

Muhasebe Meslek Mensuplarının Hak ve Yetkileri Bağlamında Yaşadıkları Sorunlar: Denizli İlinde Bir Araştırma ¹

Certified Public Accountants' Professional Difficulties Related to Their Rights and Authorities: A Research in Denizli Province

Bircan AŞUK ^{1*}

İbrahim ORGAN ²

¹ Pamukkale Üniversitesi, bircanasuk@gmail.com, ORCID: 0009-0004-0043-1561

² Pamukkale Üniversitesi, iorgan@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4986-0805

*Yazışılan Yazar/Corresponding author

Makale Geliş/Received: 03.05.2025

Makale Kabul/Accepted: 23.06.2025

Araştırma Makalesi / Research Paper

DOI: 10.47097/piar.1690715

Öz

Vergi gelirlerinin toplanmasında ve toplumda muhasebeye taraf olan tüm kesimlerin bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli bir role sahibi olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM), üstlendikleri görev ve sorumluluklarının yanı sıra sahip oldukları bazı hak ve yetkileri de bulunmaktadır. SMMM meslek mensuplarının mevcut hak ve yetkileri ile bu bağlamda yaşadıkları sorunların neler olduğu sorusu bu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Araştırma, Denizli ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren SMMM'lerin mesleklerini icra ederken sahip oldukları hak ve yetkileri bağlamında ne tür sorunlar yaşadıklarını belirlemek amacıyla yapılmıştır. Araştırmada katılımcı SMMM meslek mensupları ile yarı yapılandırılmış soru formu aracılığı ile derinlemesine mülakatlar gerçekleştirilmiş ve sonuçlar nitel analiz yöntemine göre değerlendirilmiştir.

Meslekte sorumluluğun yetkiden fazla olması, 3568 Sayılı meslek yasasının SMMM'lerin hak ve yetkilerini koruma anlamında yetersiz kalması ve en temel hak olan muhasebe ücretlerinin tahsilatlarının devlet tarafından güvence altına alınmaması, katılımcı SMMM meslek mensupları tarafından bu araştırma kapsamında en çok tekrar edilen mesleki sorunlar olmuştur.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Hak, Yetki.

Jel Kodları: K39, M41.

Abstract

Certified Public Accountants (CPAs), who play an important role in the collection of tax revenues and in meeting the information needs of all parties to accounting in society, have certain rights and authorities in addition to their duties and responsibilities. The current rights and authorities of CPAs and the problems they experience in this context constitute the subject of this research.

The research was conducted in order to determine the problems experienced by CPAs operating independently in Denizli province in terms of the rights and authorities they have while performing their profession. In the research, in-depth interviews were conducted with the participant CPAs through a semi-structured questionnaire and the results were evaluated according to the qualitative analysis method. The most frequently repeated professional problems within the scope of this research were that the responsibility in the profession exceeds the authority, the professional law numbered 3568 is insufficient in terms of protecting the rights and authorities of CPAs, and the collection of accounting fees, which is the most fundamental right, is not secured by the state.

Keywords: Accounting, Certified Public Accountant (CPA), Right, Authority.

Jel Codes: K39, M41.

Atıf için (Cite as): Aşuk, B. ve Organ, İ. (2025). Muhasebe meslek mensuplarının hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları sorunlar: Denizli ilinde bir araştırma. *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(1), 251-275. <https://doi.org/10.47097/piar.1690715>

¹ Bu makale, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Programında Prof.Dr. İbrahim Organ'ın danışmanlığında Bircan Aşuk tarafından hazırlanan ve 10.01.2025 tarihinde savunulan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumluluklarının Değerlendirilmesi: Denizli İli Örneği" yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

1. GİRİŞ

Muhasebe; finansal işlemlere ait verileri bir araya getiren, kayıt altına alan, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden ve söz konusu bu finansal işlemlerin sonuçları ile ilgili, muhasebe bilgisine taraf olan kişileri belirli periyotlarda bilgilendiren bilgi sistemlerinin bütünü olarak ifade edilmektedir (Oluyombo, 2025: 8). Bu bağlamda muhasebe kavramını; finansal verileri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak gibi kendine özgü fonksiyonları olan, dolayısıyla herhangi bir organizasyon içerisindeki mali nitelikli birçok veriyi belli başlı süreç ve aşamalardan geçirerek ortaya çıkan nihai bilgiyi muhasebe bilgi kullanıcılarına raporlar halinde sunan bir bilim dalı olarak tanımlamak mümkündür. İşletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını özetleyen finansal tabloları hakkında bilgi sahibi olmak isteyen, diğer bir deyişle muhasebenin üretmiş olduğu nihai bilginin kullanıcısı olan bazı kişi, kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Söz konusu bu muhasebe bilgi kullanıcılarını; işletme sahip ya da ortakları ile hissedarları, yöneticiler, çalışanlar, sendikalar, kredi kuruluşları, devlet, meslek kuruluşları, alıcılar ve satıcılar, rakipler, yan sanayiciler, tüketiciler, para ve sermaye piyasaları ile potansiyel ortaklar şeklinde sıralamak mümkündür (Uçkaç, 2001: 12). Bu bağlamda örneğin; işletme müdürleri işletmenin yönetimi ile ilgili kararları doğru ve eksiksiz olarak alabilmek için, kredi kuruluşları işletmenin borçlarını zamanında ödeyip ödeyemeyeceğini tespit edebilmek için, devlet işletmenin gelirlerinin uygun olarak vergilendirilmesi için, analistler işletme ile ilgili doğru yatırım tahminlerini/önerilerini geliştirebilmek için, çalışanlar kariyer gelişimleri ile ilgili olarak muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar (Matin & Zakaria, 2017: 1). Bu açılarından değerlendirildiğinde, muhasebe tüm karar vericilerin amaçlarına ulaşabilmesi için bilgi üreten bir sistemdir. Muhasebenin temelde sadece hedef aldığı birey ya da örgütlerin amaçları için var olduğu kabul edilse de, aslında sadece hedef aldığı birey ya da örgütlerin amaçlarına hizmet eden bir araç değil, tüm toplumun amaçlarını belirlemesine ve gerçekleştirmesine kılavuzluk eden bir sistem olduğunu ifade etmek mümkündür (Kısakürek ve Pekcan, 2005: 118-119). İşletmelerde finansal işlemlere ait kayıt ve raporlama görevlerini üstlenen aynı zamanda gerekli mesleki standartlara ve donanımına sahip kişilere muhasebeci/muhasebe meslek mensubu denmektedir. Yine bu bağlamda, devletin muhasebe/muhasebecilik ile ilgili kurumlarının düzenlediği mesleki yeterlilik sınavlarında başarılı olarak, ruhsat sahibi olan muhasebecilere ise, “serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM)” denilmektedir (Rothenberg, 2024). Dünyada ve Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Mesleğin gelişimini küresel anlamda etkileyen faktörleri; globalleşme, bilgi teknolojisindeki gelişmeler ve muhasebede bilgisayar kullanımı, uluslararası muhasebe ve denetim skandalları sonucu yaşanan finansal krizler ve uluslararası muhasebe standartları uygulamasına geçilmesi şeklinde sıralamak mümkündür. Ulusal düzeyde etkileyen faktörleri ise; tek düzen muhasebe sistemine geçiş, 1980 yılı sonrası ekonomik yapıda meydana gelen değişim, yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), teknolojik gelişmeler, muhasebe eğitiminde artış ve üniversitelerin yaygınlaşması, muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi, işletmecilik alanında yaşanan gelişmeler ve muhasebe uygulamalarına ilişkin yasal düzenlemeler yapılması şeklinde ifade etmek mümkündür (Terzi, 2010: 35-62). Türkiye’de muhasebe mesleğinin yasalaşması ve böylece SMMM ve YMM mesleklerine ait usul ve esasların belirlenmesi için de uzun yıllar çalışmalar yapılmıştır. Sonuç olarak, 13.06.1989 tarihinde ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve

Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun" yürürlüğe girmesiyle beraber muhasebe mesleği yasal bir düzene kavuşmuştur. 3568 Sayılı Kanun'un² 2/A maddesinde belirtilen işlemleri gerçekleştiren, aynı zamanda söz konusu kanunun 4. ve 5. maddelerinde sayılan genel ve özel şartlara sahip kişilere "serbest muhasebeci mali müşavir" denmektedir. 3568 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle beraber ruhsat sahibi SMMM ve YMM meslek mensupları bir taraftan mükellefler ile devlet arasındaki ilişkileri düzenlerken, aynı zamanda vergi yükümlüleri ile vergi idaresi, ortaklar, yatırımcılar, tedarikçiler, çalışanlar, müşteriler ve işletmeden çıkar bekleyen diğer ilgililer arasında bağ kurma ve dengeyi sağlama görevini üstlenmişlerdir. Bu görevler neticesinde ruhsat sahibi SMMM meslek mensuplarının ifa ettikleri görevleri bir kamu hizmeti olarak değerlendirilmiş ve kendilerine kamu sorumluluğu yüklenilmiş olmasına rağmen aynı derecede yetki verilmemiştir (Nalbantoğlu, 2024: 2). Bu durumda da görevleri ve sorumlulukları sebebiyle bir bakıma kamu hizmeti veren ve kamu sorumluluğu üstlenen SMMM meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetler sırasında sahip oldukları hak ve yetkiler konusu önem kazanmaktadır. Diğer bir deyişle, kamu mali yönetimindeki hak, yetki ve sorumluluk dengesinde olduğu gibi özel sektörde yer alan meslek mensuplarının muhasebe mesleğini icrasında da bu dengenin sağlanması önemli bir konudur (Hepaksaz, 2018: 244-248). Yine bu bağlamda, bir bakıma kamusal hizmet veren ve kamu sorumluluğu üstlenen meslek mensuplarının, yasalar tarafından hak, yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlenmesi ve güvence altına alınması konularının önemi giderek artmaktadır. Çünkü meslek mensuplarının hakları, yetkileri ve sorumlulukları net olarak belirlenmediğinde veya güvence altına alınmadığında mali müşavirlerin hak kaybına uğrama olasılığı ortaya çıkmakta ve sonucunda nihai zarar yine kamuoyuna mâl olabilmektedir (Öz, 2020). Bu çalışmada öncelikle, SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları sınırlı sayıdaki hak ve yetkiler konusunda bilgi verilecektir. Ayrıca yine bu kapsamda SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkiler ile ilgili yaşadıkları sorunlar, geçmişte yapılan araştırmalar/çalışmalar bağlamında detaylı bir şekilde ele alınacaktır. Çalışmada daha sonra Denizli ilinde yapılan araştırma ile, SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkiler bağlamında yaşadıkları sorunlar tespit edilmeye çalışılacaktır. Çalışmanın sonuç bölümünde ise, araştırma kapsamında tespit edilen sorunlar ile geçmişte yapılan araştırma sonuçları karşılaştırılacak ve söz konusu sorunlara ilişkin çözüm önerileri geliştirilecektir.

2. SMMM MESLEK MENSUPLARININ HAK VE YETKİLERİ İLE BU BAĞLAMDA YAŞADIKLARI SORUNLARA İLİŞKİN LİTERATÜR

2.1. SMMM Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Hak ve Yetkilerin Yasal Çerçevesi

SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hakları öncelikle; TÜRMOB'un kendi web sitesinde yayımlayarak SMMM meslek mensuplarının kullanımına sunduğu ve mükelleflerle SMMM meslek mensupları arasında imzalanan sözleşme örneği kapsamında incelemekte fayda bulunmaktadır. TÜRMOB'un hazırlamış olduğu bu sözleşme örneğinin 3. kısmında SMMM meslek mensuplarının yapacakları işlerin konusu ve kapsamı açıklanırken, 4. kısmında tarafların karşılıklı sorumluluklarına ve yükümlülüklerine yer verilmiş diğer bir deyişle, bir tarafın sorumluluk ve yükümlülük sahibi olmasıyla diğer tarafın elde edeceği bazı

² Ayrıntılı bilgi için bakınız: 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (Erişim Tarihi: 26.05.2024).

haklara değinilmiştir. Sözleşmenin 4. kısmında yer alan SMMM meslek mensubu haklarından bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- a) Meslek mensubu sözleşmede anılan işleri kendisi yapabileceği gibi, ek ücret talep etmeden başka meslektaşlarla da yerine getirebilme hakkına sahiptir.
- b) Mükellef meslek mensubunun yazılı oluru almadan sözleşme kapsamında yer alan işleri başkasına yaptıramamakta aksi halde, meslek mensubunun sözleşmenin kalan süresine ait ücretin tamamını talep etme hakkı doğmaktadır.
- c) Sözleşmeye istinaden peşin verilmesi gereken ücret ya da avanslar ödenemez ise, meslek mensubunun işe başlamama hakkı mevcuttur.
- d) Mükellef ticari defterlere, mali tablolara, beyannamelere yansımaları gereken her tür belge ve bilgileri meslek mensubuna Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine uygun olarak zamanında, tam ve doğru olarak bildirmekle yükümlüdür. Dolayısıyla SMMM meslek mensubu yapılan sözleşme gereğince, işiyle ilgili olan her türlü bilgi ve belgeyi mükelleften talep etme hakkına sahiptir.
- e) Mükellefin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde, meslek mensubunun ilgili mevzuat gereğince karşılamak durumunda kalacağı her türlü mali yükümlülüğü (vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri ile bunların cezaları ve zam, faiz gibi ferileri) derhal meslek mensubuna ödemekle yükümlüdür. Dolayısıyla SMMM meslek mensubunun, mükellefin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi sebebiyle karşılamak zorunda kalacağı her türlü mali yükümlülüğü tekrar mükelleften talep etme hakkı bulunmaktadır.
- f) Meslek mensubunun mükellefin kusuru veya bu sözleşmeye aykırı davranışları dolayısıyla müteselsilen sorumlu tutulduğu durumlarda, kendini savunmak üzere bir avukat ile anlaşması halinde avukatlık ücretini mükelleften talep etme hakkı bulunmaktadır.

Sözleşmenin 4. kısmında yer alan yukarıdaki bu maddelerden de anlaşılacağı üzere, SMMM'ler işleriyle ilgili olan tüm bilgi ve belgeleri mükelleflerden talep etme hakkına sahiptirler. Mükelleflerin söz konusu bu bilgi ve belgeleri SMMM meslek mensuplarına eksiksiz ve zamanında iletmeleri, muhasebe süreçlerinin sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesi ve nihayetinde finansal raporların doğru ve eksiksiz olarak hazırlanabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda yine sözleşmenin ilgili maddelerine göre, SMMM meslek mensuplarının mükelleflerle beraber müşterek ve müteselsil sorumlu tutulduğu durumlarda, eğer ortaya çıkan mali yükümlülük mükellefin üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesinden veya sözleşmeye aykırı davranışlarından kaynaklı ise, bu durumda SMMM meslek mensubunun uğradığı zararı yine mükelleften talep etme hakkı doğmaktadır. SMMM meslek mensuplarının mükelleflerle imzaladıkları bu sözleşmenin 6. kısmında, hak edeceği muhasebe ücretinin tutarına ve ücretle ilgili diğer hususlara yer verilmiştir. Sözleşmenin 6. kısmında yer alan ve muhasebe ücretlerini konu alan bazı SMMM meslek mensubu haklarını şu şekilde ifade etmek mümkündür:

- a) Muhasebe ücretlerinin ödemelerinin zamanında yapılmaması halinde, SMMM meslek mensubu herhangi bir ihtar gerek olmaksızın aylık ücrete yasal faiz uygulama hakkına sahiptir.

b) Ücretin ard arda iki kez sözleşmede belirtildiği şekilde ödenmemesi durumunda, meslek mensubu işi bırakma ve almadığı ücreti tahsil amacıyla icra takibi başlatma hakkına sahiptir.

c) Yine ücretin ard arda iki kez ödenmemesi durumunda meslek mensubunun sözleşmeyi haklı nedenlerle fesih hakkı bulunmaktadır.

Sözleşmenin 6. kısmında yer alan ve muhasebe ücretlerinin tutarları ile ücretle ilgili diğer hususları konu alan bazı maddelerden de anlaşılacağı üzere, muhasebe ücret ödemelerinin zamanında yapılması esas olmakla beraber aksi durumda SMMM meslek mensubunun aylık ücrete yasal faiz uygulama hakkı doğmakta ve bu durumun tekrar etmesi halinde sözleşmeyi fesih, işi bırakma ve icra takibi başlatma hakları da gündeme gelmektedir. SMMM meslek mensupları ile mükellefleri arasında yapılan sözleşme 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu gereğince hizmet sözleşmesi niteliğine haizdir. Ancak, Yargıtay'ın bu konudaki görüşü farklıdır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 2015/1260 no'lu kararında³ SMMM ve YMM Kanunu kapsamında yapılan sözleşmelerin "vekâlet sözleşmesi" olduğu kabul edilmiştir. Bu bağlamda, SMMM meslek mensuplarının vekâlet sözleşmesi gereğince elde etmiş oldukları hakları konusunda ayrıntılı bilgiye ulaşmak için 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) ilgili maddelerine bakmak gerekmektedir. Vekâlet sözleşmelerine istinaden, vekâlet verenin ücret ödeme borcu dışındaki vekile karşı olan borçlarını (vekilin haklarını); "vekil tarafından yapılan giderleri ve avansları ödeme borcu", "vekil vekâlet vereni hesabına girdiği borçtan kurtarma borcu", "vekile avans verme ve karşılık sağlama borcu"⁴ ve "vekilin vekâlet ifa sebebiyle uğradığı zararı ödeme borcu" oluşturmaktadır (Erkan, 2013: 444). Ayrıca sözleşmelerle ilgili şunu da belirtmek gerekir ki, TÜRMOB'un "Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi Bilgi Girişine İlişkin Duyurusu"nda da belirtildiği üzere; 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği uyarınca, elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi verilen meslek mensuplarının aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) e-Beyanname sistemine gönderebilmeleri için, müşterileri ile söz konusu tebliğ ekinde yer alan Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi düzenlemeleri ve bu sözleşmelere ait bilgileri internet vergi dairesine girmeleri gerekmektedir. SMMM meslek mensuplarının mükelleflerle yaptıkları sözleşmelere istinaden elde ettikleri haklar bu şekilde ifade edilirken, farklı hukuki düzenlemelere istinaden sahip oldukları diğer bazı haklar ise; "ücret isteme hakkı", "ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme hakkı", "vergi dairesinde mükellefi temsil etme hakkı", "vergi dairesinden mükellefi ile ilgili bilgi talep etme hakkı", "haksız rekabetin önlenmesini talep etme hakkı" ve "mesleki unvanların haksız kullanımının önlenmesini isteme hakkı" olarak sıralanabilmektedir (Öz, 2020). Adı geçen bu SMMM haklarına ilişkin düzenlemeler; 3568 Sayılı meslek yasasının "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik"te, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği"nde, Anayasa'nın "Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkını" konu alan 74. maddesinde ve "4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu"nda yer almaktadır.

³ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, Karar No: 2015/1260, "Muhasebe Ücretinin Tabi Olduğu Zamanaşımı Kararı", Karamercan Hukuk web sitesi, <https://karamercanhukuk.com/yargitay-karari/muhasebe-ucreti-zamanasimi-bk-125-126> (Erişim Tarihi: 01.08.2024).

⁴ Ayrıntılı bilgi için bakınız: 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu, 07.04.1969 tarihli, 13168 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13168.pdf> (Erişim Tarihi: 14.10.2024).

Ayrıca 137 Sayılı VUK Sirkülerine istinaden SMMM meslek mensuplarının mücbir sebepten yararlanma hakkı da bulunmaktadır. SMMM meslek mensuplarının “ücret isteme ve ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme haklarına ilişkin düzenlemeler 02.01.1990 tarihli ve 20390 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik’te yer almaktadır. Söz konusu Yönetmeliğin 12. maddesine göre, “meslek mensubu ücreti, SM’ler, SMMM’ler ve YMM’lerce yapılan hizmetler karşılığı alınan meblağları ifade etmektedir. Meslek mensubu ücretleri, meslek mensupları ile mükellefler arasında serbestçe kararlaştırılabilmekte ve meslek mensubu tarifedeki belgeleri düzenlemek ve işleri yapmakla ücretin tümünü hak etmektedir.” Yönetmeliğin 11. maddesine istinaden asgari ücret tarifesine uymak şartıyla, SMMM meslek mensuplarının mükellefler ile yaptıkları sözleşmede meslek mensubu ücretini serbestçe kararlaştırma hakları mevcuttur. Böylece SMMM meslek mensupları sözleşmede geçen her türlü belge ve işleri yapmaları sonucunda da kararlaştırılan ücreti almaya hak kazanmaktadırlar. Aynı Yönetmeliğin 13. maddesine göre, “SMMM meslek mensuplarına yabancı firmalarla yaptıkları sözleşmelerde, sözleşmenin yabancı dilde ve yabancı paralı olarak yapılabilmesi olanağı/hakkı da tanınmıştır.” 14. maddeye göre ise, “SMMM meslek mensuplarının ücret sözleşmelerini münferit veya süresi en az bir yıllık olmak şartıyla süreli olarak da yapma hakları mevcuttur.” Yine aynı maddeye göre, “SMMM meslek mensuplarının ücret sözleşmelerine, ücrete mahsuben avans verileceğine, mükellef adına yapılacak giderlerin sonradan mükelleften tahsil edileceğine vesair hususlara dair özel hükümler koyabilme hakları da söz konusudur.” Ücret sözleşmelerinde ücretin paylaşılması hususunu konu alan madde 18’e göre, “meslek mensuplarının, işyeri merkezi dışındaki işler ve işlemleri, anlaştığı o yerdeki diğer meslek mensuplarına yaptırma hakkı mevcut olup yine böyle bir durumda ek bir ödeme talep edememektedirler.” Son olarak aynı yönetmeliğin 20. maddesine istinaden, “sözleşmede aksine hüküm yoksa, kararlaştırılan ücret, yalnızca sözleşmede belirtilmiş iş ya da işlerin karşılığı olup, meslek mensubu bu işlerle ilgili olarak sonradan ortaya çıkacak işler ya da işlemlerle ilgili ayrıca ücret talep edebilmektedir. Aynı zamanda meslek mensubu, işi yaparken ödemesi gereken mükellefe ait bütün vergi, resim, harç ve giderleri tekrar mükelleften isteme hakkına sahiptir. Söz konusu giderler, talebi halinde meslek mensubuna derhal ödenir ve yine bu giderler için meslek mensubunun avans talep etme hakkı da mevcuttur. Ayrıca meslek mensubu işle ilgili seyahat giderlerini de mükelleften talep edebilmektedir.” SM, SMMM ve YMM ücretlerinin esasları hakkında yönetmeliğin ilgili maddelerinden de anlaşılacağı üzere, SMMM meslek mensuplarının alacakları ücretler yalnızca sözleşmede belirtilen iş veya işlemlerle ilgilidir. Bunların dışında sonradan ortaya çıkabilecek diğer iş ya da işlemler için SMMM meslek mensubunun ayrıca ücret talep etme hakkı bulunmaktadır. Yine söz konusu bu yönetmelik kapsamında SMMM meslek mensubunun, mükellef adına/mükellefe ait ödediği tüm giderleri tekrar ilgili mükelleften talep etme hakkı mevcuttur. Ayrıca SMMM meslek mensubu yine mükelleflerin iş ya da işlemlerine ilişkin ileride oluşabilecek giderler için de önceden avans talep edebilmektedir. Her ne kadar 3568 Sayılı Kanunda, ilgili yönetmeliklerde ve mükelleflerle yapılan sözleşmelerde açıklanmasa da, SMMM meslek mensuplarının vergi idaresinde mükellefi temsil etme hakkı da söz konusudur. Bu bağlamda ülkemizde mükellefler, SMMM ve YMM meslek mensuplarını kendilerine rehberlik eden, ihtiyaç duyulduğunda kendilerini vergi idaresi önünde savunan ve yükümlülükleri konusunda doğru şekilde yönlendiren danışmanlar/müşavirler olarak görseler de, SMMM ve YMM meslek mensuplarının doğrudan bir hukuki temsilci olarak mükellefleri temsil etmesi söz konusu değildir. SMMM meslek mensupları ile mükellefler arasında yapılan sözleşmeler,

söz konusu meslek mensuplarını kanuni temsilci ya da bir vekil gibi doğrudan yasal temsilci konumuna getirmemektedir. Bununla birlikte, uzlaşma görüşmeleri, vergi incelemeleri, vergi davaları ve idare ile yürütülen çeşitli işlemlerde meslek mensupları, mükellefleriyle birlikte idare ile muhatap olarak izahatta bulunabilmektedirler. Böylece SMMM ve YMM meslek mensupları, mükelleflerinin doğal temsilciliğini üstlenmekte ve dolayısıyla mükellef ile idare arasındaki müzakerelerde mükelleflerin haklarını gözetken ve onların durumunu idareye mesleki bir dille izah eden sözcüler olarak değerlendirilebilmektedir. Mükelleflerin temsilci kullanma hakkının sadece yasal vekâletname sahibi kişiler için geçerli olmasının ötesinde, SMMM ve YMM meslek mensupları ile mükellefler arasında imzalanan yasal sözleşme ile mükellefe hizmet veren SMMM ve YMM meslek mensupları bakımında da bu ilkenin geçerli olduğu kabul edilmelidir (Öner, 2016: 180). Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının vergi incelemelerine meslek mensubu olarak veya temsilci olarak katılma, tarhiyat öncesi veya sonrasındaki uzlaşma görüşmelerinde meslek mensubu olarak veya temsilci olarak katılma ve vergi davalarıyla ilgili duruşmalarda bulunma ve açıklama yapma hakları mevcuttur (Demirci, 2017: 56). SMMM meslek mensuplarının vergi idaresinden kendi mükellefleri ve diğer vergi mükellefleri hakkında bilgi talep etme hakları da bulunmaktadır. Bu bağlamda 09.11.1982 tarihli ve mükerrer 17863 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2709 Sayılı T.C. Anayasası’nın “Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma” hakkını konu alan 74. maddesi ile 24.10.2003 tarihli ve 25269 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4982 Sayılı “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu” önem kazanmaktadır. 2709 Sayılı T.C. Anayasası’nın dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkını konu alan 74. maddesine göre, *“vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve TBMM’ye yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Aynı zamanda, herkes bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.”* Ayrıca, 24.10.2003 tarihli ve 25269 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4982 Sayılı “Bilgi Edinme Kanunu” madde 4’e göre, *“herkes bilgi edinme hakkına sahiptir.”* Madde 5’e göre, *“kurum ve kuruluşlar, bu kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idari ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler.”* İlgili Anayasa maddesinden ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu’ndan anlaşılacağı üzere, SMMM meslek mensuplarının bilgi edinme hakkı sınırları kapsamında diğer vergi mükellefleri hakkında bilgi alabilmek adına ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına yazılı olarak başvurma hakları da mevcuttur. SMMM meslek mensuplarının “haksız rekabetin önlenmesi talep etme hakkı” ve mesleki unvanların haksız kullanımının önlenmesini isteme hakkı’na ilişkin düzenlemeler, 21.11.2007 tarihli ve 26707 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği’nde yer almaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği’nin amacını konu alan madde 1’e göre bu yönetmeliğin amacı, *“3568 Sayılı kanuna göre ruhsat almış, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin kendi aralarında ve müşteri ile olan ilişkilerinde haksız rekabetin önlenmesi, bu suretle dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanması ve meslek mensuplarının iş elde etmek için reklam sayılabilecek eylem ve işlemlerinin kapsam, sınır ve esaslarının belirlenmesidir.”* Bu bağlamda madde 10’a göre, *“haksız rekabet nedeniyle, müşterileri, güvenilirliği, mesleki itibarı mesleki faaliyetleri veya diğer iktisadi menfaatleri zarar gören ve zarar görme tehlikesi olan meslek mensubu, ilgili odalara şikayette bulunabilir ve/veya 6102 Sayılı TTK’da*

düzenlenen dava haklarını kullanabilir.” SMMM ve YMM Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği’nin ilgili maddelerinden de anlaşılabacağı üzere, meslekte yaşanan haksız rekabet nedeniyle mesleki faaliyetleri ve itibarları zarar gören meslek mensupları, ilgili odalara şikayette bulunarak ve/veya 6102 Sayılı TTK’da düzenlenen dava haklarını kullanarak söz konusu haksız rekabetin önlenmesini talep edebilmektedirler. Mali müşavir meslek mensuplarının mücbir sebepten yararlanıp yararlanamayacağı hususu tartışmalıdır. Mükellefin kendisine tanınan bu hakkın onun işlerini gören muhasebecisine tanınması uzun süredir gündemi meşgul etmiştir. VUK’un 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinin hüküm ve sonuçlarından sadece mükelleflerin ya da kanuni temsilcilerinin yararlanma hakkı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır (Karakoç, 2020). SMMM’ler için mücbir sebebin hukuki sonuçlarından yararlanma hakkının olup olmadığı konusunda Danıştay’ın çeşitli tarihlerde aldığı farklı kararlar bulunmaktadır. Örneğin Danıştay’ın 06.06.1953 tarihli ve E: 1953/2084-K: 1953/1673 Sayılı kararında, muhasebecinin hastalığı mücbir sebep sayılmamıştır. Ancak yine Danıştay’ın 26.01.1962 tarihli, E: 1958/6586-K: 1962/497 Sayılı bir başka kararında “muhasebecinin hastalığı tevsik edildiği ve iki ay işine bakamayacak muhasibin yerine aynı işten anlar bir başkasının ikamesinin her zaman mümkün olmayacağı” gerekçesi ile durum mücbir sebep olarak kabul edilmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün Şanlıurfa Valiliği’ne gönderdiği 15.07.1999 tarihli ve 30257 Sayılı yazısında, muhasebecinin hasta olması halinde mükellef yönünden bu mükellefin kayıtlarını tutan muhasebecinin durumunu mücbir sebep olarak kabul etmiştir (İşildak, 2018: 48). 30.11.2021 tarihli ve 137 no’lu VUK Sirküleri ile “vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalığı bulunan veya doğum yapan meslek mensuplarının mücbir sebep hükümlerinden faydalandırılması” konusunda düzenleme yapılmıştır. Buna göre, “Meslek mensubunun mücbir sebep dönemi (ağır hastalığın başladığı ve bittiği tarihler arasında) içerisinde verilmesi gereken kendi mükellefiyetine ilişkin beyanname/bildirimlerinin verilme ve bu beyanname/bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15 inci günün sonuna uzatılmıştır. Öte yandan, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihte beyanname/bildirim verme süresinin son gününe; 15 günden az süre kalması halinde beyanname/bildirim verme ile ödeme süresinin son günü olarak mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15 inci günün, 15 günden fazla süre kalması halinde ise beyanname/bildirim verme ile ödeme süresi olarak kanuni sürelerin dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte, söz konusu ağır hastalık halinin ortaya çıktığı tarihte beyanname/bildirim verilme süresinin bitimine 15 gün veya daha az süre kalmış olması durumunda, anılan ağır hastalığın vukuu bulunduğu tarih itibarıyla geçerli olan “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensubunca verilen mükelleflerin mezkûr beyanname/bildirim verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 15 inci güne uzatılmıştır.” “4857 sayılı İş Kanununun 74 üncü maddesinde, kadın işçilerin doğumdan önce sekiz ve doğumdan sonra sekiz hafta olmak üzere toplam on altı haftalık süre için çalıştırılmamalarının esas olduğu, ancak, sağlık durumu uygun olduğu takdirde, doktorun onayı ile kadın işçinin isterse doğumdan önceki üç haftaya kadar işyerinde çalışabileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükümler kapsamında, doğum yapacak meslek mensubu ile bu meslek mensubu arasında yapılmış ve çalışılmayacak üç haftanın başladığı tarih ile doğum tarihi itibarıyla geçerli olan “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” uyarınca beyanname/bildirimleri bu meslek mensubunca verilen mükelleflerin; a) Doğumun, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilen çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile planlanan

doğum tarihi arasında gerçekleşmesi durumunda, çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile doğum tarihini izleyen 15 inci gün arasında, b) Doğumun, planlanan doğum tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmesi durumunda, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilen çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarih ile doğum tarihini izleyen 15 inci gün arasında, c) Doğumun, planlanan doğum tarihi dikkate alınarak tespit edilecek çalışılmayacak üç haftalık sürenin başladığı tarihten önceki bir tarihte, erken doğum olarak, gerçekleşmesi durumunda, doğum tarihi ile doğum tarihini izleyen 15 inci gün arasında, mücbir sebep halinde olduğu kabul edilecektir. Bu kapsamda, mücbir sebep dönemi içerisinde verilmesi gereken beyanname/bildirimlerin verilme ve bu beyanname/bildirimlere istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15 inci günün sonuna uzatılmıştır. Öte yandan, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihte beyanname/bildirim verme ve tasdik raporu ibraz etme süresinin son gününe; 15 günden az süre kalması halinde beyanname/bildirim verme ve ödeme ile tasdik raporu ibraz etme süresinin son günü olarak mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi takip eden günden itibaren 15 inci günün, 15 günden fazla süre kalması halinde ise beyanname/bildirim verme ve ödeme ile tasdik raporu ibraz etme süresi olarak kanuni sürelerin dikkate alınması gerekmektedir.”⁵ 137 no’lu VUK sirkülerinden de anlaşılacağı üzere, ağır hastalığı bulunan ya da doğum yapan SMMM meslek mensupları mücbir sebep hükümlerinden faydalanabilecektir. Buna göre, söz konusu meslek mensuplarının kendi mükellefiyetlerine ait beyanname/bildirim verme ve ödeme süreleri ile aralarında “Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi” bulunan mükelleflerinin beyanname/bildirim verme ve ödeme süreleri, ilgili sirkülerde belirtildiği şekilde uzatılabilecektir. SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları yetkiler konusunda ilgili kanunlar ve yönetmelikler incelendiğinde SMMM’lere tanınan yetkilerin sınırlı düzeyde kaldığı görülmektedir. Sınırlı düzeyde kabul edilebilecek yetkilerin bazıları ise; KDV iade raporu düzenleme yetkisi, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu’na (TÜBİTAK) hazırlanan mali raporlarda proje harcamaları değerlendirme raporu düzenleme yetkisi, asgari işçilik raporu düzenleme yetkisi ve şirketlerin kredi talep ve başvuruları olması durumunda, söz konusu şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmadıkları hususunda tevsik edici belge sunabilme yetkisi olarak sıralanabilmektedir. TBMM tarafından 29.03.2018 tarihinde kabul edilen 7104 Sayılı kanun ile KDV konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin yanı sıra SMMM meslek mensuplarına belirli şartlar dâhilinde KDV iade raporu düzenleme yetkisi de verilmiştir. Konuya ilişkin düzenleme, 06.04.2018 tarihli ve 30383 Sayılı Remi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7104 Sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 23.

⁵ Ancak bu konuya ilişkin, Gelir İdaresi Başkanlığı’nca (GİB) 15.10.2019 tarihli ve 118 no’lu VUK sirküleri ile VUK’un “Zor durum haliyle Mühlet Verme” konusunu düzenleyen 17. maddesinin verdiği yetkiye istinaden düzenleme de söz konusudur. (Öz, 2020). Buna göre, “meslek mensubunun kendisinin veya yakınının vefat etmesi ve vefat tarihi itibarıyla beyanname/bildirim verilme süresinin bitimine 7 gün veya daha az süre kalmış olması durumunda, yakını veya kendisi vefat eden meslek mensubu tarafından beyanname/bildirimleri verilen mükelleflerin mezkûr beyanname/bildirim verilme süreleri ile bunlara istinaden tahakkuk eden vergilerin ödeme sürelerinin son günü, bunların verilmesi gereken sürenin son gününü takip eden günden itibaren 7. güne uzatılmıştır.” “Beyanname/bildirim verme ve ödeme sürelerinin uzatılması, vergi dairelerince yukarıda belirtilen şartların oluştuğunun anlaşılması durumunda re’sen yapılabileceği gibi ilgililerin yazılı başvurusuna istinaden de yapılabilir. Vergi dairesince re’sen uzatma yapılmadığı durumlarda, bu sürelerin dolmasından önce veya sonra beyanname/bildirimleri veren meslek mensubunun kendisinin veya yakınının vefat ettiğinin ve vefat tarihinin ispat ve tevsik edilmesi şarttır. Bu sirküler uygulamasında; eşi ve çocuğu ile kendisinin veya eşinin ana, baba ve kardeşi meslek mensubunun yakını kabul edilir.”

maddesinde yapılmış olup, bu düzenleme sonucunda 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu 8. maddeden sonra gelmek üzere 8/A maddesi eklenmiştir (Çavuş, 2020). Madde 8/A'ya göre, *“Maliye Bakanlığı, bu kanun kapsamında yetki almış serbest muhasebeci mali müşavirlere, beyannameleri imzaladıkları dönem ve mükelleflerle sınırlı olmak kaydıyla, 25.10.1984 tarihli ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yapılacak iadeye dayanak teşkil edecek rapor düzenlettirmeye, bu kapsamda rapor düzenleyecek serbest muhasebeci mali müşavirlerde aranacak nitelik ve şartlar ile rapor düzenlenebilecek iade türlerini ve azami iade tutarlarını tespiti, rapor düzenleme yetkisini, belirleyeceği usul ve esaslara göre yapılan eğitimlere katılma ve başarılı olma şartını bağlamaya ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Serbest muhasebeci mali müşavirler, iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından sorumludurlar. Düzenledikleri raporun doğru olmaması halinde rapor kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.”* Söz konusu 8/A maddesi eklenerek, SMMM meslek mensuplarına da beyannameleri imzaladıkları dönem ve mükellefler ile sınırlı olmak kaydıyla KDV iade raporu düzenleme yetkisi verilmiştir ancak bu yetki ile ilgili olarak bazı sorunlar da ortaya çıkmakta ve bu sorunların çözümü noktasında SMMM meslek mensuplarına yeni yetkilerin tanımlanması gerekmektedir. Şöyle ki, 8/A maddesinde de anlaşılabileceği üzere kendi mükellefleriyle ilgili KDV iade raporu düzenleyebilen SMMM meslek mensupları, iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından sorumlu olup, düzenledikleri bu raporların doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ancak bu konuda şuna dikkat çekmek gerekir ki, SMMM meslek mensupları her ne kadar söz konusu KDV iade raporlarını hazırlayabilme yetkisine sahip olsalar dahi, vergi mükelleflerinin sundukları tedarikçi (satıcı) faturalarının/belgelerinin doğruluğunu veya gerçekliği araştırabilmek ya da teyit edebilmek için herhangi bir karşıt inceleme hakkına veya yetkisine sahip değildirler. SMMM meslek mensuplarının karşıt inceleme yetkilerinin olmamasının yanı sıra yine bu bağlamda, herhangi bir faturanın/belgenin doğruluğunu veya gerçekliğini araştırabilmek adına direkt olarak GİB'in sistemlerine erişebilme ve sorgulama yapma yetkileri de bulunmamaktadır. Sonuç olarak, SMMM meslek mensuplarının hem mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkilerinin olmaması hem de aynı zamanda ortaya çıkabilecek muhtemel vergi ziyalarından ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaları meslekle ilgili çözülmesi gereken önemli bir sorun olarak değerlendirilmektedir. 18.07.2020 tarihli ve 31189 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelik değişikliği ile, daha önce 16.01.2007 tarihli ve 26405 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına ilişkin yönetmelikte bir takım değişikliklere gidilmiştir. Söz konusu değişiklikle, SMMM meslek mensupları TÜBİTAK'a hazırlanan mali raporlarda proje harcamaları değerlendirme raporu düzenleme yetkisine sahip olmuşlardır. YMM meslek mensuplarının bu yetkileri aynen devam etmekle birlikte, isteyen kuruluş SMMM meslek mensubu ile isteyen kuruluş YMM meslek mensubu ile iş yaparak rapor düzenlettirebilecektir. Bu düzenleme ile birlikte, kuruluşa ait mali raporun SMMM veya YMM tarafından mevzuata göre değerlendirilmesi ve buna göre de TÜBİTAK tarafından belirlenen biçime uygun olarak “mali müşavirlik proje harcamaları değerlendirme raporunun” düzenlenmesi gerekmektedir. Hazırlanan bu raporda herhangi bir yanlışlık olması durumunda, şimdiye kadarki uygulamada olduğu gibi SMMM meslek mensubunun veya YMM meslek mensubunun yanıltıcı bilgi vermesinden dolayı kuruluşa yapılan haksız veya

fazla ödemenin TÜBİTAK tarafından anlaşılması halinde, söz konusu desteğin geri alınması sürecinde raporu hazırlayan SMMM ve YMM'de ilgili kuruluşla birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır (Akçakoca, 2020). İhaleli işler ve özel bina inşaatı işyerleri işverenlerine, Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) prim borçlarının bulunmadığını gösteren ilişiksizlik belgesinin verilmesinde, SMMM ve YMM meslek mensupları tarafından hazırlanan ve kuruma bildirilen işçilik tutarlarının uygunluğu, yine söz konusu kurumun denetim yetkisi saklı kalmak şartıyla esas alınabilir. Yine bu bağlamda, kurum tarafından usul ve esasları belirlenmiş hesaplama yöntemlerine uygun olarak SMMM ve YMM meslek mensuplarınca düzenlenen rapor neticesinde, işyeri ve işverenlerin kuruma yeterli işçilik bildirmediği anlaşıldığında, tespit edilen fark işçilik tutarı üzerinden hesaplanacak prim, gecikme cezası ve gecikme zammı tutarlarını idari para cezaları ile birlikte ödemeleri şartıyla ilişiksizlik belgesi verilebilmektedir. Ayrıca kurum tarafından belirlenen usul ve esaslara uyulmaması sonucunda kurum zararına sebebiyet verdiği anlaşılan SMMM ve YMM meslek mensuplarının düzenledikleri raporlar dikkate alınmaz ve bunların daha sonra hazırlayacakları raporlar kurumca işleme konulmaz. Aynı zamanda gerçeğe aykırı rapor düzenlediği belirlenen SMMM ve YMM meslek mensupları kurumun uğramış olduğu zarardan dolayı işverenle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar (Işıklı, 2011). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, 24.06.2022 tarihli ve 10250 Sayılı kararı⁶ ile karar tarihinden sonra uygulanmak üzere kredi kullandırılmasının usul ve esasları hakkında bir düzenlemede bulunmuştur. İlgili karara göre, aksi yönde bir kurul kararı alınıncaya kadar, şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmadığı konusunda bankalarca tereddüt edilmesi halinde, bu durumun tespiti için şirketler YMM meslek mensuplarından veya bağımsız denetçilerden belge alabilecekleri gibi, SMMM meslek mensuplarından da bu durumlarını tevsik edici belge alabileceklerdir (Bostancı, 2022). SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkileri özellikle 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu ile bu kanunun ilgili yönetmelikleri bağlamında incelendiğinde, söz konusu meslek yasasının veya yönetmeliklerinin daha çok mesleğin konusunu, genel ve özel şartlarını ve örgüt içi çalışmaların sınırlarını belirlediği görülmektedir. Ama ilgili meslek kanunu ve yönetmelikleri özünde, meslek mensuplarına, özellikle SMMM meslek mensuplarına hak ve yetkiler anlamında bir şey katmamaktadır.

2.2. SMMM Meslek Mensuplarının Hak ve Yetkileri Bağlamında Yaşadıkları Sorunlara İlişkin Literatür Taraması

SMMM mesleği açısından eleştirilen konulardan biri de, meslekte yetki ve sorumluluk dengesinin gözetilmediği, diğer bir deyişle SMMM meslek mensuplarına üstlendikleri görev ve sorumluluklarıyla doğru orantılı hak ve yetkilerin tanınmadığı hususudur. Nitekim bugüne kadar yapılan ve SMMM meslek mensuplarıyla olan saha araştırmalarını içeren akademik araştırmalar/çalışmalar da bu hususun varlığını destekler niteliktedir (Hepaksaz, 2018: 243) SMMM meslek mensuplarının hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları sorunlara ilişkin bugüne kadar yapılan araştırma/çalışma sonuçları Tablo 1.'de sunulmuştur.

⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Kredi Kullandırımına İlişkin 24.06.2022 tarihli ve 10250 Sayılı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kararı Hakkında Açıklama, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) web sitesi, <https://www.bddk.org.tr/Duyuru/Detay/951> (Erişim Tarihi: 13.08.2024).

Tablo 1. Meslek Mensuplarının Hak ve Yetkileri Bağlamında Yaşadıkları Sorunlar

SMMM MESLEK MENSUPLARININ SORUNLARI	YAPILAN ARAŞTIRMALAR VE SONUÇLARI	
SMMM MESLEK MENSUPLARININ HAK VE YETKİLERİ BAĞLAMINDA YAŞADIKLARI SORUNLAR	Uzay ve Güngör Tanç (2004)	Uzay ve Güngör Tanç (2004) yaptıkları çalışmada Kayseri ve Nevşehir illerindeki muhasebecilerin sorunlarını ve beklentilerini belirlemeyi amaçlamış ve anket yöntemiyle elde ettikleri verilerin analizi sonucunda, SMMM meslek mensuplarının sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu ve yasal standartlara uygun olarak mesleği icra eden muhasebecilerin hak ve yetkilerini koruyan hukuki bir sistemin ülkemizde mutlaka kurulması gerektiğini tespit etmişlerdir.
	Bilen (2008)	Bilen (2008) yaptığı çalışmada Doğu Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının profillerini belirlemeyi ve bu kişilerin mesleki anlamda yaşadıkları sorunları saptamayı amaçlamış ve anket yöntemiyle elde ettiği verilerin analizi sonucunda, meslek mensuplarının en çok ifade ettikleri mesleki sorunun yetkilerin azlığı ile ilgili olduğunu tespit etmiştir.
	Ardahan (2010)	Ardahan (2010) yapmış olduğu çalışmada Antalya ilindeki SMMM meslek mensuplarının problemlerini belirlemeyi ve mesleği algılama biçimleri ile iş tatmin düzeylerini tespit etmeyi amaçlamış ve anket yöntemiyle elde ettiği verilerin analizi sonucunda, meslek odalarının SMMM meslek mensuplarını temsil etmede yetersiz kaldığını ve 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanununun da söz konusu meslek mensuplarının haklarını yeterince koruyamadığını tespit etmiştir.
	Biyan (2012)	Biyan (2012) yaptığı çalışmada, Türkiye genelinde faaliyet gösteren SMMM meslek mensuplarının hazırlanan ankete verdikleri cevaplardan yola çıkarak mesleki sorunların neler olduğunu belirlemeyi amaçlamış ve elde ettiği verilerin analizi sonucunda, meslek mensuplarının bağlı bulundukları odalardan ve TÜRMOB'dan memnun olmadıklarını diğer bir deyişle söz konusu bu odaların ve TÜRMOB'un meslek mensuplarının haklarını yeterince koruyamadığını tespit etmiştir.
	Gökgöz ve Zeytin (2012)	Gökgöz ve Zeytin (2012) yaptıkları çalışmada Bilecik ve Yalova illerindeki muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını belirlemeyi ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri geliştirmeyi amaçlamış ve anket yöntemiyle elde ettikleri verilerin analizi sonucunda, meslek mensuplarının haklarını daha fazla koruyan/savunan bir meslek hukukunun oluşturulması konusunda çalışmalar yapılması gerektiğini ve yine bu hususta TÜRMOB'a önemli görevler düştüğünü tespit etmişlerdir.
	Gündüz ve Özen (2016)	Gündüz ve Özen (2016) yaptıkları çalışmada Uşak ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ve çözüm önerilerini belirlemeyi amaçlamış ve anket yöntemiyle elde ettikleri verilerin analizi sonucunda, TÜRMOB'un muhasebecilerin haklarını savunan bir meslek hukuku oluşturulması konusunda yetersiz kaldığını tespit etmişlerdir.
	Gülçin (2018)	Gülçin (2018) yaptığı çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleki içsel sorunlarını literatür tarama yöntemi ile belirlemeyi amaçlamış ve elde ettiği verilerin analizi sonucunda, mesleki örgütlenme yapısı ile ilgili olarak odaların meslek mensuplarının haklarını yeterince savunamadığını tespit etmiştir.

	Bişgin, Ünlüer ve Üyümez (2020)	Bişgin, Ünlüer ve Üyümez (2020) yaptıkları çalışmada Eskişehir, Ankara ve İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının ve vergi mükelleflerinin beklentilerini ve sorunlarını belirlemeyi amaçlamış ve bu bağlamda araştırma verilerini yarı yapılandırılmış görüşmeler aracılığı ile toplayarak nitel araştırma yöntemine göre değerlendirmiştir. Elde ettikleri verilerin analizi sonucunda, 3568 Sayılı meslek yasasının muhasebe meslek mensuplarına çok fazla sorumluluk yüklediğini ancak tanınan yetkilerin yetersiz kaldığını tespit etmişlerdir.
	Yanık, Toptan ve Yıldız (2023)	Yanık, Toptan ve Yıldız (2023) yaptıkları çalışmada Kocaeli'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunlarını ve beklentilerini belirlemeyi amaçlamış ve anket yöntemiyle elde ettikleri verilerin analizi sonucunda, meslek mensuplarının sorumluluklarının yetkilerinden fazla olmasını, mesleki anlamda karşılaştıkları en önemli sorun olarak tespit etmişlerdir.
	Kaya ve Batı (2024)	Kaya ve Batı (2024) yaptıkları çalışmada Kırşehir'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ve beklentilerini araştırmayı amaçlamış ve yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak elde ettikleri verilerin analizi sonucunda, meslek mensuplarının düzenleme yetkisi olan kurumlardan beklentilerinin olduğunu tespit etmiş ve meslek odalarıyla koordineli bir şekilde çalışarak kendi haklarını koruyucu ve tahsilatlarını kolaylaştırıcı düzenlemelerin yapılması gerektiğini belirlemişlerdir.

Geçmişte yapılan araştırmaların/çalışmaların sonuçları göstermektedir ki; SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları en önemli sorunların başında, meslekte sorumluluğun yetkiden fazla olması durumu gelmektedir. Diğer bir deyişle, SMMM meslek mensuplarının üstlendikleri sorumlulukların çok fazla olmasına rağmen sahip oldukları yetkilerin sınırlı düzeyde kalması, dolayısıyla meslekte yaşanan yetki-sorumluluk dengesizliği söz konusu meslek mensupları açısından çözülmesi gereken önemli bir sorundur. Aynı zamanda geçmişte yapılan araştırmaların/çalışmaların sonuçları topluca değerlendirildiğinde görülmektedir ki; SMMM meslek mensuplarının birçoğu, 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu'nun haklarını yeterince koruyamadığına inanmakta ve dolayısıyla söz konusu meslek yasasının, meslek mensuplarının haklarını ve yetkilerini tekrar düzenleyecek şekilde revize edilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Yine bu konuda geçmişte yapılan araştırmaların/çalışmaların sonuçlarına göre SMMM meslek mensupları, var olan haklarının bağlı bulundukları meslek odaları tarafından da savunulmadığını düşünmekte, ayrıca TÜRMOB'un da bu hususla ilgili yetersiz kaldığını ifade etmektedirler. Sonuç olarak meslekte yaşanan hak, yetki ve sorumluluk dengesizliği ile meslek mensuplarının var olan haklarının odalar ve TÜRMOB tarafından korunmaması ve aynı zamanda bu konuda 3568 Sayılı meslek yasasının da yetersiz kalması, meslek mensuplarının hak ve yetkileri bağlamında en çok ifade ettikleri temel sorunlar olmuştur.

3. DENİZLİ İL ARAŞTIRMASI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmada SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkileri konusunda vergi yasalarından, kamu kurum ve kuruluşlarından (GİB, defterdarlıklar, vergi dairesi müdürlükleri, dijital vergi dairesi, SGK vb.), meslek örgütlerinden (Denizli SMMM Odası, TÜRMOB) ve mükelleflerden kaynaklı sorunlarının neler olduğunu tespit etmek amaçlanmıştır. Aynı zamanda çalışma, SMMM meslek mensupları tarafından belirtilen

mesleki sorunlara ilişkin olarak uygulanabilmesi mümkün olan çözüm önerilerinin geliştirilmesi amacı da taşımaktadır.

Bu çalışmada Denizli ilinde ve Denizli SMMM Odasına kayıtlı, bağımsız olarak faaliyet gösteren 20 (yirmi) SMMM meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. TÜRMOB 2024 yıl sonu faaliyet raporuna göre; Denizli SMMM Odasına kayıtlı ve bağımsız veya hizmet akdi ile çalışan toplam 1.419 SM ve SMMM meslek mensubu bulunmaktadır. Ancak, yapılan yüz yüze mülakat kapsamına sadece 20 (yirmi) bağımsız çalışan SMMM meslek mensubu dâhil edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında araştırmaya dâhil edilen 20 (yirmi) SMMM meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler yapılmış ve derinlemesine mülâkatlar gerçekleştirilmiştir. Elde edilen mülâkat cevapları/veriler nitel analiz yöntemine göre değerlendirilmiştir. Derinlemesine mülâkat, araştırmacı ile görüşme yapılan kişi arasında yüz yüze, telefonla, e-posta yoluyla ve internet ortamında farklı şekillerde uygulanabilen ve yine araştırmacı ile görüşme yapılan kişi arasındaki sosyal etkileşime ve iletişime bağlı olarak geliştirilebilen nitel bir veri toplama tekniğidir. Görüşme yapılan kişinin düşüncelerini, deneyimlerini ve algılarını belirlemek için yapılan derinlemesine mülâkatta amaç, bugüne kadar belirlenemeyen bazı durumları gün yüzüne çıkararak yeni şeyler keşfedebilmektir (Uslu ve Demir, 2023: 289). Araştırmada söz konusu katılımcı SMMM meslek mensuplarına, kartopu yöntemi kullanılarak, yarı yapılandırılmış soru formu aracılığı ile ulaşılmıştır. Yarı yapılandırılmış soru formu ile yapılan görüşme, araştırmacının incelemek istediği konu hakkında katılımcılardan aynı türden bilgileri elde etmek amacıyla yaptığı bir araştırma olup, bu görüşme öncesinde görüşme sorularının ya da konu başlıklarının yer aldığı görüşme formu/soru formu hazırlanmaktadır (Doğanay vd., 2018: 145). Kartopu örnekleme yöntemi ile bir noktadan başlayarak farklı kitlelere ve yeni bilgilere ulaşılmakta, diğer bir deyişle başlangıçta örnekleme seçilen bireyler aracılığı ile toplanan bilgilerle ve yine onların yardımı ile başka bireylere ulaşılmakta ve bunun sonucunda kartopunun yuvarlanarak büyümesi gibi gittikçe genişleyen bir örneklem söz konusu olmaktadır (Doğanay vd., 2018: 122). Görüşme esnasında kullanılan yarı yapılandırılmış soru formunun iki ana bölümü bulunmakla birlikte, ilk bölümde katılımcı SMMM meslek mensuplarının sosyo-demografik özelliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Buna göre araştırmaya katılan 1 kadın, 19 erkek meslek mensubunun yaşları 37 ile 66 arasında değişmektedir. Araştırmaya katılan toplam 20 (yirmi) SMMM meslek mensubundan 1 tanesinin lise, 16 tanesinin lisans, 3 tanesinin de yüksek lisans mezunu olduğu belirlenmiş, mesleki deneyim süreleri incelendiğinde ise yine toplam 20 (yirmi) katılımcıdan 2 tanesinin 11-20 yıl arasında mesleki deneyime sahip olduğu, 18 tanesinin 20 yıldan fazla mesleki deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir. Yarı yapılandırılmış soru formunun ikinci bölümünde ise, katılımcı SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkileri bağlamında yaşamış oldukları sorunlarını, beklentilerini ve çözüm önerilerini belirlemeye yönelik sorulara yer verilmiştir. Bu amaç doğrultusunda katılımcı SMMM meslek mensuplarına, sahip oldukları hak ve yetkiler bağlamında vergi yasalarından, kamu kurum ve kuruluşlarından, meslek örgütlerinden ve mükelleflerden kaynaklı sorunlarının neler olduğu sorulmuştur. Yine bu söz konusu sorunlara istinaden hangi hak ve yetkilerin tanınması durumunda görev ve sorumluluklarını daha iyi icra edebilecekleri konusunda da katılımcı SMMM meslek mensuplarının fikirlerine başvurulmuştur. Çalışma verileri, Denizli

Pamukkale Üniversitesi'nin 12/08/2024 tarihli ve 14-2 toplantı/karar nolu etik kurul izni doğrultusunda elde edilmiştir.

3.3. SMMM Meslek Mensuplarının Hak ve Yetkileri Bağlamında Yaşadıkları Sorunlar

SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkileri bağlamında yaşadıkları en önemli sorun, hiç kuşkusuz gerçekleştirdikleri muhasebe işlemlerinden dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmalarından kaynaklanmaktadır. Çünkü SMMM meslek mensupları mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olmalarına rağmen bu sorumluluğun gerektirdiği hak ve yetkilere sahip değildir. Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu (VUK) mükerrer 227. madde önem taşımaktadır. Çünkü VUK mükerrer 227. maddeye göre, *“Maliye Bakanlığı vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyeti getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya yetkilidir. Bu fıkra hükmüne göre ise beyannameyi imzalayan meslek mensupları imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.”* VUK mükerrer madde 227'de açıkça belirtildiği üzere, SMMM meslek mensupları sadece imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Ancak bazı durumlarda özellikle bu madde gerekçe gösterilerek SMMM meslek mensupları, mükelleflere ait belgelerin sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmamasından dolayı da mükellefleriyle beraber müşterek ve müteselsil sorumlu tutulabilmektedirler. Bu hususun SMMM meslek mensupları tarafından ciddi bir sorun teşkil etmesinin yanı sıra hak ve yetkilerinin yetersiz olması ile de ilişkilendirilmektedir. Diğer bir deyişle SMMM meslek mensupları, sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerden dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulma hususunu, ilgili kanun maddesinin yeterince açıklayıcı olmamasına ve dolayısıyla yanlış yorumlanmasına bağlamakta ve bunu ciddi bir sorun olarak görmektedirler. Aynı zamanda zaten hali hazırda böyle bir sorumluluğu alabilmeleri için yeterince mesleki hak ve yetkiler ile donatılmadıklarını düşünmektedirler. Sonuç olarak SMMM meslek mensupları, tüm muhasebe süreçlerinden dolayı mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğun söz konusu olabilmesi için yeterli hak ve yetkilerin kendilerine verilmediğini savunmaktadırlar. Bu bağlamda SMMM meslek mensupları, mükellefleri her konuda sorgulama ve denetleme yetkisinin verilmemesini, diğer bir deyişle karşıt inceleme yetkilerinin olmamasını önemli ve çözüm getirilmesi gereken bir sorun olarak belirtmektedirler. Kanun koyucu tarafından yeni çıkarılan yasalarla SMMM meslek mensuplarının görev ve sorumluluk alanlarının genişletilmesine rağmen, bu görev ve sorumlulukların gerektirdiği hak ve yetkilerin kendilerine tanınmamasını önemli bir mesleki sorun olarak ifade etmektedirler. Günümüzde kanun koyucu tarafından çıkarılan birçok yasa sonucunda hem kamu kurum ve kuruluşlarının iş yükünü azaltmak, hem SMMM meslek mensuplarının işlerini kolaylaştırmak hem de bazı uygulamaların daha hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak amacıyla bazı görev ve sorumluluklar SMMM meslek mensuplarına verilmektedir. Ancak bu durumda da SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkileri, artan iş yüklerine istinaden

yerine getirmeleri gereken görev ve sorumluluklar karşısında yetersiz kalmaktadır. Aynı zamanda kanun koyucu tarafından SMMM meslek mensuplarına tanınmış olan hak ve yetkiler birçok sorumluluğu da beraberinde getirdiğinden zaman zaman sahip olunan hak ve yetkiler ile sorumlulukları arasında dengesizlik oluşmakta, bu da SMMM meslek mensuplarının önemli sorunları arasında yer almaktadır. Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, meslek odalarında ve TÜRMOB'da görev alabilmek için her SMMM meslek mensubunun eşit haklara/şartlara sahip olabilmesi gerekmektedir. Birçok katılımcıya göre, meslekte en önemli sorunlardan birisi de mesleki tecrübesi/bilgisi yetersiz olan birçok meslek mensubu üyenin SMMM meslek odalarının ya da TÜRMOB'un yönetim kadrosunda ya da diğer kadrolarında yer almasıdır. SMMM meslek mensuplarına göre, her SMMM'nin özellikle mesleki bilgisinin ve tecrübesinin üst seviyede olduğu bilinen SMMM meslek mensuplarının, odaların ve TÜRMOB'un kadrolarında yer alabilmeleri için eşit haklara sahip olmaları gerekmektedir. Çünkü ancak bu şekilde adil ve hakkaniyetli bir ortam yaratıldığında meslek odalarının ve TÜRMOB'un vereceği eğitimlerin ve diğer hizmetlerin etkin ve verimli olması sağlanabilecektir. Yine SMMM meslek mensuplarına göre, Türkiye'de toplam SMMM meslek mensubu sayısının toplam YMM meslek mensubu sayısından çok daha fazla olmasına rağmen, TÜRMOB'un yönetim kurulu kadrosunda ve denetim ile disiplin kurallarında daha çok YMM meslek mensubunun bulunması da önemli bir sorun teşkil etmektedir. Çünkü katılımcılara göre, TÜRMOB'un kurullarında yer alan YMM meslek mensuplarının çoğu zaman SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları mesleki sorunlardan haberi ve bilgisi bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, YMM meslek mensupları SMMM'lerin sorunlarını anlama ve akabinde yasama organına ileterek çözüm bulma noktasında yeteri kadar etkin olamamaktadır. Dolayısıyla TÜRMOB'un yönetim kadrosunda ve/veya diğer kurullarına üye seçilirken, YMM meslek mensupları ile SMMM meslek mensupları arasında eşitlik olmaması, diğer bir deyişle YMM'lerin söz konusu bu kurullarda çoğunluğu oluşturması, SMMM meslek mensuplarının özellikle yasama organını ilgilendiren/yasama organına iletilmesi gereken konularda çok fazla söz sahibi olamamalarına dolayısıyla sorunlarını dile getirmek, görüş ve önerilerini ifade etmek konusundaki haklarını yeterince kullanamamalarına sebep olmaktadır. Sonuç olarak da SMMM meslek odalarında ve TÜRMOB'da mesleki tecrübesi/bilgisi yetersiz üyelerin görev alması ve yine bu bağlamda SMMM meslek mensuplarından her birinin odalarda ve TÜRMOB'da görev alabilmek konusunda eşit haklara sahip olmamaları ve TÜRMOB'un yönetim, denetim ve disiplin kurullarının daha çok YMM meslek mensuplarından oluşması, SMMM meslek mensuplarının sorunlarının anlaşılması ve fikirlerinin/önerilerinin dikkate alınması hususunda problemler yaratmakta ve SMMM meslek mensuplarının çözüm bekleyen bu sorunları gün geçtikçe daha içinden çıkılmaz bir hâl alabilmektedir. Dolayısıyla SMMM meslek mensuplarının odalarda ve TÜRMOB'da görev alabilme konusunda eşit haklara/şartlara sahip olabilmeleri ve bunun için gereken ortamın sağlanması, mesleğin daha iyi icra edilmesi ve meslek mensuplarının sorunlarına hızlı ve etkin çözümler getirilmesi bağlamında çok önemlidir. Aynı zamanda söz konusu bu hakların genişletilmesi ve hatta gerekirse yeniden düzenlenmesi, yine SMMM meslek mensuplarının iş tatminleri ve performanslarının olumlu yönde etkilenmesi açısından önemli bir gelişme olabilecektir. Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, yerine getirmeleri gereken görev ve sorumluluk alanları dışında mükelleflerin diğer işleriyle de ilgilenmek zorunda kalmaları ve bu işlerle ilgili olarak direkt ücret talep edememeleri, sahip oldukları ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme haklarını kullanmadıklarını göstermekte ve yine SMMM

meslek mensupları tarafından bu konu çözüm getirilmesi gereken önemli bir mesleki sorun olarak ifade edilmektedir. Bu soruna hiç kuşkusuz mükelleflerin bilinçsiz olması ve muhasebe konusunda gereken eğitimleri almamış olmaları sebep olmakta ve bu yüzden de söz konusu mükellefler, muhasebecileri her işleriyle ilgilenmesi gereken kişiler olarak algılamaktadırlar. Mükelleflerin SMMM meslek mensuplarıyla imzaladıkları sözleşmelerde bahsi geçmeyen görev ve sorumlulukları onlara yüklemeleri hatta bazı durumlarda hiç muhasebe süreçleriyle ilgisi olmayan angarya işlerin bile meslek mensuplarından talep edilmesi SMMM'lerin hak ve yetkileri konusunda yaşadıkları önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Katılımcı SMMM meslek mensupları, ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme haklarını gerektiği gibi kullanamadıkları için asıl işlerine zaman ayıramadıklarını ve fazla mesai yaptıklarını ifade etmişler ve aynı zamanda bu sorunun psikolojik ve fizyolojik sağlıklarını olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir. SMMM meslek mensuplarının yaptıkları iş karşılığında/mesleki hizmetleri bağlamında ücret talep etmeleri hiç kuşkusuz en önemli/doğal haklarından biri olmasına rağmen, mükelleflerle sık sık yaşanan tahsilat problemi, katılımcı meslek mensuplarının sahip olunan hak ve yetkiler hususunda en çok vurguladıkları sorunların başında gelmektedir. Diğer bir deyişle SMMM meslek mensupları gerekli muhasebe hizmetlerini zamanında ve eksiksiz olarak gerçekleştirmeleri sebebiyle muhasebe ücretlerinin tahsilatına tamamen hak kazanmalarına rağmen, mükellefleri tarafından söz konusu bu ücret ödemeleri geciktirilmekte, hatta bazı durumlarda muhasebe ücretlerinin ödemesi uzun zaman geçmesine rağmen yapılmadığından durum yargıya intikal ettirilebilmektedir. Katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, hak ettikleri muhasebe ücretleriyle ilgili bir diğer sorun da mükelleflerin pazarlık gücünün olması ile ilgilidir. Bu konuda SMMM meslek mensupları için her ne kadar asgari ücret tarifesı yayımlansa da, mükelleflerin pazarlık güçlerinin olması ve yine bu durumun devlet tarafından denetlenmemesi, diğer bir deyişle asgari ücret tarifesinin gerçek anlamda uygulanması konusunda devletin/kanun koyucunun gerekli tedbirleri almaması ve yine muhasebe ücretlerinin tam ve zamanında tahsil edilebilmesi hususunda devletin gereken güvenceyi sağlayamaması/SMMM meslek mensuplarının ücret tahsilatı hakkını garanti altına almaması, katılımcı SMMM meslek mensupları tarafından hak ve yetkileri bağlamında en çok vurguladıkları sorunlardan biri olmuştur. SMMM meslek mensuplarının asıl işlerinden biri olan danışmanlık/müşavirlik hizmetini verememeleri, diğer bir deyişle muhasebe işlemlerini yürüttükleri mükelleflerinin ticari ve diğer faaliyetleri konusunda danışmanlık/müşavirlik yapma yetkilerini kullanamamaları kendileri için önemli bir mesleki sorun olarak belirtilmektedir. Bu durumun sebebi olarak, SMMM meslek mensuplarının iş yüklerinin çok fazla olması, mükelleflerin ve kamu kurum ve kuruluşlarının angarya işlerini üstlenmeleri ve aynı zamanda toplumdaki bireylerin kendilerini sadece muhasebe süreçlerini yürüten kişiler olarak algılaması gösterilmektedir. Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi mesleki dayanışma içerisinde olmak, tüm meslektaşların birlikte ve işbirliği içinde hareket etmesi, SMMM meslek mensupları açısından da önemli bir konudur. Ancak katılımcı SMMM meslek mensuplarına göre, meslekte dayanışmanın olmaması ve haksız rekabetin önlenememesi meslek mensuplarının hak ve yetkileri bağlamında çözülmesi gereken önemli bir sorun olarak gündeme gelebilmektedir. Ayrıca katılımcı meslek mensuplarına göre, meslektaşlar arasında dayanışmanın sağlanabilmesi ve haksız rekabetin önlenmesi için, meslek odalarının ve TÜRMOB'un önemli görevleri bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, başta SMMM odaları ve TÜRMOB olmak üzere diğer bazı kurum ve kuruluşların meslektaşlar arasında dayanışmayı ve işbirliğini sağlaması, aynı zamanda haksız rekabetin

önlenebilmesi için çalışmalar yapması, SMMM meslek mensuplarının haksız rekabetin önlenmesini talep etme hakkı açısından son derecede önemli bir husustur.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu gereğince muhasebe mesleği her ne kadar yasal bir statüye kavuşup bir düzen içerisinde yürütülmeye çalışılsa da gün geçtikçe mesleğe ait farklı sorunlar gündeme gelmektedir. Muhasebe mesleğinde yaşanan bu sorunlar, dünyadaki ve Türkiye'deki değişen ekonomik koşullar ve meslek mensuplarının sorumluluğunu artıran yasal düzenlemeler neticesinde artarak varlığını sürdürmektedir. SMMM meslek mensuplarının yaşamış oldukları sorunların bazıları ise, sahip olunan mesleki hak ve yetkiler ile ilgili olabilmektedir. SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkiler bağlamında yaşadıkları sorunların neler olduğunu tespit etmek amacıyla da bugüne kadar birçok akademik çalışma yapılmıştır. Geçmişte yapılan akademik çalışmaların ışığında bu çalışmada da, SMMM meslek mensuplarının Denizli ili özelinde sahip oldukları mesleki hak ve yetkiler bağlamında yaşadıkları sorunların neler olduğunu belirlemek amaçlanmıştır. Bu çerçevede Denizli ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren 20 (yirmi) SMMM meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler yapılarak derinlemesine mülakatlar gerçekleştirilmiş ve mülakat cevapları/araştırma verileri nitel analiz yöntemleri kullanılarak değerlendirilmiştir. Bu çalışmada da SMMM meslek mensupları sahip oldukları mesleki hak ve yetkiler bağlamında geçmişte yapılan akademik çalışmaların sonuçlarına benzer nitelikteki sorunları tekrar dile getirmişlerdir. Denizli ilinde yapılan bu araştırma kapsamında SMMM meslek mensupları, geçmiş çalışmalarda çıkan sonuçlara benzer şekilde;

* Meslekte sorumluluğun yetkiden fazla olduğunu diğer bir deyişle, meslekte çok fazla sorumluluk olmasına rağmen sahip olunan yetkilerin sınırlı olduğunu dolayısıyla sahip olunan sorumluluklar ile yetkiler arasında dengesizlik olduğunu,

* Meslek odalarının ve TÜRMOB'un sorunlara çözüm getirebilme ve aynı zamanda görüş ve önerileri yasama organına iletebilme konularında yetersiz olduğunu, dolayısıyla temsil edilme konusunda sorun yaşadıklarını,

* Meslek odalarının ve TÜRMOB'un haklarını yeterince savunamadığını ve bu yüzden 3568 Sayılı meslek yasasının tüm meslek mensuplarının haklarını koruyacak şekilde tekrar revize edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Geçmiş çalışmaların sonuçlarından farklı olarak bu çalışmada katılımcı SMMM meslek mensupları;

* Gerek vergi yasaları gerekse başka hukuki düzenlemelerle kendilerine yüklenen sorumluluklar konusunda sorun yaşamalarındaki en önemli etkenin, kendilerine mükellefleri sorgulama ve denetleme yetkisinin verilmemesi olduğunu,

* Meslek odalarında ve TÜRMOB'da görev alabilmek için her SMMM meslek mensubunun eşit haklara/şartlara sahip olmadığını ve bunun da çözüm getirilmesi gereken bir sorun olduğunu,

* Mükelleflerin her türlü işini yapmak zorunda kalmalarından dolayı meslekte var olan ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme hakkını yeterince kullanamadıklarını,

- * Asgari ücret tarifesinin uygulanması ve her türlü muhasebe ücretinin ve diğer giderlerin mükelleflerden tahsil edilmesi konularında sahip oldukları haklarını olması gerektiği gibi kullanamadıklarını,
- * Yine muhasebe ücretlerinin en az asgari ücret düzeyinde belirlenmesi ve tahsilatların da zamanında ve eksiksiz olarak yapılabilmesi konularında devlet tarafından güvence verilmemesinin önemli bir sorun olduğunu,
- * Son olarak, meslektaşlar arasında dayanışmanın olmadığını ve dolayısıyla haksız rekabetin önlenmesi konusunda sorunlar yaşadıklarını ifade etmişlerdir.

Günümüzde her meslek yaşanan sorunlar içerisinde icra edilmeye çalışılmaktadır. Bir meslek mensubu olarak SMMM'lerde bir takım sorunlar içerisinde faaliyetlerini icra etmektedirler. SMMM meslek mensuplarının sahip oldukları hak ve yetkiler bağlamında yaşadıkları sorunlara ilişkin olarak mülakata katılan meslek mensupları ile çalışmanın kişisel yazarlarının ortak fikri olarak ortaya çıkan çözüm önerilerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

→SMMM meslek mensuplarının muhasebe ücretlerinin belirlenmesi ve tahsilatı konusunda yaşadıkları sorunların çözümüne istinaden, devletin/kanun koyucunun çıkaracağı yeni yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı güncellemelerle SMMM meslek mensuplarının ücretlerinin en az asgari ücret düzeyinde belirlenmesi ile tahsilatların zamanında ve eksiksiz olarak yapılabilmesi konularını garanti altına alabilmesi gerekmektedir. Nitekim muhasebe ücretlerinin en az asgari ücret seviyesinde belirlenmesi ve tahsil edilebilmesi konularının güvence altına alınabilmesi adına çeşitli uygulamaların hayata geçirilmesi mümkündür. Örneğin ücretlerin belirlenmesi ve tahsilatların garanti altına alınabilmesi bağlamında, SMMM meslek mensuplarının hak ettikleri muhasebe ücretleri herhangi bir vergi beyannamesi ile tahakkuk ettirilebilmeli ve böylece vergi idaresi mükelleflerden vergi alacağını tahsil ederken aynı zamanda SMMM meslek mensubuna ait muhasebe ücretinin de tahsilatını yapabilmelidir. Aynı zamanda muhasebe ücretlerinin tahsilatını güvence altına alabilmek adına devlet kendi nezdinde gerçekleştireceği işlemler için mükelleflerden “mali müşavire borcu yoktur” yazısı talep edebilmelidir. Bu konuda radikal diğer bir öneri de muhasebecisine borcu olanların sisteme beyanname girişlerinin yapılamaması da mümkün hale getirilebilir.

→Devletin yeni çıkaracağı yasalarla veya var olan yasalarda güncellemeler yaparak SMMM meslek mensuplarının haklarını güvence altına almalıdır. Bu bağlamda örneğin bir SMMM meslek mensubu ile mükellef arasında muhasebe hizmetinin verilmesi ile ilgili bir sözleşme imzalandığında mükellef de bu sözleşmeye bağlı kalarak sözleşme süresince üzerine düşen görevleri ve sorumlulukları zamanında ve eksiksiz yapmalı ve meslek mensubunu zor duruma düşürecek hareketlerden uzak durmalıdır. Bu bağlamda devletin/kanun koyucunun araya girerek SMMM meslek mensubunun sözleşmeden doğan ve diğer temel haklarını güvence altına alabilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, devlet/kanun koyucu mükellef ile SMMM meslek mensubu arasındaki iş ilişkisinin her aşamasında düzenleyici ve denetleyici bir rol oynamalıdır.

→3568 Sayılı meslek yasasının ve diğer ilgili yasalarının SMMM meslek mensuplarının var olan haklarını ve yetkilerini daha iyi koruyabilmesi ve yine SMMM meslek mensuplarına

ilişkin yeni çıkarılacak yasal düzenlemelerin daha etkin olabilmesi adına, söz konusu bu yasaların ve düzenlemelerin hazırlanma aşamasında alanında uzman, tecrübeli kişilerin görüşlerinin alınması gerekmektedir. Nitekim bu çalışmada SMMM meslek mensupları, meslek odalarında ve TÜRMOB'da kendilerini temsil edecek kişilerin, diğer bir deyişle sorunlarını dile getirecek ve çözüm getirilmesine aracılık edecek üyelerin çok daha tecrübeli ve bilgili olması gerektiğini savunmuşlardır. SMMM meslek mensuplarının var olan haklarının korunması bağlamında da tecrübe sahibi, bilgili kişilerin görüş ve önerilerinin alınması gerekmekte ve aynı zamanda bu kişilerin söz konusu görüş ve önerileri muhasebe mesleğinin ve meslek mensuplarının geleceği açısından da önem taşımaktadır.

→SMMM meslek mensuplarının özellikle VUK mükerrer madde 227'ye istinaden sahip oldukları sorumluluklarını ve mükelleflerle ilgili diğer görev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirebilmeleri için yetki alanlarının da genişletilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda özellikle SMMM meslek mensuplarının mükellefle beraber gerçek anlamda müşterek ve müteselsil sorumluluğunun bulunabilmesi için söz konusu meslek mensuplarına bazı mesleki yetkilerin de verilmesi önem arz etmektedir. Örneğin bu konuda yapılabilecek en etkin uygulama; SMMM meslek mensuplarına kamu kurum ve kuruluşları nezdinde mükellefleri sorgulayabilecekleri/tüm bilgilerini görebilecekleri dijital bir ortam hazırlanmasıdır. Böylece SMMM meslek mensupları mükelleflerin mali durumu hakkında gerekli bilgilere hızlı ve kolayca ulaşabilecek ve neticesinde görev ve sorumluluklarını eksiksiz ve zamanında gerçekleştirebilecektir.

→SMMM meslek mensuplarının mükelleflerin her türlü işini yapmalarının, dolayısıyla angarya işlerini de üstlenmelerinin önüne geçmek adına yine devlete/kanun koyucuya önemli görevler düşmektedir. Bu konuda devlet/kanun koyucu yine yeni çıkaracağı yasalarla veya var olan yasalarda yapacağı güncellemeler aracılığı ile SMMM meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını tekrar düzenleyebilmeli, dolayısıyla söz konusu meslek mensuplarının mesleki anlamda yapacakları işlerin ve yapmayacakları işlerin sınırlarını çizebilmelidir. Böylece SMMM meslek mensuplarının ücretsiz iş görmeme/angarya üstlenmeme hakları da güvence altına alınabilecektir.

→3568 Sayılı meslek yasası ve ilgili diğer kanunlar SMMM meslek mensuplarının haklarını ve yetkilerini genişletecek şekilde tekrar düzenlenmelidir. Bu bağlamda SMMM meslek mensuplarının yetkilerini genişleterek farklı görev ve hizmetlerde bulunabilmeleri sağlanmalıdır. Böylece kamuya ve özel sektöre ait bazı uygulamalarda direkt SMMM meslek mensuplarının görev almasıyla tamamlanması gereken işler daha hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirilebilecektir. Yine bu bağlamda SMMM meslek mensuplarına yeşil (hususî) pasaport hakkı verilmesi de gerekmektedir. Çünkü bazı durumlarda SMMM meslek mensupları yurt dışında düzenlenen ve mesleği yakından ilgilendiren eğitimlere, konferans ve seminerlere katılabilmek adına ve aynı zamanda mükelleflerin yurt dışı ticari faaliyetlerinde danışman sıfatıyla etkin rol alabilmek adına yeşil (hususî) pasaporta ihtiyaç duyulabilmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Yayın Etiği Beyanı: Araştırmanın tüm safhalarında araştırma ve yayın etiğine özen gösterilmiştir. Çalışma verileri Denizli Pamukkale Üniversitesi'nin 12/08/2024 tarihli ve 14-2

toplantı/karar nolu etik kurul izni doğrultusunda elde edilmiştir. Araştırma verileri toplanırken, mülakata katılımcıların gönüllülük esasına göre katılmasına özen gösterilmiştir.

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çıkar Çatışması Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- Akçakoca, C. (2020, Temmuz 28). SMMM'lere yeni rapor düzenlettirme yetkisi TÜBİTAK ARGE TEYDEP, Belge Bağımsız Denetim ve SMMM web sitesi, <http://www.belgedenetim.com/2020/07/28/smmm-ler-yeni-rapor-duzenleme-yetkisi-tubitak-arge-teydeb/> (Erişim Tarihi: 13.08.2024).
- Ardahan, F. (2010). Hizmet üretiminde serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin mesleki problemleri, mesleği algılama biçimleri ve iş tatmin düzeyleri: Antalya örneği, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(19), 100-138.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), (2022). *Kredi Kullandırımına İlişkin 24.06.2022 tarihli ve 10250 Sayılı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kararı Hakkında Açıklama*, <https://www.bddk.org.tr/Duyuru/Detay/951> (Erişim Tarihi: 13.08.2024).
- Bilen, A. (2008). Doğu Anadolu Bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının profilleri, etik kurallarına bakışları ve meslek sorunları üzerine bir araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, (85), 27-42.
- Bişgin, A., Ünlüer, S. ve Üyümez, M. E. (2020). Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin beklentileri ve sorunları: Nitel bir çalışma, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2), 625-648.
- Biyan, Ö. (2012). Muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir çalışma: meslek mensuplarının demografik durumları, mesleki sorunları ve değerlendirilmesi, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 17(17), 105-134.
- Bostancı, B. (2022, Ağustos 07). *Şirketlerin kredi talep başvurularında YMM ve SMMM'lerin yetkisi*, Hürses web sitesi, <https://www.hurses.com.tr/sirketlerin-kredi-talep-basvurularinda-ymm-ve-smmm-lerin-yetkisi> (Erişim Tarihi: 13.08.2024).
- Çavuş, A. (2020, Eylül 19). *SMMM'lerin KDV iade raporu düzenleme yetkisi hikaye oldu.*, Abdullah Çavuş web sitesi, <https://abdullahcavus.com.tr/smmm-lerin-kdv-iade-raporu-duzenleme-yetkisi-hikaye-oldu-abdullah-cavus-bagimsiz-denetcler-dernege-baskani/> (13.08.2024).
- Demirci, A. (2017). *Vergi incelemelerinde mükelleflerin ve meslek mensuplarının hakları ve ödevleri*, Çorlu SMMM Odası,

https://www.corlusmmmodasi.org.tr/fileadmin/user_upload/Haberler/12.05.2017/04.05.2017vergi-odemeleri.pdf (Erişim Tarihi: 24.10.2024).

- Doğanay, A., Ataizi, M., Şimşek, A., Balaban Salı, J. ve Akbulut, Y. (2018). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2653.
- Erkan, V. U. (2013). 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na göre vekâlet sözleşmesinde vekâlet verenin ücret ödeme borcu dışındaki diğer borçları, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 62(2), 441-472.
- Gökgöz, A. ve Zeytin, M. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde karşılaştıkları sorunlar ve beklentileri: Bilecik ve Yalova illeri uygulaması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 477-493.
- Gülçin, K. (2018). Muhasebe mesleğinin gelişimi ve meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve çözüm önerileri, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(58), 669-682.
- Gündüz, M. ve Özen, E. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve mesleki memnuniyetlerinin analizi: Uşak ili örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70), 67-90.
- Hepaksaz, E. (2018). Vergi mükellefi - mali müşavir ilişkilerinde yetki - sorumluluk sorunsalı (Genel sorunlar ve bazı yargı kararları ışığında değerlendirmeler), *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1), 233-251.
- Işıklı, İ. (2011, Nisan 13). *Sosyal güvenlikte mali müşavirlerin denetim ve teftiş yetkisi*, Dünya Gazetesi web sitesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/sosyal-guvenlikte-mali-musavirlerin-denetim-ve-teftis-yetkisi/9601> (Erişim Tarihi: 13.08.2024).
- Işıldak, H. (2018). Serbest muhasebeci mali müşavirlerin hastalığı mücbir sebep sayılır mı?, *Vergi Raporu*, Sayı: 226, 42-49.
- Karakoç, Y. (2020, Ekim 22). *Mali hukukta mücbir sebeplerin hüküm ve sonuçları*. Lexpera Blog web sitesi, <https://blog.lexpera.com.tr/mali-hukukta-mucbir-sebeplerin-hukum-ve-sonuclari/> (Erişim Tarihi: 27.04.2025).
- Karamercan Hukuk web sitesi, (t.y.).Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, *Muhasebe ücretinin tabi olduğu zamanaşımı kararı*, <https://karamercanhukuk.com/yargitay-karari/muhasebe-ucreti-zamanasimi-bk-125-126> (Erişim Tarihi: 01.08.2024).
- Kaya, H. P. ve Batı, Z. (2024). Kırşehir'deki muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ve beklentilerini tespit etmeye yönelik, nitel bir araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (71), 147-166.
- Kısakürek, M. M. ve Pekcan A. (2005). Muhasebenin ürettiği bilgiye farklı açılardan bakışlar, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 6(2), 107-125.
- Matin, M. A. & Zakaria, AKM. (2017). *Basic Accounting*. Rural Development Academy (RDA).
- Nalbantoğlu, R., İSMMMO, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri Odası (t.y.). *Muhasebe uygulamaları konusunda meslek mensuplarını bakış açıları*.

- https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf (Erişim Tarihi: 21.02.2024).
- Oluyombo, O. (n.d.). *Introduction to financial accounting I*. National Open University of Nigeria: NOUN web site. <https://nou.edu.ng/coursewarecontent/ACC203%20.pdf> (Erişim Tarihi: 27.04.2025).
- Öner, M. Y. (2016). *Mükellef hakları bağlamında meslek mensuplarının rolü*, KPMG, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-yavuz-oner.pdf> (Erişim Tarihi: 24.10.2024).
- Öz, E. (2020, Kasım 11). *Herkes haklı. Peki mali müşavirlerin hakları neler?*, Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve Ticaret A.Ş. Web sitesi, <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ersan/007/> (Erişim Tarihi: 13.08.2024).
- Rothenberg, H. (2024). *What is accounting? A simple introduction*. Rasmussen University web site, <https://www.rasmussen.edu/degrees/business/blog/what-is-accounting/> (Erişim Tarihi: 27.04.2025).
- Sallabaş K. (1996). *Muhasebe mesleği ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun incelenmesi ve uygulamada karşılaşılan sorunlar* [Yüksek lisans tezi]. İstanbul Üniversitesi.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, 26707 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/11/20071121.htm> (Erişim Tarihi: 07.06.2024).
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarihli, 20390 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20390.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2024).
- Terzi A. (2010). *Muhasebe mesleği ve Rize'deki meslek mensuplarına yönelik bir araştırma* [Yüksek lisans tezi]. Atatürk Üniversitesi.
- Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Teknoloji ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 18.07.2020 tarihli, 31189 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/07/20200718-4.htm> (Erişim Tarihi: 13.08.2024).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB). (2025). Çalışma Raporu 2024. <https://online.fliphtml5.com/nitus/deah/#p=1>
- TÜRMOB - Meslek Mensubu ve İş Sahibi (Mükellef) Sözleşme Örneği, TÜRMOB web sitesi, <https://service1.turmob.org.tr/?ReturnUrl=https://ebirlik.turmob.org.tr/AccountManager> (Erişim Tarihi: 24.10.2024).

- TÜRMOB. (2025). *Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi Bilgi Girişine İlişkin Önemli Duyuru*, <https://www.turmobil.org.tr/haberler/f618500d-fd23-46bb-9748-8863fee650e0/elektronik-beyanname-aracilik-ve-sorumluluk-sozlesmesi-bilgi-girisine-iliskin-onemli-duyuru> (Erişim Tarihi: 01.05.2025).
- Uçkaç, M. (2001). *Genel muhasebe uygulamaları ve staj değerlendirmelerine hazırlık*. Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.
- Uslu, F. ve Demir, E. (2023). Nitel bir veri toplama tekniği: Derinlemesine görüşme, *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 40(1), 289-299.
- Utku, M. ve Kurtcebe E. (2019, 19-23 Nisan). *Muhasebe meslek örgütlenmesinin Türkiye'deki tarihi ve TÜRMOB'un mesleki eğitimdeki yeri* [Sempozyum Sunumu]. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Denizli, Türkiye.
- Uzay, Ş. ve Güngör Tanç, Ş. (2004). Muhasebecilerin sorunları ve beklentileri: Kayseri ve Nevşehir illeri uygulaması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 22, 94-104.
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri/118, 15.10.2019 tarihli, VUK - 118/2019-8 Sayılı Sirküler, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmobil.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-VUK-118-MuchirSebep.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2024).
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri/137, 30.11.2021 tarihli, VUK - 137/2021-5 Sayılı Sirküler, TÜRMOB web sitesi, <https://www.turmobil.org.tr/Mevzuat/PDF/19666> (Erişim Tarihi: 01.05.2025).
- Yanık, A., Toptan, M. ve Yıldız, F. (2023). Muhasebe meslek mensuplarının hizmet verirken karşılaştıkları sorunlar ve beklentileri, *Sakarya İktisat Dergisi*, 12(2), 220-240.
- 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu, 07.04.1969 tarihli, 13168 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13168.pdf> (Erişim Tarihi: 14.10.2024).
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli, 10703 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf> (Erişim Tarihi: 04.05.2024).
- 2709 Sayılı T.C. Anayasası, 09.11.1982 tarihli , Mükerrer 17863 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17863_1.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2024).
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli, 20194 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (Erişim Tarihi: 26.05.2024).
- 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu, 24.10.2003 tarihli, 25269 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/10/20031024.htm> (Erişim Tarihi: 14.10.2024).
- 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarihli, 27836 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-1.htm> (Erişim Tarihi: 01.08.2024).

7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 06.04.2018 tarihli, 30383 Sayılı Resmi Gazete web sitesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/04/20180406-6.htm> (13.08.2024).