların bunlara ek olarak isteyebilecekleri durumlara karşı özel hükümler başlığı yer almaktadır.

Bu sözleşmeden daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin sayfasında SMMM tarafından e-beyanname gönderimini sağlamak üzere yapılması gereken bir aracılık ve sorumluluk sözleşmesi yer almaktadır. Buradan sözleşme yapılmadan meslek mensubunun mükellef adına beyanname göndermesi mümkün olmayacaktır. Sözleşmenin yapılmasından itibaren meslek mensubu, beyannamenin gönderilmesiyle ilgili olarak yayımlanacak düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uyacak; beyannamenin doldurulması ile tahakkuk fişinin alınarak bir örneğinin mükellefe verilmesinden sorumlu tutulacak; beyannamede yer alan bilgilerin defter kayıtlarına uygun olmaması durumunda ortaya çıkacak olan vergi ziyana bağlı olarak çıkacak vergi, ceza ve faizlerin ödenmesinden 213 Sayılı VUK'un mükerrer 227'nci maddesi gereği Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayınlanan 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ hükümleri uyarınca mükellef ile beraber müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Mükellef de beyannameye yansımaları gereken her türlü bilgiyi meslek mensubuna tam ve doğru olarak sunmakla yükümlüdür, meslek mensubu kendisine eksik ya da yanlış bildirilen veyahut hiç bildirilmeyen bilgilerin beyannameye yansımalarından sorumlu değildir ancak kendisine sunulan bilgilerin yanlış yansıtılması durumunda ortaya çıkan vergi ve cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Meslek mensubu e-beyannamede 'Beyannameyi Düzenleyen', 'Beyannameyi Tasdik Eden' kısmına bilgilerini kaydedip gönderecek böylece e-beyanname mükellef ve mükellefle sözleşmesi bulunan meslek mensubu tarafından imzalanmış ve/veya tasdik edilmiş sayılacaktır. Meslek mensupları sözleşme esnasında öğrendiği bilgileri mükellefin izni dışında açıklayamaz, belgeleri ve nüshalarını üçüncü şahıslar ile paylaşamaz aksi takdirde



mükellefin uğrayacağı her türlü zararı ödemekle yükümlü tutulacaktır. SMMM’de mükellef de yazı ile birbirine bildirmek koşuluyla sözleşmeyi her daim feshedebileceklerdir

(<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/dilekcematik/elektronik-beyanname-aracilik-ve-sorumluluk-sozlesmesi-ek3>

Erişim Tarihi: 02.04.2019).

YMM ile mükellef arasında yapılan denetim ve tasdik sözleşmesinin ilk bölümünde sözleşmenin tarafları, tarafların adresleri, vergi daireleri ve sicil numaraları ile iletişim araçları ve sözleşmenin tarihi, sayısı, dönemi ve tasdik konusu yer almaktadır. İkinci kısımda sözleşmenin amacı ve kapsamı, üçüncü kısımda tarafların yükümlülükleri ve sorumlulukları, dördüncü kısımda ücret ve giderler, beşinci kısımda sözleşmenin sona ermesi, altıncı kısımda sözleşmede yazılmayan hükümler, yedinci kısımda uyuşmazlıklar, sekizinci kısımda sözleşmenin süresi, yeri ve tarihi son bölümde ise sözleşme nüshaları yer almaktadır.

YMM ve mükellef arasında yapılan bu sözleşme de SMMM ile yapılan sözleşmenin yükümlülük ve sorumluluklarına benzer yönler bulunmaktadır. Farklılıklarına değinecek olursak YMM, denetim ve tasdiki iş sahibinin işyerinde yapmakla yükümlüdür, YMM’nin kusuru halinde iş sahibine karşı mali sorumluluğu mevzuat hükümlerince belirlenecek, fakat YMM’lerin yaptıkları denetim ve tasdik işlemleri esnasında yeterli dikkat ve özeni göstermiş olmalarına karşın ortaya çıkmamış veyahut çıkartılamamış (Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması halleri gibi) YMM’nin bilgisi dahilinde olmayan veya hata, hile ve kasıt ile saklanmış olaylardan dolayı YMM’nin kamu kişileri, özel kişiler ve üçüncü şahıslara karşı mali sorumlulukları(vergi para cezaları dahil) iş sahibi tarafından karşılanacaktır. Yapılacak bütün denetim ve tasdik işlemlerinde iş sahibinin ve yetkili kıldığı muhasebecisi, hesapların olaylara uygun şekilde tutulduğunu, dayandığı belgelerin gerçekliğini kabullenmiş sayılır ve bunların olaylara uygunluk ve belgelerde doğruluk beyanını yazılı olarak YMM’ye vermekle yükümlüdür.

Vergi yükümlüsünün hak ve ödevlerini yerine getirebilmesi için mesleğe duyulan ihtiyaçlar ve sistemdeki yeri ve önemi aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

Çağdaş vergileme sisteminde en fazla tercih edilen yöntem beyan usulüdür. Bu usul literatürde vergi yükümlüsünün kendi kendilerini vergileme usulü olarak da isimlendirilmektedir. Mükellefin vergi karşısındaki halini en net kendisinin belirleyeceği düşüncesi beyan usulünün esasını oluşturmaktadır. Ancak, beyan

usulünün istenen sonucu vermesi, büyük oranda mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu incelemede sergileyeceği kararlılığa bağlı olmaktadır (Sürmen, 1992).

Günümüzde neredeyse tüm dünyada uygar vergileme sistemlerinde beyan usulünün tercih edildiği düşünüldüğünde meslek mensuplarının bir ülkenin vergi sistemi için ne kadar gerekli olduğu otomatik olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi yasalarının anlaşılması güç ve çok sık olarak değişen yapıda olması yükümlünün kazancını beyan ederken aklının karışmasına buna bağlı olarak da riayet etmesi gereken kurallardan uzaklaşmasına neden olabilmektedir (Demir, 2008).

Mükelleflerin vergi sistemi içerisindeki yeri ve öneminde vergi bilinci ve vergi ahlakı da rol oynamaktadır. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının bireysel ve çevresel olmak üzere çeşitli faktörlerden etkilendiği saptanmıştır (Alm ve Torgler, 2006).

Bu çevresel etkenlerden birisi de hiç kuşkusuz muhasebe meslek mensuplarının üstlendiği roldür. Bilindiği gibi mükelleflerin defterlerini tutan, beyannamelerini düzenleyen ve imzalayan ve bunların yanında mükelleflere müşavirlik hizmeti sunan muhasebe meslek mensupları, mükellefleriyle devamlı iletişim kurmaktadır. Mükellefleriyle sürekli iletişim durumunda olan meslek mensupları, mükelleflerin tutum ve davranışlarında büyük etki sahibidir (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004; Kızmaz, 2005).

Yapısında fazla sayıda meslek mensubunu içeren meslek kollarından birisi olan muhasebe mesleğini yürüten muhasebe meslek mensupları teşebbüs ve işletmelerin sadece ekonomik faaliyetlerini konusu olan defterlere kaydetmemektedirler. Ayrıca onlar bu bilgileri kaydetmelerinin yanı sıra bu bilgileri bölümleyen, özetleyen, tahlil eden, yorumlayan ve raporlayan birer meslek sahibidirler. Meslek mensupları ilk başlarda muhasebe verilerini yalnızca kaydetmekle sorumlu olsalar da gelişen teknoloji, ekonomik koşullar ve toplumsal ilerlemeyle beraber üstlendikleri görev ve sorumlulukların önemi her geçen gün artmaktadır (Altan, 2004).

Günümüzde meslek mensupları halka, devlete, mükelleflerine, meslektaşlarına ve kendilerine karşı sorumlu hale gelmişlerdir (Gökgöz ve Zeytin, 2012).

Meslek mensupları verimli bir müşavirlik hizmeti ile yükümlülere yol gösterici konumdadır. Dolayısıyla yükümlülerin vergi bilinçlerini ve vergi ahlaklarını artırarak vergiye gereken önemi vermelerini sağlayabilmektedirler (Daşdan, 2011).

Meslek mensupları Gelir İdaresi ile mükellef arasında arabulucu görevi üstlenip, mükellefi hak ve ödevleri konusunda bilinçlendirmek üzere birtakım çalışmalar üstlenir. Kanunlara uygun bir vergileme yaparken mükellefe kılavuzluk eder ve vergi bilincinin yerleşmesinde, yükümlünün sorumluluklarının farkında olmasında etkin bir rol oynar (Kızılyallı, 1969).

Mükellefin ödevleri kısmını tamamladığımızı göre tüm bu ödevlerin yerine getirilmesi için meslek mensuplarının önemini ve meslek mensuplarına duyulan ihtiyacı daha net bir şekilde ortaya koyduk. Şöyle özetleyecek olursak; ilk önce işletme sahiplerinin kendi mali durumları hakkında bilgi edinme gereksinimleri vardır. Dolayısıyla işletme büyüdükçe bu ihtiyaç daha da fazlaşır. Özellikle böylesine bir rekabet ortamında işletme sahipleri sağlıklı kararlar verebilmek için sağlıklı muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyar. İşletmenin varlıkları, borçları, stokları, kârlılık durumu, yıllar boyunca sergilediği performansı bilmek ve bu performansa göre karar almak gerekmektedir. Bu durum muhasebecilik ile mali müşavirlik mesleğine olan ihtiyacı gözler önüne sermektedir.

Halka açık şirketlerde pay sahiplerinin, sermaye piyasalarında ise tasarruf sahiplerinin alacakları kararlarda, muhasebenin ve mali tabloların önemi ortaya çıkmakta, bu kişilerin gerek haklarının korunmasında gerekse geleceğe yönelik kararlarında, muhasebeciler ile mali müşavirler önemli role sahiptir. Yalın, samimi, gerçek ve güvenilir olmayan mali tablolar karşısında, pay sahipleri/ tasarruf sahipleri olumsuz etkilenmektedir. Bu da mesleğin gerekliliğini net bir şekilde ortaya koymaktadır (Atasoy, 2010).

Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin önemli bir fonksiyonu da "vergi" mükellefiyetinin tam ve vaktinde yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere; işletmecilik açısından "vergi", işletmelerin bir bakıma görünmeyen ortağı olan devletin payıdır yani devlet, belli oranda işletmelerin ortağı gibi görünür ve ortaklık payını da vergi olarak tahsil eder. Bu noktada meslek mensuplarının önemi ortaya çıkmaktadır. Çünkü kayıtlar ne denli sağlıklı düzenlenirse devletin hakkı da o kadar korunmuş olacaktır. Dolayısıyla bu fonksiyonu ile meslek mensupları bir kamu görevi üstlenmektedir (Yalçın, 2012).

Yukarıda saydığımız mikro bazdaki fonksiyonlar makro açıdan da olumlu sonuçlar doğurur. Şöyle ki; işletmelerin mali tabloları doğru olduğu ölçüde ülkenin milli muhasebe kayıtları da o kadar doğru olacak, makro açıdan katma değer ve milli gelir hesapları sağlıklı sonuçlar verecektir ve ileriye dönük makro ekonomik

tahminler daha iyi yapılabilecek ve daha sağlam politikalar uygulanabilecektir (<http://acikerisim.pau.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11499/967/T%C3%BCrkiye%20Ekonomisinde%20Mali%20M%C3%BC%5%9Favirlik%20Mesle%C4%9Fi%20ve%20Mesle%C4%9Fe%20Giri%C5%9F%20S%C3%BCreci.pdf?sequence=1&isAllowed=y> , Erişim Tarihi: 11.01.2019).

Diğer taraftan da vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanmasına bağlı olarak maliye politikaları etkin bir şekilde izlenebilecektir. Özellikle günümüzde devletin üstlendiği ekonomik ve sosyal fonksiyonlar, vergi aracılığıyla en iyi şekilde başarılabilecektir.

Tüm bunları başarabilmek adına meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır. İlerleyen bölümde ise SMMM ve YMM meslekleri tanıtılacak, meslek mensubu olabilmek için gerekli genel ve özel şartlardan bahsedilecektir. Devamında ise meslek mensuplarının vergisel sorumlulukları detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ İLE İLGİLİ ALAN ÇALIŞMASI

#### 3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Konu ile ilgili yapılan literatür taraması sonucunda vergi sistemi içerisinde yer alan vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi afları, denetim gibi konuları kapsayan çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bizim çalışmamızda diğerlerinden farklı olarak meslek mensupları vergi sisteminde ne denli role sahip, onlar olmadan sistem düzenli işleyebilir mi konuları ele alınmıştır. Bu çalışmalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Demir (1999) tarafından mükelleflerin vergi karşısındaki davranışları konulu çalışmanın sonucunda mükelleflerin vergilerini tam ödememe sebepleri olarak sırasıyla vergi oranlarının yüksekliği, vergi ahlakının oluşmamış olması, vergi alanında gerekli reformların gerçekleşmemiş olması, şekilsel yükümlülüklerin çok olması, devlet tarafından verginin bir mecburiyet olduğunun taraflara anlatılmaması sonuçlarına varılmıştır.

Saruç ve Sağbaş (2003) tarafından Türkiye’de vergi etiğinin ölçümü ve vergi etiğinin vergi kaçırma üzerine etkisini konu edinen çalışmada 481 vergi mükellefi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda vergi etiğinin verginin ödenmesinde önemli bir role sahip olduğu, lisans mezunlarının lisans mezunu olmayanlara göre daha yüksek vergi etiğine sahip oldukları buna bağlı olarak da vergi kaçırma eğilimlerinin daha düşük olduğu; kadın mükelleflerin de erkek mükelleflere göre daha yüksek vergi etiğine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Cansız (2006) tarafından Afyonkarahisar il ve ilçelerinde verginin mükellefler tarafından nasıl algılandığına yönelik yapılan çalışmanın sonucunda vergi denetimlerinin yetersizliğinin vergi kaçırmaı kolaylaştırdığı, hem vergi denetimlerinin hem de vergi kaçırana uygulanan cezai yaptırımların yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Çelikkaya ve Gürbüz (2008) tarafından Eskişehir ilinde 1750 mükellef ile gerçekleştirilen çalışma da mükelleflerin vergi tutum ve davranışları araştırılmış sonucunda eğitim düzeyi arttıkça vergi aflarına bakış açısının pozitif yönde olduğu, ödenen verginin hangi kalemlere harcandığı konusundaki mükellef duyarlılığının artış gösterdiği tespit edilmiştir.

Ceylan (2011) tarafından Afyonkarahisar ilinde yapılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları adlı çalışmaya 5’i YMM 103’ü SMMM olmak üzere 108 meslek mensubu katılmıştır. Çalışmada 3568 sayılı kanun ve 213 Sayılı VUK’un günün koşullarının gerisinde kaldığı anlaşılmış, meslek mensuplarına

yüklenen sorumlulukların ağır geldiği ve yeni düzenlemelerin yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Organ ve Yeğen (2013) tarafından Adana ilinde yapılan vergi bilinci ve vergi ahlakında muhasebe meslek mensuplarının rolü adlı çalışmada mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakının oluşumunda meslek mensuplarının etkisi pozitifdir sonucuna varılmıştır.

Akatak (2015), muhasebe hata ve hilelerinin tespit ve önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğunu tespit etmek üzere Mardin ve Şırnak illerinde 127 meslek mensubuna anket uygulamıştır. Bunun sonucunda hata ve hileye yönlendiren sebepler arttıkça mesleki sorumluluk düzeyinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çelebi (2016)'nin Zonguldak ilinde yaptığı vergi bilinci ve vergiye bakış açıları adlı çalışma sonucunda meslek mensuplarının vergiyi vatandaşlık görevi ve kamu harcamalarının karşılığı olarak gördüğü, yük olarak değerlendirmedeği, vergi vermekten kısmen gurur duydukları ancak sık değişen vergi yasalarından şikayetçi oldukları bu durumun mesleki gelişimleri engellediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca vergi mevzuatının anlaşılır bir biçimde hazırlanmadığını bu durumun da vergi bilincini olumsuz etkilediği tespit edilmiştir.

Dalkıran (2018)'in Uşak ilinde vergi mükelleflerinin denetim algısını ölçmeye yönelik yaptığı çalışmada 471 vergi mükellefiyle anket çalışması gerçekleştirilmiş ve vergi denetiminin aktif bir biçimde yapılmadığı, vergi sisteminin adaletsiz olduğu, vergi denetimlerinin artırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Polat (2018), vergi afları karşısında mükelleflerin adalet algısı ve vergi aflarıyla birlikte vergi mükelleflerinin vergiye uyum düzeylerinin değiştiği ve vergi aflarına ilişkin olumsuz görüşlerin vergi adaleti algısı ile vergi uyumunu azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.

## **3.2. ARAŞTIRMANIN METADOLOJİSİ**

### **3.2.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı**

Devlet ile kişiler arasında köprü vazifesi gören SMMM ve YMM'lerin vergi sistemindeki yeri ve önemi araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Araştırmanın amacı ise SMMM'ler ile YMM'lerin vergi sistemindeki yeri ve öneminin tespit edilerek vergi idaresine, vergi mevzuatını hazırlayanlara,

akademisyenlere, stajyerlere çalışmalarında ışık tutmak, meslek mensuplarınca vergi sisteminin aksayan yönlerini tespit ederek sunmaktır.

### 3.2.2. Araştırmanın Kapsamı

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi: Afyonkarahisar İli Örneği” başlıklı yüksek lisans tezi kapsamında 26 sorudan/maddeden oluşan bir anket hazırlanmıştır. Bu anket iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde Yaş, Cinsiyet, Mesleki Unvan, Meslek Mensubiyeti Süresi, Öğrenim Durumu ve Bağımsız Çalışma Durumu ile ilgili olmak üzere toplam 6 soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise, SMMM ve YMM’lerin vergi sistemindeki durumu ile ilgili toplam 20 madde bulunmaktadır. Bu maddeler, 5’li Likert ölçeğine uygun olarak ankete yerleştirilmiştir. Ölçeğe göre 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum şeklinde kodlanmıştır. Çalışma, Afyonkarahisar ili SMMM’ler odasına kayıtlı 189 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir. Katılımcılardan 183’ü SMMM, 6’sı YMM’dir.

Kişisel bilgilere göre gruplamalar Yaş (25-34 arası, 35-44 arası, 45-54 arası, 55 yaş ve üzeri), Cinsiyet (erkek, kadın), Mesleki Unvan (YMM ve SMMM), Meslek Mensubiyeti Süresi (1-10 yıl, 10-15 yıl, 15-20 yıl, 21-30 yıl, 30 yıl ve üzeri), Öğrenim Durumu (Lise, Yüksekokul, Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora) ve Bağımsız Çalışma Durumu (kendi bürosu var ve ücretli çalışan) kriterleri altında yapılmıştır.

### 3.2.3. Araştırmanın Sınırları

Çalışmada TÜRMOB tarafından verilen meslek yetki belgesine sahip, Afyonkarahisar SMMM Odasına kayıtlı meslek mensupları ele alınmıştır.

Çalışmamızda meslek mensubu olarak SMMM ve YMM’ler kastedilmektedir.

Çalışma Afyonkarahisar il merkezi ve ilçelerinde uygulanmıştır, bu açıdan coğrafi bakımdan sınırlandırılmıştır.

Çalışmanın sınırını bağımsız faaliyet gösteren meslek mensupları oluşturmaktadır, bağımlı çalışan meslek mensupları kapsam dışı bırakılmıştır.

Afyonkarahisar’da hizmet veren 189 meslek mensubuyla yüz yüze görüşülerek gerçekleştirilen anket formu araştırmanın sınırlılığıdır.

### **3.2.4. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler**

Analizlere başlamadan önce uygun döndürme yöntemi ile Faktör Analizi yapılarak anket soruları gruplandırılmıştır. Yapılan gruplandırma devamında anketin hem genel olarak geçerlilik ve güvenilirliğini, hem de elde edilen alt başlıkların geçerlilik ve güvenilirliğini test etmek için Cronbach  $\alpha$  Katsayısı’ndan yararlanılmıştır. Yeterli sonuçlar elde edildiği durumda analiz aşamasına geçilmiştir.

Analiz aşamasında öncelikle anket sorularına verilen cevapların ortalama skorlarının birtakım varsayımlara uygunluğu araştırılmıştır. Normal dağılıma uygunluğun analizi için “Kolmogorov Smirnov Normallik Testi”, homojen varyans varsayımının uygunluğu içinse “Levene Test İstatistiği” kullanılmıştır. İlgili verilerin analizinde varsayımların sağlanıp sağlanmadığı ve verilerin yapısı göz önünde bulundurularak uygulanacak teste karar verilmiştir. Sürekli değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri ortalama  $\pm$  standart sapma şeklinde, kategorik değişkenlerin ise işletme sayısı (N) ve yüzde (%) şeklinde gösterilmiştir.

Anket sorularına verilen cevapların ortalama skorlarının yaş, cinsiyet, mesleki unvan, meslek mensubiyet süresi ve öğrenim durumu bakımından kıyaslanmasında İki Yönlü ANOVA (MANOVA) Testi kullanılmıştır. İstatistiksel olarak anlamlı fark saptanan değişkenler için ikili karşılaştırmalarda Tukey Testi’nden yararlanılmıştır. Ek olarak grup skorlarının birbiriyle ilişkisinin araştırılmasında Pearson Korelasyon Katsayısı kullanılmıştır.

Bu çalışmada istatistiksel analizler SPSS 22.0 istatistiksel paket programı kullanılarak yapılmıştır. Test sonuçlarında elde edilen p değerleri,  $\alpha=0.05$  anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

#### **3.2.4.1. Geçerlilik-Güvenirlilik Analizi**

Tablo 7’de geçerlilik ve güvenilirlik analizi sonucunda elde edilen Cronbach  $\alpha$  katsayıları yer almaktadır. Genel olarak anketin Cronbach  $\alpha$  değeri 0,725 olarak



hesaplanmış olup, alt başlıklar için hesaplanan Cronbach  $\alpha$  değerleri ile birlikte değerlendirildiğinde anket sorularına verilen cevapların geçerlilik ve güvenilirliklerinin kabul edilebilir düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 7. Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları**

	Cronbach $\alpha$
GRUP 1	0,713
GRUP 2	0,763
GRUP 3	0,604
GRUP 4	0,680
GRUP 5	0,678
GRUP 6	0,633
Genel	0,725

### 3.2.4.2.Faktör Analizi

Analizlere başlamadan önce anket sorularının geçerlilik ve güvenilirliğinin araştırılması için Cronbach  $\alpha$  katsayısı hem tüm anket soruları için, hem de Faktör Analizi sonucunda oluşturulan alt başlıklar için hesaplanmıştır. Hesaplanan geçerlilik ve güvenilirlik analizleri sonucunda ve soruların yapısı göz önünde bulundurulduğunda 5. ve 10. Sorular ters kodlama yapılarak analizler tekrarlanmıştır.

Tablo 8’de Varimax döndürme yöntemi kullanılarak yapılan Faktör Analizi sonuçları yer almaktadır. Bu aşamada hesaplanan Cronbach  $\alpha$  katsayılarına göre, anketin genel güvenilirliği için 0,612, alt başlıklar için hesaplanan katsayılar da ise en düşük grup 1 için 0,377 elde edilmiştir. Bu sonuçlar ve yapılan tespitler doğrultusunda soru 16’nın analizlerden çıkarılmasına karar verilmiştir.

**Tablo 8. Faktör Analizi Sonuçları**

	Gruplar					
	1	2	3	4	5	6

O2	0,496					
O3	0,521					
O4	0,566					
O7	0,593					
O8	0,611					
O16	-0,629					
O13		0,804				
O14		0,694				
O18		0,707				
O20		0,759				
O12			0,630			
O15			0,600			
O17			0,635			
O19			0,715			
O1				0,863		
O10				0,734		
O5					0,854	
O6					0,710	
O9						0,860
O11						0,648

Tablo 9’da 16. soru çıkarıldıktan sonra Varimax döndürme yöntemi kullanılarak yapılan Faktör Analizi sonuçları yer almaktadır. KMO değeri 0,696 olarak hesaplanmış, Bartlett testi sonucunda ise  $\chi^2=1037,9$  ve  $p<0,01$  olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre analize oluşturulan gruplar üzerinden devam edilebilecektir. Anket soruları 6 alt başlık altında gruplandırılmıştır.

### **Tablo 9. Faktör Analizi Sonuçları**

	Gruplar					
	1	2	3	4	5	6
O2	0,552					
O3	0,560					
O4	0,665					
O7	0,675					
O8	0,654					
O13		0,806				
O14		0,698				
O18		0,704				
O20		0,758				
O12			0,604			
O15			0,619			
O17			0,626			
O19			0,732			
O1				0,883		
O10				0,715		
O5					0,835	
O6					0,733	
O9						0,684
O11						0,884

**Tablo 10. Alt Başlıklar ve Anket Soruları**

GRUP	SORU NO	
		<i>Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları</i>

GRUP 1	2	Vergi yükünün mükellefler arasında, adil dağılmadığını düşünüyorum.
	3	Vergi afları, vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.
	4	Vergi mevzuatı sık sık değişmektedir.
	7	Biz meslek mensupları olmasa, vergi sistemi düzenli işlemez.
	8	Vergi ile ilgili bütün işlerimi, ileride denetleneceğim düşüncesi ile özenle yapar, mevzuattan ayrılmam.
<b>Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması</b>		
GRUP 2	13	Görev ve sorumluluklarımızı belirleme açısından Meslek Kanunumuz yetersizdir.
	14	Bizlere tanınan yetkiler, yüklenen sorumluluklara göre yetersizdir.
	18	Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik raporları çerçevesinde yüklendikleri sorumluluklar yerindedir.
	20	Gelir idaresinin e-devlet uygulamaları, beklenenin aksine iş yükümüzü ve sorumluluklarımızı arttırmıştır.
<b>Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım</b>		
GRUP 3	12	Meslek mensupları, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeterli yetki – sorumluluk ve kararlılığa sahiptir.
	15	Mevzuatla üzerimize yüklenen sorumluluklar, beni adeta mükellefin kefil durumuna getirmiştir.
	17	Meslek mensuplarının, mükellefin düzenlediği ya da aldığı sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeleri tespit etmesi mümkün değildir.
	19	Mevzuattaki sürekli yapılan değişiklikler, mükelleflerle aramızda sorunlara yol açmaktadır.
<b>Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı</b>		
GRUP 4	1	Vergi mevzuatı karışıktır, anlaşılması uzmanlık gerektirir.
	10	Biz meslek mensupları olmasa da mükellefler şekli ödevlerini yerine getirebilir.
<b>Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı</b>		
GRUP 5	5	Vergi mevzuatındaki boşlukları mükelleflerin çıkarları doğrultusunda kullanmaktan kaçınmam.
	6	Vergi mevzuatındaki yapılan düzenlemelerin/getirilen yeniliklerin tümünü yerli yerinde buluyorum.
<b>Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı</b>		
GRUP 6	9	Diğer meslek mensuplarının, mükellefleri ellerinde tutmak amacıyla mevzuata aykırı işlem yapmadıklarını düşünüyorum.
	11	Her türlü olumlu-olumsuz etki ve tekliflere rağmen bana yüklenen sorumluluklar dahilinde hareket eder, fırsatım olsa bile mevzuattan ayrılmam.

### 3.3. BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 3.3.1. Demografik Özelliklere Göre Değerlendirme

Anketin ilk bölümde yaş, cinsiyet, mesleki unvan, meslek mensubiyeti süresi, öğrenim durumu ve bağımsız çalışma durumu ile ilgili olmak üzere toplam 6 soru bulunmaktadır. Katılımcıların bu sorulara verdikleri yanıtlardan ulaşılan bulgular şöyledir;

Tablo 11’de ankete katılanların yaş aralıkları ile ilgili bilgiler ve frekans dağılımları verilmiştir.

**Tablo 11.** Kişisel Bilgiler ve Frekans Dağılımı

<b>Yaş</b>			
		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Gruplar</b>	1 25-34 Yaş Arası	28	14,8
	2 35-44 Yaş Arası	66	34,9
	3 45-54 Yaş Arası	46	24,3
	4 55 Yaş ve Üzeri	49	25,9
	Toplam	189	100,0

Ankete katılanlar arasında; 25-34 yaş aralığında 28 kişi ankete katılanların %14,8’ini, 35-44 yaş aralığında 66 kişi ankete katılanların %34,9’unu, 45-54 yaş aralığındaki 46 kişi ankete katılanların %24,3’ünü, 55 yaş üzerin 49 kişi ankete katılanların %25,9’unu oluşturmaktadır. Yaş grupları arasında dengeli bir dağılım olduğundan bahsedilebilir. En büyük yaş grubu 35-44 yaş aralığıdır. Onu 55 yaş ve üzeri kişiler izlemektedir.

Tablo 12’de ankete katılanların cinsiyet dağılımları ve frekansları verilmiştir.

**Tablo 12.** Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı

<b>Cinsiyet</b>			
		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Gruplar</b>	1 Kadın	15	7,9
	2 Erkek	174	92,1
	Toplam	189	100,0

Ankete katılan 89 kişiden 15’i kadın, 174’ü ise erkektir. Kadınlar toplam dağılımın 7,9’unu, erkekler ise 92,1’ini oluşturmaktadır. Cinsiyet açısından dağılım dengeli değildir. Kadınların oranı, erkeklere göre çok düşük kalmıştır (%7,9). Bunun olası sebebi, TÜİK İşgücü İstatistiklerine göre

(<http://tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24633>) kadın nüfusunun iş gücüne katılma oranının erkeklere göre daha düşük olması gösterilebilir.

Tablo 13’de ankete katılanların mesleki unvan dağılımları verilmiştir.

**Tablo 13.** Ankete Katılanların Mesleki Unvanlarının Dağılımı

Mesleki Unvan			
		Frekans	Yüzde
Gruplar	1 YMM	6	3,2
	2 SMMM	183	96,8
	Toplam	189	100,0

Ankete katılan 189 kişiden 6’sının unvanının YMM, 183’ünün unvanının ise SMMM olduğu görülmüştür. YMM unvanına sahip katılımcılar ankete katılanların %3,2’sini, SMMM unvanına sahip kişiler ise ankete katılanların %96,8’ini oluşturmaktadır. Mesleki unvan açısından SMMM sayısı YMM sayısına göre önemli derecede yüksektir. Bu durum, Türkiye genelindeki SMMM ve YMM sayıları ile paralellik göstermektedir (<http://www.turmob.org.tr/istatistikler>).

Tablo 14’de ankete katılanların faal olarak meslekte çalışma süreleri verilmiştir.

**Tablo14.** Ankete Katılanların Meslekte Mensubiyet Süreleri

Faal Meslek Mensubiyet Süresi			
		Frekans	Yüzde
Gruplar	1 1-10 Yıl	51	27,0
	2 10-15 Yıl	36	19,0
	3 15-20 Yıl	33	17,5
	4 21-30 Yıl	35	18,5
	5 30 Yıl ve Üzeri	34	18,0
	Toplam	189	100,0

Ankete katılanların faal olarak meslekte geçen sürelerinin dağılımı şöyledir. 1-10 yıl arası 51 kişi katılımcıların %27’sini, 10-15 yıla arası 36 kişi katılımcıların %19’unu, 15-20 yıl arası 33 kişi katılımcıların %17,5’ini, 21-30 yıl arası 35 kişi katılımcıların 18,5’ini, 30 yıl ve üzeri 34 kişi katılımcıların %18’ini oluşturduğu görülmüştür. Katılımcıların meslek mensubiyetine göre dağılımlarına bakıldığında,

en büyük grubu meslekte yeni olan çalışanlar oluşturmaktadır. Diğer gruplar arasında dengeli bir dağılım görülmektedir.

Tablo 15’de katılımcıların öğrenim durumları verilmiştir.

**Tablo 15.** Ankete Katılanların Öğrenim Durumları

<b>Öğrenim Durumu</b>		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Gruplar</b>	1 Lise	5	2,6
	2 Yüksekokul	11	5,8
	3 Lisans	171	90,5
	4 Yüksek Lisans	2	1,1
	Toplam	189	100,0

Ankete katılanların öğrenim durumunun dağılımında, lise mezunu olan 5 kişi toplam katılımcıların%2,6’sını, yüksekokul mezunu olan 11 kişi toplam katılımcıların %5,8’ini, lisans mezunu olan 171 kişi toplam katılımcıların %90,5’ini, yüksek lisans mezunu olan 2 kişi toplam katılımcıların %1,1’ini oluşturduğu görülmüştür. Öğrenim durumu gruplarında en büyük çoğunluk %90,5 ile Lisans mezunlarıdır. Diğer gruplar ise görece çok küçük kalmaktadırlar. Bu dağılımın, söz konusu meslek grubuna uygun olduğu düşünülmektedir.

Tablo 16’da katılımcıların bağımsız çalışma durumları verilmiştir.

**Tablo 16.** Ankete Katılanların Bağımsız Çalışma Durumları

<b>Bağımsız Çalışma Durumu</b>		<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Gruplar</b>	1 Kendi Bürosu Var	189	100,0
	2 Ücretli Çalışan	0	100,0
	Toplam	189	100,0

Ankete katılanların tamamının kendi bürosu bulunmaktadır. Ücretli çalışan bulunmamaktadır. Elde edilen bulguların ücretli çalışanlar bağlamında değerlendirilmesi mümkün olmamıştır.

### 3.3.2. Anket Sorularına Verilen Cevapların Değerlendirilmesi

Anket sorularına verilen cevapların tanımlayıcı istatistikleri Tablo 11’de kişi sayısı ve yüzdesi olarak, Tablo 12’de ise ortalama ve standart sapma olarak gösterilmektedir.

**Tablo 17. Anket Sorularına Verilen Cevapların Dağılımı**

Soru	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
O1	4	%2,1	9	%4,8	2	%1,1	112	%59,3	62	%32,8
O2	2	%1,1	14	%7,4	4	%2,1	107	%56,6	62	%32,8
O3	2	%1,1	7	%3,7	4	%2,1	108	%57,1	68	%36
O4	2	%1,1	5	%2,6	0	%0	109	%57,7	73	%38,6
O5	16	%8,5	41	%21,7	30	%15,9	79	%41,8	23	%12,2
O6	32	%16,9	80	%42,3	28	%14,8	43	%22,8	6	%3,2
O7	4	%2,1	8	%4,2	3	%1,6	78	%41,3	96	%50,8
O8	2	%1,1	2	%1,1	2	%1,1	97	%51,3	86	%45,5
O9	5	%2,6	26	%13,8	21	%11,1	91	%48,1	46	%24,3
O10	73	%38,6	96	%50,8	3	%1,6	12	%6,3	5	%2,6
O11	3	%1,6	8	%4,2	3	%1,6	105	%55,6	70	%37
O12	20	%10,6	73	%38,6	16	%8,5	56	%29,6	24	%12,7
O13	4	%2,1	15	%7,9	13	%6,9	92	%48,7	65	%34,4
O14	4	%2,1	8	%4,2	7	%3,7	88	%46,6	82	%43,4
O15	4	%2,1	15	%7,9	3	%1,6	103	%54,5	64	%33,9
O16	64	%33,9	71	%37,6	20	%10,6	25	%13,2	9	%4,8
O17	6	%3,2	30	%15,9	12	%6,3	92	%48,7	49	%25,9
O18	7	%3,7	19	%10,1	25	%13,2	92	%48,7	46	%24,3
O19	5	%2,6	29	%15,3	8	%4,2	98	%51,9	49	%25,9
O20	6	%3,2	19	%10,1	11	%5,8	79	%41,8	74	%39,2

**Tablo 18. Anket Madde Analizlerinin İstatistiksel Bulguları**



Soru	Ortalama	Standart Sapma
O1 Vergi mevzuatı karışıktır, anlaşılması uzmanlık gerektirir.	4,16	0,84
O2 Vergi yükünün mükellefler arasında, adil dağılmadığını düşünüyorum.	4,13	0,85
O3 Vergi afları, vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.	4,23	0,76
O4 Vergi mevzuatı sık sık değişmektedir.	4,30	0,71
O5 Vergi mevzuatındaki boşlukları mükelleflerin çıkarları doğrultusunda kullanmaktan kaçınmam.	3,28	1,18
O6 Vergi mevzuatındaki yapılan düzenlemelerin/getirilen yeniliklerin tümünü yerli yerinde buluyorum.	2,53	1,11
O7 Biz meslek mensupları olmasa, vergi sistemi düzenli işlemez.	4,34	0,88
O8 Vergi ile ilgili bütün işlerimi, ileride denetleneceğim düşüncesi ile özenle yapar, mevzuattan ayrılmam.	4,39	0,67
O9 Diğer meslek mensuplarının, mükellefleri ellerinde tutmak amacıyla mevzuata aykırı işlem yapmadıklarını düşünüyorum.	3,78	1,05
O10 Biz meslek mensupları olmasa da mükellefler şekli ödevlerini yerine getirebilir.	1,84	0,93
O11 Her türlü olumlu-olumsuz etki ve tekliflere rağmen bana yüklenen sorumluluklar dahilinde hareket eder, fırsatım olsa bile mevzuattan ayrılmam.	4,22	0,81
O12 Meslek mensupları, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeterli yetki –sorumluluk ve kararlılığa sahiptir.	2,95	1,27

O13 Görev ve sorumluluklarımızı belirleme açısından Meslek Kanunumuz yetersizdir.	4,05	0,96
O14 Bizlere tanınan yetkiler, yüklenen sorumluluklara göre yetersizdir.	4,25	0,88
O15 Mevzuatla üzerimize yüklenen sorumluluklar, beni adeta mükellefin kefil durumuna getirmiştir.	4,10	0,93
O16 Bağlı olduğumuz TÜRMOB, ülke genelinde mesleğin itibarını ve biz meslek mensuplarının haklarını en iyi şekilde korumaktadır.	2,17	1,17
O17 Meslek mensuplarının, mükellefin düzenlediği ya da aldığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri tespit etmesi mümkün değildir.	3,78	1,10
O18 Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik raporları çerçevesinde yüklendikleri sorumluluklar yerindedir.	3,80	1,04
O19 Mevzuattaki sürekli yapılan değişiklikler, mükelleflerle aramızda sorunlara yol açmaktadır.	3,83	1,06
O20 Gelir idaresinin e-devlet uygulamaları, beklenenin aksine iş yükümüzü ve sorumluluklarımızı arttırmıştır.	4,04	1,07

Katılımcıların anket maddelerine verdikleri yanıt ortalamasına göre en yüksek ortalamaya sahip madde 4.39 ile “O8 Vergi ile ilgili bütün işlerimi, ileride denetleneceğim düşüncesi ile özenle yapar, mevzuattan ayrılmam.” cümlesidir. En düşük ortalama ise 1.84 ile “O10 Biz meslek mensupları olmasa da mükellefler şekli ödevlerini yerine getirebilir.” maddesine aittir. Katılımcıların O8 maddesine katılım oranlarının yüksek olma sebebinin denetlenme ve mesleki anlamda standartların dışına çıkmama düşüncesinden kaynaklandığı görülmüştür. O10 maddesinde katılımcıların “mükelleflerin şekli ödevleri yerine getiremeyeceği” düşüncesinde olmalarında mükelleflerin alanda yetersiz olmalarından ve ileride olası bir denetlenmede sorumluluğun kendilerine yükleneceği düşüncesinde oldukları

görülmüştür. Bu nedenle ortalamanın en yüksek çıktığı O8 maddesi ile ortalamanın en düşük çıktığı O10 maddesi arasında tutarlık olduğu görülmüştür.

### 3.3.3. İstatistiksel Analiz

Faktör analizi sonucunda elde edilen 6 alt başlığın ortalama skorlarının yaş, cinsiyet, mesleki unvan, meslek mensubiyet süresi ve öğrenim durumu değişkenler, bakımından karşılaştırılması için yapılan İki Yönlü ANOVA (MANOVA) sonuçları alt başlıklara göre ayrı ayrı verilmiştir. Eğitim değişkeninin 4 düzeyinde de yeterli kişi sayısı bulunmadığından, lise ile yüksekokul düzeyi ve lisans ile yüksek lisans düzeyi birleştirilerek söz konusu değişken 2 düzeyli olarak analizlere alınmıştır.

Tablo 19 ve Tablo 20’de “*Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları*” alt başlığının değişkenlere göre tanımlayıcı istatistikleri ve MANOVA testi sonuçları verilmiştir. Buna göre kurulan model anlamlı olup  $R^2=0,987$  olarak hesaplanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde “*Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları*” alt başlık skoru sadece öğrenim durumu ( $p<0,05$ ) bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Lisans ve Yüksek Lisans mezunlarının vergi sistemine ilişkin yaklaşımlarına ait skorları lise ve yüksekokul mezunlarına göre daha yüksektir. Yaş ( $p>0,05$ ), cinsiyet ( $p>0,05$ ), mesleki unvan ( $p>0,05$ ) ve meslek mensubiyet süresi ( $p>0,05$ ) bakımından ise anlamlı bir fark saptanmamıştır.

**Tablo 19. Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları</b>			
<b>Değişken</b>	<b>Düzye</b>	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Ortalama ± Standart Sapma</b>
<b>Yaş</b>	25-34 Yaş Arası	28	4,28 ± 0,44
	35-44 Yaş Arası	65	4,41 ± 0,58
	45-54 Yaş Arası	47	4,22 ± 0,5
	55 Yaş ve Üzeri	49	4,17 ± 0,51
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	15	4,12 ± 0,47
	Erkek	174	4,29 ± 0,53
<b>Mesleki unvan</b>	YMM	6	3,8 ± 0,49
	SMMM	183	4,3 ± 0,53
<b>Meslek Mensubiyet Süresi</b>	1-10 Yıl	51	4,25 ± 0,64
	10-15 Yıl	36	4,49 ± 0,48
	15-20 Yıl	33	4,31 ± 0,41
	21-30 Yıl	35	4,18 ± 0,48
	30 Yıl ve Üzeri	34	4,17 ± 0,51
<b>Öğrenim Durumu</b>	Lise-Yüksek okul	16	3,96 ± 1,05
	Lisans-Yüksek Lisans	173	4,31 ± 0,45

**Tablo 20. Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu**

	<b>Kareler Toplamı</b>	<b>Serbestlik Derecesi</b>	<b>Ortalama Kareler</b>	<b>F</b>	<b>p</b>
Model <sup>a</sup>	3467,267	11	315,206	1198,535	0,000
Yaş	0,611	3	0,204	0,774	0,510
Cinsiyet	0,586	1	0,586	2,227	0,137
Mesleki Unvan	0,867	1	0,867	3,296	0,071
Meslek Mensubiyet Süresi	0,957	4	0,239	0,910	0,459
Öğrenim Durumu	1,600	1	1,600	6,083	0,015*
Hata	46,813	178	0,263		
Toplam	3514,080	189			

<sup>a</sup> R<sup>2</sup>=0,987, \* p<0,05

Anket sonuçlarına bakıldığında lisans ve yüksek lisans mezunlarının lise ve yüksekokul mezunlarına göre vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılmadığı, vergi aflarının vergi bilincini olumsuz etkilediği, vergi mevzuatının sık sık değiştiği, meslek mensupları olmasa vergi sisteminin düzenli işlemeyeceği düşüncesine sahip oldukları ve denetlenme düşüncesi ile mevzuata daha çok bağlı kaldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bunun sebebinin lisans ve yüksek lisans eğitim sürecinin daha fazla olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 21 ve Tablo 22’de “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması*” alt başlığının değişkenlere göre tanımlayıcı istatistikleri ve MANOVA testi sonuçları verilmiştir. Buna göre kurulan model anlamlı olup R<sup>2</sup>=0,971 olarak hesaplanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması*” alt başlık skoru sadece cinsiyet (p<0,05) bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Erkeklerin sorumluluklarının yetkileri ile kıyaslanmasına ait skorları kadınlara göre daha

yüksektir. Yaş ( $p>0,05$ ), mesleki unvan ( $p>0,05$ ), meslek mensubiyet süresi ( $p>0,05$ ) ve öğrenim durumu ( $p>0,05$ ) bakımından ise anlamlı bir fark saptanmamıştır.

**Tablo 21. Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması</b>			
<b>Değişken</b>	<b>Düzy</b>	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Ortalama ± Standart Sapma</b>
<b>Yaş</b>	25-34 Yaş Arası	28	3,83 ± 0,92
	35-44 Yaş Arası	65	4,24 ± 0,74
	45-54 Yaş Arası	47	4,04 ± 0,73
	55 Yaş ve Üzeri	49	3,87 ± 0,64
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	15	3,48 ± 0,81
	Erkek	174	4,08 ± 0,73
<b>Mesleki unvan</b>	YMM	6	3,5 ± 1,04
	SMMM	183	4,05 ± 0,74
<b>Meslek Mensubiyet Süresi</b>	1-10 Yıl	51	3,93 ± 0,95
	10-15 Yıl	36	4,29 ± 0,66
	15-20 Yıl	33	4,09 ± 0,59
	21-30 Yıl	35	4,05 ± 0,66
	30 Yıl ve Üzeri	34	3,85 ± 0,73
	<b>Öğrenim Durumu</b>	Lise-Yüksekokul	16
Lisans-Yüksek Lisans		173	4,05 ± 0,75

**Tablo 22. Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu**

	<b>Kareler Toplamı</b>	<b>Serbestlik Derecesi</b>	<b>Ortalama Kareler</b>	<b>F</b>	<b>p</b>
Model <sup>b</sup>	3090,110	11	280,919	533,999	0,000
Yaş	2,554	3	0,851	1,619	0,187
Cinsiyet	4,590	1	4,590	8,726	0,004*
Mesleki Unvan	1,006	1	1,006	1,913	0,168
Meslek Mensubiyet Süresi	1,645	4	0,411	0,782	0,538
Öğrenim Durumu	0,519	1	0,519	0,987	0,322
Hata	93,640	178	0,526		
Toplam	3183,750	189			

<sup>b</sup> R<sup>2</sup>=0,971, \* p<0,05

Analiz sonuçlarına bakıldığında erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre Mesleki Kanunun yetki ve sorumluluklarını belirlemede yetersiz olduğunu düşündükleri görülmüştür. Erkek katılımcıların genel olarak yetki sınırlamasına olumlu bakmadıkları ve yetkilerin genişletilmesi ve netleştirilmesi konusunda istekli oldukları düşünülmektedir.

Erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre mesleki yetki ve sorumluluklarının yetersiz olduğunu düşündükleri görülmüştür. Erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre daha fazla yetki ve sorumluluk istemesinin toplumsal rol ve meslekte daha etkin olma isteğinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre e-devlet uygulamalarının iş yükünü arttırdığı yönünde bir algılarının olduğu görülmüştür. Bu sonucun çıkmasında mevzuat uygulama ve takip etme konusunda erkek katılımcıların daha esnek olmak istemelerinin neden olduğu düşünülmektedir.

Tablo 23 ve Tablo 24’de “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım*” alt başlığının değişkenlere göre tanımlayıcı istatistikleri ve MANOVA testi sonuçları verilmiştir. Buna göre kurulan model anlamlı olup  $R^2=0,966$  olarak hesaplanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım*” alt başlık skoru yaş ( $p>0,05$ ), cinsiyet ( $p>0,05$ ), mesleki unvan ( $p>0,05$ ), meslek mensubiyet süresi ( $p>0,05$ ) ve öğrenim durumu ( $p>0,05$ ) değişkenlerinin hiçbiri bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir.

**Tablo 23. Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım</b>			
<b>Değişken</b>	<b>Düzy</b>	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Ortalama ± Standart Sapma</b>
<b>Yaş</b>	25-34 Yaş Arası	28	3,61 ± 0,94
	35-44 Yaş Arası	65	3,91 ± 0,67
	45-54 Yaş Arası	47	3,69 ± 0,6
	55 Yaş ve Üzeri	49	3,36 ± 0,73
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	15	3,98 ± 0,51
	Erkek	174	3,64 ± 0,75
<b>Mesleki unvan</b>	YMM	6	2,83 ± 0,44
	SMMM	183	3,69 ± 0,73
<b>Meslek Mensubiyet Süresi</b>	1-10 Yıl	51	3,68 ± 0,79
	10-15 Yıl	36	3,94 ± 0,73
	15-20 Yıl	33	3,83 ± 0,55
	21-30 Yıl	35	3,4 ± 0,71



	30 Yıl ve Üzeri	34	3,47 ± 0,76
<b>Öğrenim Durumu</b>	Lise-Yüksekokul	16	3,58 ± 0,8
	Lisans-Yüksek Lisans	173	3,67 ± 0,74

**Tablo 24. Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu**

	<b>Kareler Toplamı</b>	<b>Serbestlik Derecesi</b>	<b>Ortalama Kareler</b>	<b>F</b>	<b>p</b>
Model <sup>c</sup>	2555,097	11	232,282	463,116	0,000
Yaş	3,133	3	1,044	2,082	0,104
Cinsiyet	1,315	1	1,315	2,623	0,107
Mesleki Unvan	1,419	1	1,419	2,829	0,094
Meslek Mensubiyet Süresi	2,735	4	0,684	1,363	0,248
Öğrenim Durumu	0,083	1	0,083	0,166	0,684
Hata	89,278	178	0,502		
Toplam	2644,375	189			

<sup>c</sup> R<sup>2</sup>=0,966, \* p<0,05

Tablo 25 ve Tablo 26’da “*Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı*” alt başlığının değişkenlere göre tanımlayıcı istatistikleri ve MANOVA testi sonuçları verilmiştir. Buna göre kurulan model anlamlı olup R<sup>2</sup>=0,969 olarak hesaplanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde “*Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı*” alt başlık skoru sadece meslek mensubiyet süresi (p<0,05) bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. İkili karşılaştırmalar için yapılan Tukey Testi sonuçları doğrultusunda 10-15 yıl çalışmış olanların mesleğin önemine bakışına ait skorları 15-20 yıl ve 21-30 yıl çalışanlara göre daha yüksektir. Yaş (p>0,05), cinsiyet

( $p>0,05$ ), mesleki unvan ( $p>0,05$ ) ve öğrenim durumu ( $p>0,05$ ) bakımından ise anlamlı bir fark saptanmamıştır.

**Tablo 25. Meslek Mensuplarının Mesleğin Öneme Bakışı Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Meslek Mensuplarının Mesleğin Öneme Bakışı</b>			
<b>Değişken</b>	<b>Düzy</b>	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Ortalama <math>\pm</math> Standart Sapma</b>
<b>Yaş</b>	25-34 Yaş Arası	28	4,07 $\pm$ 0,74
	35-44 Yaş Arası	65	4,29 $\pm$ 0,82
	45-54 Yaş Arası	47	4,04 $\pm$ 0,85
	55 Yaş ve Üzeri	49	4,15 $\pm$ 0,63
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	15	4,33 $\pm$ 0,72
	Erkek	174	4,15 $\pm$ 0,78
<b>Mesleki unvan</b>	YMM	6	4,08 $\pm$ 0,2
	SMMM	183	4,16 $\pm$ 0,78
<b>Meslek Mensubiyet Süresi</b>	1-10 Yıl	51	4,25 $\pm$ 0,7
	10-15 Yıl	36	4,4 $\pm$ 0,6
	15-20 Yıl	33	3,92 $\pm$ 0,94
	21-30 Yıl	35	3,9 $\pm$ 0,92
	30 Yıl ve Üzeri	34	4,28 $\pm$ 0,55
<b>Öğrenim Durumu</b>	Lise-Yüksek okul	16	4,09 $\pm$ 0,55
	Lisans-Yüksek Lisans	173	4,17 $\pm$ 0,79

**Tablo 26. Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu**

	<b>Kareler Toplamı</b>	<b>Serbestlik Derecesi</b>	<b>Ortalama Kareler</b>	<b>F</b>	<b>p</b>
Model <sup>d</sup>	3281,241	11	298,295	512,966	0,000
Yaş	1,028	3	0,343	0,589	0,623
Cinsiyet	0,075	1	0,075	0,128	0,721
Mesleki Unvan	0,000	1	0,000	0,001	0,977
Meslek Mensubiyet Süresi	5,733	4	1,433	2,465	0,047*
Öğrenim Durumu	0,053	1	0,053	0,092	0,763
Hata	103,509	178	0,582		
Toplam	3384,750	189			

<sup>d</sup> R<sup>2</sup>=0,969, \* p<0,05

Analiz sonuçlarına bakıldığında meslekte 10-15 yıl çalışmış olan meslek mensupları diğer yaş gruplarına göre vergi mevzuatının daha karışık olduğunu, anlaşılmasının uzmanlık gerektirdiğini düşünmekte; meslek mensupları olmadan mükelleflerin şekli ödevlerini yerine getiremeyeceği düşüncesinde oldukları görülmüştür. Bu durum mesleki deneyim arttıkça olası sonuçları görme eğiliminin daha fazla olduğunu düşündürmektedir.

Tablo 27 ve Tablo 28’de “*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” alt başlığının değişkenlere göre tanımlayıcı istatistikleri ve MANOVA testi sonuçları verilmiştir. Buna göre kurulan model anlamlı olup R<sup>2</sup>=0,894 olarak hesaplanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde “*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” alt başlık skoru cinsiyet (p<0,05) ve mesleki unvan (p<0,05) bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. İkili karşılaştırmalar için yapılan Tukey Testi sonuçları doğrultusunda: kadınların vergi mevzuatına yaklaşımı skoru erkeklere göre daha yüksektir. Ayrıca YMM’lerin vergi mevzuatına yaklaşımı skoru

SMMM'lere göre daha yüksektir. Yaş ( $p>0,05$ ), meslek mensubiyet süresi( $p>0,05$ ) ve öğrenim durumu ( $p>0,05$ ) bakımından ise anlamlı bir fark saptanmamıştır.

**Tablo 27. Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı</b>			
<b>Değişken</b>	<b>Düzy</b>	<b>Kişi Sayısı</b>	<b>Ortalama ± Standart Sapma</b>
<b>Yaş</b>	25-34 Yaş Arası	28	2,66 ± 0,95
	35-44 Yaş Arası	65	2,56 ± 0,85
	45-54 Yaş Arası	47	2,54 ± 1,09
	55 Yaş ve Üzeri	49	2,78 ± 0,98
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	15	3,2 ± 0,7
	Erkek	174	2,58 ± 0,97
<b>Mesleki unvan</b>	YMM	6	3,75 ± 0,61
	SMMM	183	2,59 ± 0,95
<b>Meslek Mensubiyet Süresi</b>	1-10 Yıl	51	2,67 ± 0,88
	10-15 Yıl	36	2,42 ± 1,03
	15-20 Yıl	33	2,58 ± 0,94
	21-30 Yıl	35	2,74 ± 1,02
	30 Yıl ve Üzeri	34	2,72 ± 0,99
<b>Öğrenim Durumu</b>	Lise-Yüksek okul	16	2,53 ± 1,1
	Lisans-Yüksek Lisans	173	2,64 ± 0,95

**Tablo 28. Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Ortalama Kareler	F	p
Model <sup>c</sup>	1321,149e	11	120,104	136,082	0,000
Yaş	0,404	3	0,135	0,153	0,928
Cinsiyet	6,785	1	6,785	7,688	0,006*
Mesleki Unvan	6,263	1	6,263	7,096	0,008*
Meslek Mensubiyet Süresi	2,075	4	0,519	0,588	0,672
Öğrenim Durumu	0,508	1	0,508	0,576	0,449
Hata	157,101	178	0,883		
Toplam	1478,250	189			

<sup>c</sup> R<sup>2</sup>=0,894, \* p<0,05

Analiz sonuçlarına bakıldığında kadın katılımcıların erkek katılımcılara göre mevzuattaki boşlukları mükelleflerin çıkarları doğrultusunda kullanmaktan kaçınmadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Kadın katılımcıların erkek katılımcılara göre mevzuatın uygulanması konusunda daha esnek oldukları düşünülmektedir.

Kadın katılımcıların erkek katılımcılara göre vergi mevzuatındaki yapılan düzenlemelerin/ getirilen yeniliklerin tümünü yerli yerinde buldukları sonucuna ulaşılmıştır. Kadın katılımcıların yeniliklere daha açık olduğu düşünülmektedir.

YMM'lerin de SMMM'lere göre vergi mevzuatındaki yapılan düzenlemeleri/ getirilen yenilikleri yerli yerinde buldukları sonucuna ulaşılmış, YMM unvanına sahip katılımcıların SMMM unvanına sahip katılımcılara göre vergi mevzuatındaki düzenlemelere ve yeniliklere daha açık oldukları düşünülmektedir.

Tablo 29 ve Tablo 30'da "*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*" alt başlığının değişkenlere göre tanımlayıcı istatistikleri ve MANOVA testi sonuçları verilmiştir. Buna göre kurulan model anlamlı olup R<sup>2</sup>=0,965 olarak hesaplanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde "*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*" alt

başlık skoru sadece öğrenim durumu ( $p < 0,05$ ) bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Lisans ve yüksek lisans mezunlarının meslek ilkelerine bağlılığa ait skorları lise ve yüksekokul mezunlarına göre daha yüksektir. Yaş ( $p > 0,05$ ), cinsiyet ( $p > 0,05$ ), mesleki unvan ( $p > 0,05$ ) ve meslek mensubiyet süresi ( $p > 0,05$ ) bakımından ise anlamlı bir fark saptanmamıştır.

**Tablo 29. Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı Alt Başlık Skorunun Değişkenlere Göre Tanımlayıcı İstatistikleri**

Değişken	Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı		
	Düzy	Kişi Sayısı	Ortalama $\pm$ Standart Sapma
Yaş	25-34 Yaş Arası	28	4,04 $\pm$ 0,59
	35-44 Yaş Arası	65	4,13 $\pm$ 0,82
	45-54 Yaş Arası	47	3,95 $\pm$ 0,85
	55 Yaş ve Üzeri	49	3,86 $\pm$ 0,82
Cinsiyet	Kadın	15	4,1 $\pm$ 0,54
	Erkek	174	3,99 $\pm$ 0,82
Mesleki unvan	YMM	6	4,17 $\pm$ 0,41
	SMMM	183	3,99 $\pm$ 0,81
Meslek Mensubiyet Süresi	1-10 Yıl	51	3,98 $\pm$ 0,77
	10-15 Yıl	36	4,01 $\pm$ 0,88
	15-20 Yıl	33	4,27 $\pm$ 0,59
	21-30 Yıl	35	3,97 $\pm$ 0,78
	30 Yıl ve Üzeri	34	3,78 $\pm$ 0,92
Öğrenim Durumu	Lise-Yüksekokul	16	3,72 $\pm$ 0,95
	Lisans-Yüksek Lisans	173	4,03 $\pm$ 0,78

**Tablo 30. Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı Alt Başlığının MANOVA Sonuç Tablosu**

	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Ortalama Kareler	F	p
Model <sup>f</sup>	3033,778	11	275,798	443,382	0,000
Yaş	2,316	3	0,772	1,241	0,296
Cinsiyet	0,355	1	0,355	0,571	0,451
Mesleki Unvan	0,589	1	0,589	0,947	0,332
Meslek Mensubiyet Süresi	5,328	4	1,332	2,141	0,078
Öğrenim Durumu	2,783	1	2,783	4,475	0,036*
Hata	110,722	178	0,622		
Toplam	3144,500	189			

<sup>f</sup> R<sup>2</sup>=0,965, \* p<0,05

Analiz sonucunda lisans ve yüksek lisans mezunlarının lise ve yüksekokul mezunlarına göre diğer meslek mensuplarının mükellefleri ellerinde tutmak amacıyla mevzuata aykırı işlem yapmadıkları düşüncesinde oldukları, her türlü olumlu olumsuz etki ve tekliflere rağmen kendilerine yüklenen sorumluluklar dahilinde hareket ederek fırsatları olsa dahi mevzuattan ayrılmayacakları görüşüne sahip oldukları sonucuna varılmıştır. Bunun sebebinin eğitim süresinin fazlalığının vergi bilincine olumlu etkisi olduğu düşünülmektedir.

Alt başlıklar arasında ilişkinin saptanması amacıyla hesaplanan korelasyon katsayıları ve p değerleri Tablo 31’de yer almaktadır. Bu sonuçlara göre:

“*Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması*” (r=0,262; p=0,000), “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım*” (r=0,272; p=0,000), “*Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı*” (r=0,392; p=0,000) ve “*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*” (r=0,260; p=0,000) alt başlık skorları arasında aynı yönlü ve zayıf ilişki bulunmuştur. Yani “*Meslek*

*Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları*” skoru arttıkça söz konusu alt başlık skorları da artmaktadır. “*Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” alt başlık skoru arasında ise ( $r=-0,146$ ;  $p=0,045$ ) ters yönlü ve zayıf bir ilişki bulunmuştur. Yani *Meslek Mensuplarının Vergi Sistemine İlişkin Yaklaşımları*” skoru arttıkça “*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” alt başlık skoru azalmaktadır.

“*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım*” ( $r=0,391$ ;  $p=0,000$ ) ve “*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*” ( $r=0,169$ ;  $p=0,000$ ) alt başlık skorları arasında aynı yönlü ve zayıf ilişki bulunmuştur. Yani “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması*” skoru arttıkça söz konusu alt başlık skorları da artmaktadır. “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Yetkileri İle Kıyaslanması*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı*” ( $r=0,021$ ;  $p=0,772$ ) ve “*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” alt başlık skoru arasında ise ( $r=-0,125$ ;  $p=0,087$ ) istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunmamıştır.

“*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*” ( $r=0,242$ ;  $p=0,001$ ) alt başlık skorları arasında aynı yönlü ve zayıf ilişki bulunmuştur. Yani “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım*” skoru arttıkça “*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*” alt başlık skoru da artmaktadır. “*Meslek Mensuplarının Sorumluluklarına İlişkin Yaklaşım*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı*” ( $r=0,107$ ;  $p=0,142$ ) ve “*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” alt başlık skoru arasında ise ( $r=-0,009$ ;  $p=0,889$ ) istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunmamıştır.

“*Meslek Mensuplarının Mesleğin Önemine Bakışı*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” ( $r=-0,008$ ;  $p=0,912$ ) ve “*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*” alt başlık skoru arasında ( $r=0,065$ ;  $p=0,377$ ) istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunmamıştır.

“*Meslek Mensuplarının Vergi Mevzuatına Yaklaşımı*” alt başlık skoru ile “*Meslek Mensuplarının Meslek İlkelerine Bağlılığı*” alt başlık skoru arasında ( $r=0,136$ ;  $p=0,061$ ) istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunmamıştır.



**Tablo 31. Alt Başlıklar Arasında Hesaplanan Pearson Korelasyon Katsayıları Sonuç Tablosu**

		<i>GRUP 1</i>	<i>GRUP 2</i>	<i>GRUP 3</i>	<i>GRUP 4</i>	<i>GRUP 5</i>	<i>GRUP 6</i>
<b><i>GRUP 1</i></b>	r	1	0,262**	0,272**	0,392**	-0,146*	0,260**
	p		0,000	0,000	0,000	0,045	0,000
<b><i>GRUP 2</i></b>	r		1	0,319**	0,021	-0,125	0,169*
	p			0,000	0,772	0,087	0,020
<b><i>GRUP 3</i></b>	r			1	0,107	-0,009	0,242**
	p				0,142	0,899	0,001
<b><i>GRUP 4</i></b>	r				1	-0,008	0,065
	p					0,912	0,377
<b><i>GRUP 5</i></b>	r					1	0,136
	p						0,061
<b><i>GRUP 6</i></b>	r						1
	p						

\* p<0,05 , \*\*p<0,01

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Araştırmamızda SMMM ve YMM olarak iki grup altında toplanan meslek mensuplarının vergi sistemindeki yerinden, öneminden, vergi sisteminde gördükleri aksaklıklardan ve çözüm önerilerinden bahsedilmiştir. Afyonkarahisar örneklemini üzerinden 189 meslek mensubuna yönelik araştırma yapılmış, veriler toplanmış ve analiz edilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri birbirinin rakibi veya alternatif değil, birbirini tamamlayan meslek gruplarıdır. Birincisi, mali tabloların hazırlanması aşamasında zorunlu olan defterleri tutup muhasebe kayıtlarının ve sonunda da mali tabloların ve beyannamelerin oluşturulması işiyle meşgul olurken ikincisi, gerçekleşen bu işlerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ve standartlara uyumluluğunu kontrol etmektedir. Bir ülkede muhasebe ve denetime gösterilen değer, o ülkedeki tüm ekonomik ilişkilerin ciddiyetini yansıtmaktadır. Devletin vergisini tam olarak tahsili, sermaye piyasalarının doğru bilgilerle işlemesi, yerli ve yabancı yatırımcılara doğru bilgiler sunulması gibi birçok önemli gereksinim; muhasebe mesleğinin güvenilir, etkin ve verimli çalışmasıyla sağlanabilir. İşte vergi mükellefiyle Maliye arasında bir çeşit köprü görevi gören eski adıyla hesaplayıcı katip, şimdiki unvanlarıyla Meslek Mensupları tam burada devreye girmektedir.

Mesleğin usul ve esasları 3568 sayılı SMMM'lik ve YMM'lik Kanunu'nda ve bu kanunun ikincil mevzuatında düzenlenmektedir. VUK başta olmak üzere diğer kanunlarda da meslekle ilgili hükümler yer almaktadır. Yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen verilerden yola çıkarak şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Betimsel analiz sonuçlarına göre meslek mensupları vergi sistemi kapsamında yöneltilen önermelere vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılmadığı, vergi aflarının vergi bilincini olumsuz etkilediği, vergi mevzuatının sık sık değiştiği, meslek mensupları olmasa vergi sisteminin düzenli işlemeyeceği ve vergiyle ilgili tüm işlerini denetlenme düşüncesi ile özenle yapıp mevzuattan ayrılmadıkları yönünde cevaplar vermişlerdir. Sorumluluklarının yetkileri ile kıyaslanması ile ilgili yöneltilen önermelere görev ve sorumluluklarını belirleme açısından Meslek kanununu yetersiz buldukları, yetkilerinin sorumluluklarına göre yetersiz olduğu yönünde cevaplar vermişlerdir. Ayrıca e-devlet uygulamasının iş yükünü ve sorumlulukları arttırdığını belirtmişlerdir. Sorumluluklarına ilişkin yöneltilen önermelere mevzuatla üzerlerine yüklenen sorumlulukların mükellefler karşısında

kefil durumuna düşürdüğünü, mükelleflerin düzenlediği sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri tespit etmelerinin mümkün olmadığı yönünde cevaplar vermişlerdir. Mesleğin önemine bakış ile ilgili yöneltilen önermelerde ise vergi mevzuatının karışık olduğunu ifade etmişler ayrıca ‘meslek mensupları olmadığında mükellefler şekli ödevlerini yerine getirebilir’ önermesine katılmayarak kendileri olmadan mükelleflerin şekli ödevlerini yerine getiremeyeceği, vergi sisteminin de düzenli işlemeyeceği sonucuna ulaşılabilir. Vergi mevzuatına ilişkin yöneltilen önermelerde vergi mevzuatındaki boşlukları mükellefin çıkarları doğrultusunda kullanmaktan kaçınmadıklarını, mevzuata yönelik yapılan düzenlemelerin ve getirilen yeniliklerin hepsini yerli yerinde bulmadıklarını belirtmişlerdir. Meslek ilkelerine bağlılığa yönelik sunulan önermelere ise diğer meslek mensuplarının mükellefleri ellerinde tutmak amacıyla mevzuata aykırı işlem yapmadıklarını ve her şeye rağmen sorumlulukları dahilinde hareket edeceklerini, fırsatları olsa bile mevzuattan ayrılmayacaklarını belirtmişlerdir.

Meslek mensuplarının vergi sistemine ilişkin yaklaşımları incelendiğinde istatistiksel olarak öğrenim durumu bakımından anlamlı farklılık görülmüştür. Bu farklılığın ise eğitim düzeyi ‘Lisans ve Yüksek Lisans’ olan katılımcıların ‘Lise’ ve ‘Yüksek Okul’ olanlara göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

Meslek mensuplarının sorumluluklarının yetkileri ile kıyaslanması incelendiğinde istatistiksel olarak cinsiyet bakımından anlamlı farklılık göstermektedir. Cinsiyet türlerinin ortalamaları incelendiğinde ise bu farklılığın erkekler lehine olduğu görülmüştür.

Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin yaklaşım incelendiğinde istatistiksel yönden anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Meslek mensuplarının mesleğin önemine bakışı incelendiğinde; yaş, cinsiyet, mesleki unvan ve öğrenim durumu bakımından anlamlı bir fark saptanmamış sadece meslek mensubiyet süresi bakımından anlamlı bir fark görülmüştür. 10-15 yıl çalışmış olan katılımcıların mesleğin önemine bakışına ait ortalamalar 15-20 yıl ve 21-30 yıl çalışanlara göre daha yüksektir. Bu farklılığın sebebinin deneyim olduğu düşünülmektedir.

Meslek mensuplarının vergi mevzuatına yaklaşımı incelendiğinde, istatistiksel olarak cinsiyet ve mesleki unvan bakımından anlamlı farklılıklar görülmüş, kadın katılımcıların ortalamasının erkeklere göre daha yüksek olduğu bunun sebebi olarak ta erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre mevzuatın

uygulanması konusunda daha katı oldukları gösterilebilir. YMM'lerin de SMMM'lere göre daha yüksek oranda katılım gösterdikleri bunun sebebi olarak da YMM'lerin mevzuattaki düzenlemelere daha açık olduğu düşünülmektedir.

Meslek mensuplarının meslek ilkelerine bağlılığı incelendiğinde; istatistiksel olarak öğrenim durumu bakımından anlamlı farklılık görülmüştür. Lisans ve yüksek lisans mezunlarının meslek ilkelerine bağlılığına ait skorlar lise ve yüksek okul mezunlarına göre daha yüksektir. Bunun sebebi olarak eğitim sürecinin fazlaştıkça meslek ilkelerine bağlılığı artırıcı etkisi olduğu söylenebilir.

Meslek mensuplarının vergi sistemine ilişkin yaklaşımları ile meslek mensuplarının vergi mevzuatına yaklaşımları arasında istatistiksel yönden anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelendiğinde; ters yönde bir anlamlı farklılık görülmüş meslek mensuplarının vergi sistemine ilişkin yaklaşımları arttıkça vergi mevzuatına yaklaşımı azalmaktadır sonucuna ulaşılmıştır. Bu da bize vergi yükünde adaletsizlik arttıkça, vergi afları vergi bilincini olumsuz etkiledikçe, vergi mevzuatı sık sık değiştikçe meslek mensuplarının vergi mevzuatındaki boşlukları mükelleflerin çıkarları doğrultusunda kullanmaktan kaçınmayacağı ve vergi mevzuatında yapılan düzenlemelerin, getirilen yeniliklerin tümünü yerli yerinde bulmayacağını göstermektedir.

Meslek mensuplarının sorumluluklarının yetkileri ile kıyaslanması ile meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin yaklaşım ve meslek mensuplarının meslek ilkelerine bağlılığı incelendiğinde istatistiksel olarak aynı yönlü ve zayıf bir ilişki bulunmuştur. Meslek mensuplarının sorumluluklarının yetkileri ile kıyaslanması ile diğer başlıklar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin yaklaşım ele alındığında meslek mensuplarının meslek ilkelerine bağlılığı ile arasında aynı yönlü ve zayıf bir ilişki bulunmuş ancak diğer başlıklarla istatistiksel olarak anlamlı bir fark görülmemiştir.

Meslek mensuplarının vergi sistemindeki yeri ve önemini ölçmeye yönelik Afyonkarahisar ilinde yapılan çalışma bulgularına göre SMMM'lerin ve YMM'lerin vergi sisteminde etkin rol oynadığı söylenebilir. Vergiye bakış açıları bağlamında ise “vergi sisteminin adil olmadığı”, “vergi mevzuatının sık sık değiştiği”, “vergi mevzuatının anlaşılır olmadığı”, “vergi aflarının sık sık çıktığı” gibi vergi sistemini

olumsuz etkileyen görüşlere sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca defter-beyan gibi teknolojik uygulamaların sorumlulukları ve iş yükünü artırdığı görüşü hakimdir. Vergi sisteminin daha etkin işleyebilmesi için vergi mevzuatının daha açık ve anlaşılır bir görünüme kavuşturulmasının faydalı olacağı, vergide adaletin sağlanması gerektiği, vergi aflarıyla birlikte düzenli vergi ödeyen mükelleflere de eş zamanlı ödüllendirme veya teşvik uygulamalarının yararlı olabileceği, teknolojik uygulamaların uygulamaya geçmeden önce meslek mensuplarına deneme imkanı verilerek görüşlerinin alınmasının olumlu etkileri olacağı düşünülmektedir. Yapılan çalışmada meslek mensuplarının vergi sistemi içerisinde önemli bir yere sahip olduğu, meslek mensupları olmadan vergi sisteminin etkin ve düzenli işlemeyeceği görülmüştür.



## EK 1 : ANKET FORMU



## ANKET FORMU

Bu anket formu Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütülmekte olan “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi : Afyonkarahisar İli Örneği*” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasına veri temini için yapılmaktadır. Sizlerden edinilecek bilgiler tamamen bilimsel amaçlı, istatistiksel ortamda ve toplu olarak değerlendirilecek ve isimlerinizin hiçbir yerde geçmeyeceğinden emin olabilirsiniz. Görüşleriniz bizim için önemlidir. Şimdiden değerli görüşlerinizden dolayı teşekkür ederiz.

**I- Lütfen size uygun cevabı işaretleyiniz.**

KİŞİSEL BİLGİLER						
1	Yaşınız	25-34 ( )	35-44 ( )	45-54 ( )	55 ve üzeri ( )	
2	Cinsiyetiniz	Kadın ( )	Erkek ( )			
3	Mesleki Unvanınız	YMM ( )	SMMM ( )			
4	Kaç yıldır Faal Olarak Meslek Mensubusunuz?	1-10 ( )	10-15 ( )	15-20 ( )	21-30 ( )	30 ve üzeri ( )
5	Öğrenim Durumunuz	Lise	Yüksekokul	Lisans	Yük. Lisans	Doktora

		( )	( )	( )	( )	( )
6	<b>Kendi Büronuzda mı Çalışıyorsunuz?</b>	Evet, kendi bürom var. ( )	Hayır, diğer bir meslek mensubunun yanında ücretli olarak çalışıyorum. ( )			

Prof. Dr. Hakkı Odabaş

Ayşe Akkoç

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

Uşak Üniversitesi

Siyasal Bilgiler Fakültesi - Maliye Bölümü

Maliye Y.L

( Tez Danışmanı )

( Öğrenci )

**II- Lütfen aşağıda verilen yargılara katılım düzeyinizi belirtiniz.**

SORU NO		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Vergi mevzuatı karışıktır, anlaşılması uzmanlık gerektirir.	( )	( )	( )	( )	( )
2	Vergi yükünün mükellefler arasında, adil dağılmadığını düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
3	Vergi afları, vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
4	Vergi mevzuatı sık sık değişmektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
5	Vergi mevzuatındaki boşlukları mükelleflerin çıkarları doğrultusunda kullanmaktan kaçınmam.	( )	( )	( )	( )	( )
6	Vergi mevzuatındaki yapılan düzenlemelerin/getirilen yeniliklerin tümünü yerli	( )	( )	( )	( )	( )

	yerinde buluyorum.					
7	Biz meslek mensupları olmasa, vergi sistemi düzenli işlemez.	( )	( )	( )	( )	( )
8	Vergi ile ilgili bütün işlerimi, ileride denetleneceğim düşüncesi ile özenle yapar, mevzuattan ayrılmam.	( )	( )	( )	( )	( )
9	Diğer meslek mensuplarının, mükellefleri ellerinde tutmak amacıyla mevzuata aykırı işlem yapmadıklarını düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
10	Biz meslek mensupları olmasa da mükellefler şekli ödevlerini yerine getirebilir.	( )	( )	( )	( )	( )
11	Her türlü olumlu-olumsuz etki ve tekliflere rağmen bana yüklenen sorumluluklar dahilinde hareket eder, fırsatım olsa bile mevzuattan ayrılmam.	( )	( )	( )	( )	( )
12	Meslek mensupları, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yeterli yetki –sorumluluk ve kararlılığa sahiptir.	( )	( )	( )	( )	( )
13	Görev ve sorumluluklarımızı belirleme açısından Meslek Kanunumuz yetersizdir.	( )	( )	( )	( )	( )
14	Bizlere tanınan yetkiler, yüklenen sorumluluklara göre yetersizdir.	( )	( )	( )	( )	( )
15	Mevzuatla üzerimize yüklenen sorumluluklar, beni adeta mükellefin kefil durumuna getirmiştir.	( )	( )	( )	( )	( )
16	Bağlı olduğumuz TÜRMOB, ülke genelinde mesleğin itibarını ve biz meslek mensuplarının haklarını en iyi şekilde korumaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )



<b>17</b>	Meslek mensuplarının, mükellefin düzenlediği ya da aldığı sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri tespit etmesi mümkün değildir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>18</b>	Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik raporları çerçevesinde yükledikleri sorumluluklar yerindedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>19</b>	Mevzuattaki sürekli yapılan değişiklikler, mükelleflerle aramızda sorunlara yol açmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>20</b>	Gelir idaresinin e-devlet uygulamaları, beklenenin aksine iş yükümüzü ve sorumluluklarımızı arttırmıştır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**KATILIMINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİM...**

## EK 2- SMMM SÖZLEŞMESİ



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

SÖZLEŞME		
1-TARAFLAR	MESLEK MENSUBUNUN	İŞ SAHİBİNİN
AdıSoyadı :		
Unvanı :		
Adresi :		
Telefonu :		
VergiDairesi/No/TC KimlikNo :		
BağlıOlduğuMeslekiKuruluşve BüroSicilNo :		

### 2.AMAC :

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili yönetmelikler gereği meslek mensubu ile iş sahibi arasındaki ilişkileri düzenlemektedir.

### 3.YAPILACAK İŞLERİN KONUSU VE KAPSAMI

- 3.1) Firmanın muhasebe kayıtlarını yasalarla belirlenen şekilde tutmak,
- 3.2) Firma adına Maliye Bakanlığı kurumlarına verilmesi gereken yasal beyanname ve bildirgelerin VUK mükerrer 227'inci maddesi çerçevesinde yasal süresinde vermek,
- 3.3) Firmanın Sosyal Güvenlik Kurumu kanuni çerçevesinde yapılması gereken

- işleri, verilmesi gereken beyanname ve bildireleri yasal süresinde kuruma vermek,
- 3.4.) Firmanın gerek Maliye Bakanlığı gerekse Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı kurumları tarafından yapılacak yasal inceleme ve teftişler için gerekli evrak, belge ve yasal defterlerin hazırlanması,
- 3.5) Vergi ve SGK konularında danışmanlık yapılması,

#### **4. ÜCRETİN TUTARI VE ÖDEME ŞEKLİ**

- 4.1.) Meslek mensubunun sözleşmede belirtilen işlerden dolayı sözleşme dönemi süresince alacağı ücret aylık ..... olup iş sahibi tarafından her ay nakit veya bankalar aracılığıyla ödenecektir.
- 4.2) Ücrete KDV dahildir.
- 4.3) İş için yapılacak bütün giderler iş sahibi tarafından karşılanacaktır.
- 4.4) İş bu sözleşme ile belirlenen ücretin ödenmemesi durumunda meslek mensubu işi bırakabilir, alacakları için kanuni takibe geçebilir, ayrıca kayıtlı olduğu meslek odasına başka meslek mensubunun işi almaması konusunda bildirimde bulunabilir.
- 4.5) İş bu sözleşme ile belirlenen ücret yalnızca sözleşmede belirtilen işler içindir. Sözleşme de yer almayan işler istenmesi halinde meslek mensubuna ücret tarifesinin altında kalmamak koşuluyla ayrıca ücret ödenecektir. Bunun için istenirse ayrıca yapılacak işlerin konusu ve kapsamı ücret tespit tutanağı ile belirlenebilir.

#### **5. SÖZLEŞMENİN SÜRESİ**

- 5.1) İş bu sözleşme anılan yerle sınırlı olmak üzere ... takvim yılını süreyi/dönemi kapsar. İş bu sözleşme ..... günü ..... adresinde 1(bir) nüsha olarak düzenlenmiş olup Damga Vergisine tabidir. Doğabilecek anlaşmazlıklarda ..... Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.
- 5.2) Sözleşme karşılıklı ve yazılı olarak feshedilmediği sürece yürürlüktedir. Ancak belirlenen ücret her yıl karşılıklı anlaşmayla, yeni bir sözleşme yapmaya gerek olmaksızın yeniden belirlenebilir. Bu durumda mevcut sözleşme geçerliliğini korur.

#### **6. TARAFLARIN KARŞILIKLI SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

- 6.1) Meslek Mensubu; Sözleşmede anılan işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde yerine getirecektir. Bu işleri kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla iş birliği yaparak da

yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşteriden ek ücret isteyemeyecektir. İş sahibi meslek mensubunun yazılı oluru almadan bu işleri başkasına yaptıramayacaktır, aksine davranılması durumunda meslek mensubuna ücretinin tamamını ödeyecektir.

6.2) Meslek Mensubunun; Müşteriye karşı sorumluluğu, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde olmak üzere mesleki kusuru ile sınırlıdır. Meslek Mensubu, defterlerin tutulması, mali tabloların düzenlenmesi, beyannamelerin imzalanması ve benzeri konularda sorumludur. İş sahibi (Mükellef) tarafından kendisine iletilen her türlü belgeyi gerek şeklen gerekse içerik itibarıyla gerçek ve doğru olarak kabul eder. Aksi durumda sorumluluk iş sahibine aittir.

6.3) İş sahibi; ticari defterlerine, mali tablolarına ve beyannamelerine yansıtılması gereken her türlü belge ve bilgiyi (Gider Faturaları, Gelir Faturaları, Banka Hareketleri, Çek-Senet hareketleri, Kredi Kartı Makinesi Hareketleri, Makbuzları, Diğer resmi evraklar vb.) Meslek Mensubuna tam ve doğru olarak iletmekle yükümlüdür. Meslek Mensubu, kendisine zamanında iletilmeyen, yanlış veya eksik iletilen her türlü bilgi ve belgeden sorumlu değildir ve bu tür belgeler nedeniyle daha önce zamanında verilmiş beyanname ve bildirgelerin düzeltilmesinden kaynaklanabilecek ceza, faiz gibi ödemelerden de sorumlu değildir. İş sahibinin işletmesi içinde yolsuzluk, usulsüzlük gibi durumların ortaya çıkması durumunda gerekli önlemleri almak iş sahibi sorumluluğundadır.

6.4) İşletmede yapılması gereken yıl sonu stok sayımı, fiili envanter çalışması vb. gibi işlerin ilgili yasalara uygun olarak yapılması iş sahibinin sorumluluğunda olup çalışma sonuçları Meslek Mensubuna tam ve eksiksiz iletilir.

6.5) İş sahibi, Meslek Mensubunun ilgili yasa ve mevzuat gereği yapacağı uyarıları derhal dikkate almak zorundadır. Bu uyarılar yazılı veya sözlü olarak yapılabilir. Meslek mensubu, iş sahibi tarafından kendisine verilmiş belgeleri kayıt altına aldıktan sonra yasal saklama süreleri bitimine kadar saklanması için iş sahibine bir tutanak karşılığı geri verir. Bu evrakların muhafazası iş sahibinin sorumluluğundadır.

6.6) Meslek Mensubu, işin yapılması sırasında öğrendiği ve edindiği bilgi ve belgeleri iş sahibinin izni dışında üçüncü şahıslara açıklayamaz. Ancak suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere bildirilmesi ayrıca Adli ve İdari her türlü inceleme ve soruşturma kapsam dışıdır. Meslek Mensubunun bu sorumluluğu iş bu sözleşmenin sona ermesinden sonra da devam eder. Meslek Mensubu bu yükümlülüğe aykırı hareketinden dolayı iş sahibinin uğrayacağı her türlü zararı tazminle yükümlüdür.

6.7) Meslek Mensubunun kayıtlara esas aldığı belgelerin doğru olmamasından veya

idarece kabul edilmemesinden kaynaklanabilecek her türlü mali yükümlülük iş sahibi sorumluluğundadır. İş Sahibi, aleyhine hukuki, idari veya cezai takibat yapılması veya dava açılması durumunda Meslek Mensubuna derhal bilgi vermek zorundadır. İş Sahibi, Meslek Mensubunu zarara uğratici veya hukuksal hakların kullanılmasını engelleyici her türlü davranıştan kaçınmak zorundadır. Meslek Mensubunun, iş sahibinin kusuru veya bu sözleşmeye aykırı davranışları dolayısıyla müteselsilen sorumlu tutulduğu hallerde kendisini savunmak üzere bir Avukat tutması halinde Avukat ücreti İş Sahibi tarafından karşılanır.

6.8) İş Sahibi Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve ilgili diğer kurumlar nezdinde tahakkuk eden veya ödenmesi gereken vergi, SGK primi vb. ödemelerin yapılmasından birinci derecede sorumludur.

6.9) İş Sahibinin bu sözleşmenin 1. maddesinde belirttiği adresi yasal bildirim adresi olarak kabul edilmiştir. Meslek Mensubunun iş sahibine yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılacaktır. İş sahibi adres değişikliği yaparsa bunu 3 iş günü içinde meslek mensubuna bildirmekle yükümlüdür. Adres değişikliği dolayısıyla iş sahibine ulaşmayan bildirimlerden meslek mensubu sorumlu tutulamaz.

6.10) Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilir. Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler iş sahibine geri verilir. Tarafların tazminat hakları genel hukuk kurallarına tabidir. İş haklı bir sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu iş için almış olduğu ücreti geri vermek zorundadır. Buna alınan avanslarda dahildir. Ancak iş sahibi adına yapılan zorunlu giderler geri ödenmez. Sözleşmenin iş sahibi tarafından feshi halinde meslek mensubunun ücretinin tamamı ödenir. Şu kadar ki, meslek mensubunun bu duruma kendi kusur ve ihmali yol açmış olmasının yetkili adli mercilerce tespit edilmiş olması kaydıyla ücret geri ödenir. Bu sözleşmeye göre peşin verilmesi gereken ücret ya da avans ödenmezse meslek mensubu işe başlamak zorunda değildir.

## **7.ÖZEL HÜKÜMLER**

7.1) .....

7.2) .....

7.3) .....

### **NOT:**

1-Tarafların sözleşmede yazılı bulunan, meslek yasasından ve

yönetmeliklerden doğan karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri ile tarafların koyduğu özel hükümler de bu sözleşme kapsamı dahilindedir.

2-İş bu sözleşmenin Damga Vergisinin yasal süresinde Vergi Dairesine ödenmesi gerekmektedir.

**İş Sahibi (Mükellef)**

**Meslek Mensubu**

**Kaşe – İmza**

**Kaşe – İmza**

## **ELEKTRONİK BEYANNAME ARACILIK VE SORUMLULUK SÖZLEŞMESİ**

İş bu sözleşme, kimlik bilgisi aşağıda yazılı olan kişiler arasında düzenlenmiştir.

### **1. TARAFLAR(\*)**

	MESLEK MENSUBUNUN	MÜKELLEFİN
VergiKimlikNumarası		
T.C.KimlikNumarası		
AdıSoyadı / Unvanı		
DoğumYeri / Tüzel KişilerdeKanuniMerk ezi		
DoğumTarihi / TüzelKişilerdeKuruluşTarihi		
BağlıBulunduğu Oda veSicil No/ TicaretOdası		
Mühür / KaşeNumarası		
HizmetSözleşmesiTarihve No.		
Adresi		
TelefonNumarası		
Faks Numarası		
Elektronik Posta Adresi		

### **2-KONU**

Bu sözleşmenin konusu, mükellef (kanuni temsilcisi veya vergi sorumlusu dahil) tarafından e- beyanname gönderilmesini sağlamak üzere, e-beyanname göndermeye aracılık etme yetkisine sahip meslek mensubuna sunulan bilgiler çerçevesinde ilgili

vergi dairesine e-beyanname gönderilmesi ve karşılığında elektronik ortamda düzenlenerek iletilen ve mükellefe tebliğ yerine geçen tahakkuk fişinin elektronik ortamda alınmasıdır.

### **3-TARAFLARINKARŞILIKLI SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

1-Meslek mensubu, elektronik beyannamenin gönderilmesi sırasında Bakanlık tarafından beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi ile ilgili yayımlanacak genel tebliğ, sirküler ve diğer ilgili düzenlemelerde belirtilen usul ve esaslara uyacaktır.

Meslek mensubu, mükellef veya kanuni temsilcisi tarafından kendisine sağlanan bilgilere ve yasal düzenlemelere uygun olarak e-beyannamenin doldurulması ile elektronik ortamda gönderilmesi ve karşılığında tahakkuk fişinin alınmasından mükellefe ve ilgili vergi dairesine karşı sorumludur.

(\*)Adi ortaklık şeklindeki mükellefiyetlerde ortaklığa ait bilgiler yazılacaktır.

2-Meslek mensubu ile mükellef arasında; mükellefin defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve vergi beyannamelerini düzenlemek / tasdik işlemi yapmak üzere **10.05.2016 tarih ve 1005201601** sayılı hizmet sözleşmesi bulunmaktadır. Meslek mensubu, söz konusu sözleşmeye konu teşkil eden ve elektronik ortamda ilgili vergi dairesine gönderilmesine aracılık edilecek olan beyannamelerde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca ve bu maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

3-Mükellef, beyannameye yansımaları gereken her türlü bilgiyi meslek

mensubuna tam ve doğru olarak sunmakla yükümlüdür. Meslek mensubu kendisine iletilmeyen, eksik iletilen veya yanlış iletilen her türlü bilginin beyannameye yansımından dolayı sorumlu tutulamaz. Meslek mensubunun sorumluluğu kendisine sunulan bilgilerle sınırlı olup, bu bilgilerin beyannameye doğru yansıtılmaması halinde ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur.

4-Mükellefin, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesini teminen meslek mensubu bu sözleşmeyi düzenlemiş olması, bu konudaki yükümlülüklerinin yerine getirilmiş olduğu anlamını taşımaz. Meslek mensubu, mükellefin / vergi sorumlusunun talebi halinde, e-beyannamenin vergi dairesince alınıp kabul edildiğinden mükellefi haberdar etmek ve tahakkuk fişinin bir örneğini mükellefe / vergi sorumlusuna vermek zorundadır. e-beyanname gönderme işlemi meydana gelecek herhangi bir arıza veya teknik nedenden dolayı başarısız olunması halinde, beyanname mükellef / vergi sorumlusu tarafından kağıt olarak ve süresi içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilecektir.

5-Beyannamenin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye istinaden belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına da imzalatılması / tasdiki gereken nitelikte bir beyanname olması halinde, yetkili aracı e-beyanname "Beyannameyi Düzenleyen" / "Beyannameyi Tasdik Eden" bölümüne kendisi ile ilgili bilgileri kaydedip gönderecektir. Bu durumda e-beyanname mükellef ve hizmet sözleşmesi bulunan meslek mensubu tarafından imzalanmış / tasdik edilmiş sayılacaktır.

6-Meslek mensubu, sözleşmede öngörülen hususların yerine getirilmesi sırasında, öğrendiği bilgileri mükellefin izni dışında açıklayamaz ve bu yükümlülükle ilgili edinilen bilgi ve belgeler ile suretlerini üçüncü şahıslara veremez. Meslek mensubu, bu duruma aykırı hareketinden dolayı mükellefin uğrayacağı her türlü zararı tazminle yükümlüdür.

7-Elektronik ortamda gönderilen ve Vergi İdaresi tarafından kabul edilip, meslek mensubunca da onaylanan beyanname, mükellef / vergi sorumlusu tarafından verilmiş beyanname olarak kabul edilecek ve mükellefin / vergi sorumlusunun kendi yaptığı beyanın sonuçlarını doğrulacaktır.

8-Taraflar, karşı tarafa yazı ile bildirmek şartıyla aralarındaki sözleşmeyi her



zaman feshedebilirler.

İşbu sözleşme .....tarihi .....adresinde  
hizmet sözleşmesinin bir eki olarak bir nüsha düzenlenmiş ve taraflarca  
imzalanmıştır.

Meslek Mensubunun  
Temsilcisinin

Adı Soyadı :

İmza :

Mükellef veya Kanuni

Adı Soyadı :

İmza

“<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Sozlesme-Ornekleri-8572> , Erişim Tarihi:  
02.04.2019”

### EK 3- YMM SÖZLEŞMESİ



SIRA NO:

#### **DENETİM VE TASDİK SÖZLEŞMESİ**

Bir taraftan ..... (Aşağıda Yeminli Mali Müşavir olarak geçecektir ve YMM kısaltması kullanılacaktır), diğer taraftan ..... (Aşağıda iş sahibi olarak geçecektir.) aralarında, aşağıdaki şartlarla, bu Denetim ve Tasdik sözleşmesini yapmışlardır.

Bu sözleşme, ilgili kanunların emredici kurallarına aykırı biçimde yorumlanamaz ve icra edilemez, taraflarca ancak yazılı olarak değiştirilebilir.

#### **1-Sözleşmenin Tarafları**

Bu sözleşmenin tarafları, tarafların adresleri, vergi daireleri ve sicil numaraları ile iletişim araçları şöyledir:

##### 1.1. Yeminli Mali Müşavir

- Adı Soyadı / Unvanı :.....
- Adresi :.....
- Bağlı Bulunduğu Oda :.....
- Oda Sicil No :.....
- Mühür No :.....
- Vergi Dairesi ve Sicil No :.....
- İletişim Araçları :TEL:.....FAX:.....

## 1.2. İş Sahibi

- Adı Soyadı / Unvanı :.....
- Adresi :.....
- Vergi Dairesi ve Sicil No :.....
- İletişim Araçları :TEL:.....FAX:.....TELEX:.....

## 1.3. Sözleşmenin

- Tarihi :.....
- Sayısı :.....
- Dönemi :.....
- Tasdik Konusu :.....

Sözleşmenin tarafları bu maddede yer alan verilerdeki değişiklikleri, değişiklik tarihinden itibaren on beş gün içinde birbirlerine bildireceklerdir. Bildirme yapılmaması halinde, bildirmeyi yapmayan taraf genel hükümlere göre sorumlu olacaktır.

İş sahibi yukarıda gösterilen adresi kanuni adres olarak kabul etmiştir. Meslek mensubunun müşteriye yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılır. İş sahibi adres değişikliklerini 15 gün içinde meslek mensubuna bildirmekle yükümlü olup, adres değişikliği dolayısıyla müşteriye ulaşmayan bildirimlerde meslek mensubuna sorumluluk yüklenemez.

## 2. Sözleşmenin Amacı ve Kapsamı :

### 2.1. Sözleşmenin Amacı

Sözleşmenin amacı, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin denetim ve tasdik işleri ile ve/veya diğer işlerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili diğer kanunlara ve mevzuata göre yapılmasıdır.

### 2.2. Sözleşmenin Kapsamı

YMM 3568 sayılı Kanunun belirlediği anlamda gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerin doğruluğunun tasdik işlerini ve/veya diğer işleri yapar.

Denetimsiz tasdik işi yapılamaz. Tasdik, ilgili bakanlığın veya mercilerin hukuki düzenlemelerine ve tebliğlerine göre yapılır.

## 3. Tarafların Yükümlülükleri ve Sorumlulukları :

### 3.1. YMM'nin Yükümlülükleri ve Sorumlulukları

3.1.1. YMM, denetim ve tasdiki iş sahibinin işyerinde yapma yükümlülüğü altındadır.

3.1.2. Meslek mensubu sözleşmede belirtilen işleri mevzuat ve mesleki ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri uyarınca yerine getirecektir. Bu işi kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla iş birliği yaparak da yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşteri denek ücret istenmez ve sorumluluk YMM'de kalır. Müşteri meslek mensubunun yazılı oluru almadan bu işi başkasına yaptıramaz. Aksine davranması halinde meslek mensubuna ücretin tamamını öder.

3.1.3. YMM'nin kusuru halinde iş sahibine karşı olan mali sorumlulukları mevzuat hükümlerine göre belirlenir. Ancak YMM'lerin yaptıkları denetim ve tasdik işlemleri sırasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelerine rağmen ortaya çıkmamış veya çıkartılmamış (sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması halleri gibi) YMM'nin bilgisi dışında veya hata, hile ve kasıt ile gizlenmiş olan olaylardan dolayı YMM'nin kamu kişileri, özel kişiler ve üçüncü kişilere karşı mali sorumlulukları (vergi para cezaları dahil) iş sahibince karşılanır.

3.1.4. YMM denetim ve tasdik işlemleri sırasında öğrendiği her türlü bilgi ve belgeleri kanuni zorunluluklar dışında gizli tutmakla sorumludur.

### 3.2. İş sahibinin Yükümlülük ve Sorumlulukları

3.2.1. İlgili mevzuata göre, hesap tutma ve hesap çıkarma iş sahibinin yükümlülük ve sorumluluğundadır. Olaylar ve belgelerin yaşamın doğal akışına göre, iş sahibinin bilgisi içinde olduğu kabul edilir.

3.2.2. Yapılacak tüm denetim ve tasdik işlemlerinde iş sahibinin ve yetkili kıldığı muhasebecisi, hesapların olaylara uygun olarak tutulduğunu ve çıkarıldığını, hesapların dayanağı belgelerin gerçek olduğunu kabul etmiş sayılır ve bunların olaylara uygunluk ve belgelerde doğruluk beyanını, yazılı olarak YMM'ye verme yükümlülüğü altındadır.

3.2.3. İş sahibi, meslek mensubu tarafından, sözleşmede anılan işlerle ilgili olarak mevzuat uyarınca yapılması zorunlu işler nedeniyle yapılacak her uyarıyı ve öneriyi yerine getirmekle yükümlüdür. Müşterinin aksine davranışı nedeniyle yerine getirilemeyen yükümlülerden meslek mensubu sorumlu tutulamaz.

3.2.4. Sözleşme konusu işlerle ilgili olarak meslek mensubuna sunulan bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve meslek mensubunun belirttiği tarihe kadar meslek mensubuna teslim edilmemesinden doğacak risklerden, müşteri sorumludur. Bilgi ve belgelerin doğruluğundan ve meslek mensubunun belirttiği tarihe kadar meslek

mensubuna teslim edilmemesinden doğacak risklerden, müşteri sorumludur. Bilgi ve belgelerin teslim tarihi ve şekli taraflar arasında yapılacak ek protokolle belirlenebilir.

3.2.5. Bu maddede (3.2) yazılı iş sahibi, yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde YMM'ye karşı umumi hükümlere göre sorumluluk taşır.

#### **4. Ücret ve Giderler**

##### **4.1. Ücretin Ödenmesi**

4.1.1. Meslek mensubu için sözleşmede belirtilen işlerden dolayı kararlaştırılan ücret ..... olup .....şeklinde ödenecektir.

4.1.2. Sözleşmeye ilişkin Damga Vergisi ..... şeklinde ödenecektir.

4.1.3. Ücrete KDV dahil değildir.

4.1.4. İş için yapılacak bütün giderler iş sahibince karşılanacaktır.

4.1.5. Ücreti sözleşmede belirtilen şekilde ödenmediği takdirde meslek mensubu işi bırakır. Alacağı için kanuni takibe geçer, ayrıca kayıtlı olduğu odaya bildirerek başka meslek mensubunun iş alıp almaması konusunda tavsiyede bulunur.

##### **4.2. Giderler**

YMM'nin işle ilgili harcamaları (şehirlerarası yol giderleri, konaklama giderleri, şehirlerarası ve uluslararası iletişim giderleri) YMM'ye ayrıca ödenir.

#### **5. Sözleşmenin Sona Ermesi**

5.1. Bu sözleşme süre maddesine göre (8.1) sona erer,

5.2. Bu sözleşme 3568 sayılı Kanunun ve bu kanuna ilişkin mevzuatın taraflara tanıdığı nedenler ile bir aylık bir yazılı ihbar müddeti verilmek ve yazılı olarak bildirilmek koşulu ile her zaman feshedilebilir.

#### **6.Sözleşmede Yer Almayan Hükümler**

Bu sözleşmede yer almayan konularda, 3568 sayılı kanunun ve bu kanun ile ilgili mevzuatın, Türk Ticaret Kanunu'nun, Türk Vergi Kanunlarının ve Borçlar Kanunu'nun vekalet akdi hükümleri sistematik yorum ile birlikte uygulanır.

#### **7. Uyuşmazlıklar**

Taraflar arasında bu sözleşmeden doğan uyuşmazlıklar hakem kurulunca karara bağlanır.

Hakem Kurulu İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasınınca seçilerek bir oda üyesinin başkanlığında, taraflarca seçilerek birer üye olmak üzere üç kişiden oluşur.

Hakem Kurulu kararlarının tasdik mercii İstanbul Mahkemeleridir. İcra mercii İstanbul İcra daireleridir.

## **8. Sözleşmenin Süresi, Yeri, Tarihi**

### **8.1. Süre**

Bu sözleşme ..... tarihinden itibaren en az bir yıl süre ile geçerli olmak üzere düzenlenmiştir. Sözleşmenin sona erdiği tarihten en az bir ay önce yazılı ihbarda bulunulmaması halinde, sözleşme bir yıl daha kendiliğinden uzar.

### **8.2. Yer**

Bu sözleşme İstanbul'da iş sahibinin / YMM'nin iş yerinde düzenlenmiş ve imzalanmıştır.

### **8.3. Tarih**

Bu sözleşme tek asıl olarak düzenlenmiş ve imzalanmıştır. Bu nüsha YMM'de bırakılmıştır.

### **8.3. Tarih**

Bu sözleşme tek asıl olarak düzenlenmiş ve imzalanmıştır. Bu nüsha YMM'de bırakılmıştır.

## **9. Sözleşme Nüshaları**

Bu sözleşme tek asıl olarak düzenlenmiş ve imzalanmıştır. Bu nüsha YMM'de bırakılmıştır.

Bu sözleşmenin YMM tarafından onaylanan bir suret iş sahibine verilmiştir.

İŞSAHİBİ

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

“[http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/matbu%20Formlar/SozlesmeOrnegiTurkce%20\\_tam\\_taksdik.pdf](http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/matbu%20Formlar/SozlesmeOrnegiTurkce%20_tam_taksdik.pdf), Erişim Tarihi: 02.04.2019”

## KAYNAKÇA

- Atasoy, R. (2010). Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Türkiye Uygulaması. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Arslan, M. (2011). Mükellefin Ödevleri. *Vergi Hukuku* (s.161). Bursa: MKM Yayıncılık
- Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları* (s.58). Ankara: YMM'ler Odası Yayınları
- Akatak, A. (2015). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu ve Bir Araştırma, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Akdoğan, A. (2014). Vergi İle İlgili Temel Kavramlar. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (s.47-51). Ankara: Gazi Kitabevi
- Aksoyoğlu, V. (2008). Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi İncelemeleri Karşısındaki 3568 ve 231 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Doğan Mütessesil Sorumlulukları. *Vergi Raporu Dergisi*.
- Akyiğit, E. (2004). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. İstanbul: Sakarya Kitabevi.
- Alpay, R. (1996). Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları. *Yaklaşım Yayınları Dergisi*.
- Apak, Y. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlik-Tasdik ve Tarafların Beklentisi*. E-Yaklaşım adresinden 20 Şubat 2019 tarihinde alındı.
- Altan M. (2004), Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 11.
- Ayan, M. (1996). *Borçlar Hukuku*. Konya: Mimoza Yayınları.
- Aygündüz, H. (2006). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bal, B. (2003). Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Sorumluluk. *Vergi Raporu Dergisi*.

- Bayraklı H. H., Saruç N. T., ve Sağbaş İ. (2004), *Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi*, 19. Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs Belek/Antalya, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları.
- Bilici, N. (2014). Katma Değer Vergisi. *Türk Vergi Sistemi* (s.135-144). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bingül, F. (2010). *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Canyaş, O. (2006). Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Ceylan, G. (2011). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları: Afyonkarahisar ili Uygulaması), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Çakmakkaya, Y. (2013). Vergi Hukuku ve Elektronik İmza. *Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları ve Adaptasyonu* (s.54). İstanbul: Legal Yayıncılık
- Çağlar, Ö. (2001). Sözleşme Dışı Sorumlulukta Yansıma Zarar ve Giderimine İlişkin Bazı Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1301-1308.
- Çelik, B. (2002). *Kamu Alacaklarının Talep ve Tahsil Hukuku*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Çürük, T. ve Tüm, K. (2011). Yeminli Mali Müşavirliğin Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:26, Sayı:2, s.59-76*
- Daştan A. (2011), Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 25, Sayı 2, s.181*.
- Demir İ. C. (2008), *Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği (Basılmamış Doktora Tezi)*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Eroğlu, H. (2016). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki ve Cezai Sorumlulukları. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Erol, A. (2011). Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler, *LebibYalkım Mevzuat Dergisi* s.(89).
- Gerçek, A. (2006). Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*.



GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı,

<https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/dilekce-matik/elektronik-beyanname-aracilik-ve-sorumluluk-sozlesmesi-ek3> , (Erişim Tarihi: 02.04.2019).

Gökgöz A. ve Zeytin M. (2012), Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1.

Gündoğdu, B. (2005). Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*.

Güvemli, O. (1991). 3568 Sayılı Yasada Bağımsız Muhasebeci, Mali Danışman ve Yeminli Mali Danışman Olmanın Koşulları ve Üniversites Eğitimi. *Vergi Dünyası Dergisi*.

Kaçar, Y. (1999). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik. *Vergi Dünyası Dergisi*.

Karakoç, Y. (2016). *Vergi Hukuku Uygulamaları (Pratik Çalışma Kitabı)* (s.45). Ankara: Yetkin Basımevi

Kılıçoğlu, A. (2012). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Turhan Kitabevi, 16. Baskı

Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kızılot, Ş. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş. , Taş, M. (2013). Mükellefin Ödevleri ve Hakları. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (s.80). Ankara: Gazi Kitabevi

Kızılyallı H., (1969). Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, AÜSBF Maliye Enstitüsü Yayınları, No:33, Ankara.

Koçakoğlu, H. (2014). *Uygulamalı Vergi Hukuku* (s.10). Ankara: Gazi Kitabevi

Nas, A. (2010). Vergi Sorumlusunun Hakları. *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*.

Öncel, M. , Kumrulu,A. ve Çağan, N. (2018). Vergi Ödevi. *Vergi Hukuku* (s. 73-87). Ankara: Turhan Kitap Evi

Özel, S. (2005). Sorumluluk Hukuku ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile İlişkisi. *Mali Pusula Dergisi*.

Özel, S. (2005). *YMM'lerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Özmen, Remzi, *Tüm Vergi Kanunları*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2011, Sf: 291, 328

Pehlivan, O. (2009). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*. İstanbul : Beta Yayınları.

Saraçoğlu, F. (2018). Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi. *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Tevkifat) Uygulaması* (s.41). Ankara: Gazi Kitabevi

Saraçoğlu, F., Çakar, E. (2018). Verginin Tarafları. *Vergi Hukuku* (s.42). Ankara: Gazi Kitabevi

Saruç, T., Sarılı, A. (2004). ‘Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi’ (s.178). Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Üçüncü Kitap, Ankara.

Sağbaş, İ. (2007). *Vergi Teorisi Ders Notları*. Ankara: Ece Matbaası.

Sarılı, M. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi.

Şenyüz, D., Yüce, M. Ve Gerçek, A. (2019). Mükellefin Ödevleri ve Hakları. *Vergi Hukuku* (s.83-137). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989). <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Kanun-Metni--142>

Sürmen Y., (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü, *Sayıştay Dergisi*, Ocak- Mart.

Tekin, F. v. (2005). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

TESMER, Temel Eğitim ve Staj Merkezi,

<https://www.tesmer.org.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.12.2018).

TÜİK, Türkiye İstatistik Kurumu,

<http://tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24633> , (Erişim Tarihi: 17.02.2019)

Türk Borçlar Kanunu (2011). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf> , (Erişim Tarihi: 10.12.2018).

Türk Medeni Kanunu (2001). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf> , (Erişim Tarihi: 10.12.2018).

TÜİK, Türkiye İstatistik Kurumu,

<http://tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24633> , (Erişim Tarihi: 17.02.2019)

“Türkiye Cumhuriyeti Anayasası” (2709), **Resmi Gazete** (17863), 09.11.1982.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). [https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm)) .

TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği,

<https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda>, (Erişim Tarihi: 27.12.2018).

<http://www.turmob.org.tr/istatistikler> , (Erişim Tarihi: 07.06.2019).

Uçar, M. (1996). Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği. *Yaklaşım Yayınları*.

Vergi Usul Kanunu (1961). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2017). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm>, (Erişim Tarihi: 03.03.2018).

“Vergi Usul Kanunu” (213), **Resmi Gazete** (10703, 10704, 10705), 10.01.1961-11.01.1961-12.1.1961).

Yalçın, S. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesiyle İlgili Tutumları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi. Cilt, Sayı:55* , S.113-136.

Yetkiner, E. (2002). YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları. *Vergi Dünyası Dergisi*.

Yılmaz, E. (1966). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.

Yılmaz, G., & vd. (2004). *YMM'lerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*. Ankara: YMM'ler Odası Yayınları.

Yoldaş, C., Ünder, K. (2013). *Vergi Mevzuatı ve Uygulaması* (s.182). İstanbul: Legal Yayıncılık

Zafer, H. (2017). Ceza Hukuku Genel Hükümler TCK m.1-75 Pratik Çalışma Araçları. 4.Baskı

<https://webdosya.csb.gov.tr/db/cygm/icerikler/plasposetuerev20190109-20190109144024.pdf>, (Erişim Tarihi:17.04.2019).

<http://acikerisim.pau.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11499/967/T%C3%BCrkiye%20Ekonomisinde%20Mali%20M%C3%BC%5%9Favirlik%20Mesle%C4%9Fi%20ve%20Mesle%C4%9Fe%20Giri%C5%9F%20S%C3%BCreci.pdf?sequence=1&isAllowed=y> , (Erişim Tarihi: 11.01.2019)

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Sozlesme-Ornekleri--8572> , (Erişim

Tarihi:02.04.2019).

<http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/matbu%20Formlar/SozlesmeOrnegiTurkce%20 tamta ksdik.pdf>(Erişim Tarihi: 02.04.2019).

