

**VERGİ MÜKELLEFİ - MALİ MÜŞAVİR İLİŞKİLERİNDE YETKİ -
SORUMLULUK SORUNLARI (GENEL SORUNLAR VE BAZI YARGI
KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRMELER)**

*THE PROBLEMATIC OF AUTHORIZATION - LIABILITY IN THE
RELATIONSHIPS BETWEEN TAXPAYER AND FINANCIAL ADVISER
(EVALUATIONS IN THE LIGHT OF GENERAL PROBLEMS AND SOME
JUDICIAL DECISIONS)*

Engin HEPAKSAN*

*Geliş Tarihi: 15.03.2018
(Received)*

*Kabul Tarihi: 10.04.2018
(Accepted)*

ÖZ: Temel bir finansman kaynağı olarak vergiler, Türk Vergi Sisteminde genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Mali müşavirler bu sistemin bir parçası olarak önemli bir rol oynamakta ve vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında bir köprü işlevi görmektedirler. Diğer taraftan vergilendirme sürecinde vergi mükellefleri ile mali müşavirler zaman zaman çeşitli problemlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bunlardan bir tanesi de vergi mükellefi ile mali müşavir ilişkilerinde yaşanan yetki-sorumluluk sorunudur.

Sorumluluk konusu ile ilgili ana düzenlemeler Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Kanunda sorumluluk konusu serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler bakımından öngörülmüştür. Bu çalışmada yetki-sorumluluk konusu serbest muhasebeci mali müşavirlerin yetki-sorumlulukları ile sınırlandırılmıştır. Vergi yargılama sürecinde sorumluluk ile ilgili uyuşmazlıkların temel nedenleri 'ödeme emri', 'ihbarname' ve 'mali müşavir sorumluluğunun başlama zamanı' üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu çalışmanın amacı, vergi mükellefi ile mali müşavir arasındaki ilişkilerde yetki-sorumluluk ilişkisini açıklığa kavuşturmak ve genel sorunlar ve bazı yargı kararları ışığında değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi mükellefi, mali müşavir, sorumluluk, yargısal karar.

ABSTRACT: Taxes, as a main financing source, are generally depend on tax statement of taxpayers in Turkish Tax System. The financial advisers are playing an important role as a part of this system and have functioned as a bridge between the taxpayer and tax administration. On the other hand, during the taxation process the taxpayers and financial advisers face some problems from time to time. One of these is the problematic of authorization-liability in the relationships between taxpayer and financial adviser.

The main regulations on the subject of liability are arranged in tax procedure law and the law No:3568. The subject on liability in the tax procedure law include the financial adviser and certified public accountants. In this work, the subject on authority-liability is limited

* Doç. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü,
engin.hepaksan@ikc.edu.tr

only to the authority-liabilities of the financial advisers. During the tax trial process the main reasons of disputes about liability is concentrate on 'order of payment', 'notification' and 'time of beginning of liability of financial adviser'. The aim of this paper is that make clear the problematic of authorization-liability in the relationships between taxpayer and financial adviser and evaluate in the light of general problems and some judicial decisions.

Key Words: *Taxpayer, financial adviser, liability, judicial decision*

1. GİRİŞ

Günümüzde vergi mükelleflerinin hukuki ve mali görünülükleri bakımından muhasebe uygulamaları ve mali müşavirler önemli bir fonksiyon icra etmektedirler. Muhasebe, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen ticari işlemlere ait bilgilerin toplanması, doğrulukların saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, sonuçların rapor halinde ilgili kişilere sunulması ve bu belgelerin analiz edilip yorumlanmasıdır (Kutlu, 2008: 51). İşletmelerin verimliliği ve gelişmeleri, iyi işleyen bir muhasebe sistemine bağlıdır. Muhasebe, uygun bir muhasebe iklimi bulduğu takdirde işlevsel hale gelmektedir (Haftacı ve Zainiguli, 2016: 142).

Muhasebe kavramı sorumluluk kavramıyla iç içedir. Bu açıdan muhasebe uygulaması sorumluluk gerektiren süreçler bütünüdür. Muhasebe kavramlarının temelini oluşturan “sosyal sorumluluk” kavramı muhasebenin görevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını ve amacını göstermektedir (Atabey, Yılmaz ve Ay, 2005: 242).

Muhasebenin iç içe olduğu en önemli alanlardan birisi olarak vergi hukuku ilişkisinde bir taraf alacaklı konumundaki devlet, diğer taraf ise borçlu konumundaki vergi mükellefleridir. Meslek mensubu olarak mali müşavirler ise bu ilişkide kesişme noktasında yer almaktadırlar. Kuşkusuz böyle bir ilişkide mali müşavirler açısından mesleğin gereklerinin mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, etik anlayışa bağlı olarak yürütülmesi önem arz etmektedir. Diğer taraftan bu gerekler yerine getirilirken içsel veya dışsal faktörlerin etkisiyle mesleğin icrasında çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

Çalışmada öncelikle vergi mükellefi ve mali müşavirler arasındaki ilişkinin genel çerçevesi çizilmeye çalışılmıştır. İzleyen kısımda mali müşavirlik mesleği ve mesleğin icrası bağlamında ortaya çıkan sorunlar çeşitli açılardan irdelenmiştir. Bu kısımda öncelikle literatürde yer alan saha çalışmalarında tespit edilen sorunlara yer verilmiş, arkasından bu çalışmaların bulgularından da yararlanılarak sorunların genel çerçevesi belirli başlıklar içerisinde özetlenmiştir. Son kısımda ise mali müşavirlere 3568 sayılı kanunda tanınan yetki ve VUK’da belirlenen sorumluluk bağlamında yetki-sorumluluk durumu bazı yargı kararları ışığında değerlendirilmeye çalışılmıştır.

2. VERGİ MÜKELLEFİ-MALİ MÜŞAVİR İLİŞKİSİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde vergi mükellefleri ile onların adına faaliyet gösteren mali müşavirler arasındaki ilişkiler, ortaya çıkan faaliyet alanları (2.1), ilişkide olunan kurum ve kuruluşlar (2.2) ve mevzuat boyutu (2.3) bakımlarından incelenmeye çalışılacaktır.

2.1. Ortaya Çıkan Faaliyet Alanları Bakımından

Vergi mükellefleriyle mali müşavirlerin kanunda ve ilgili mevzuatta yer alan hükümler bakımından faaliyet alanlarını aşağıdaki şekil bakımından değerlendirebiliriz.

Şekil 1: Vergi Mükellefi- Mali Müşavir İlişkisinde Ortaya Çıkan Faaliyet Alanları



Kaynak: Yazar tarafınca hazırlanmıştır

Gerek 3568 sayılı Kanun ve gerekse de ilgili mevzuat hükümleri açısından mali müşavirlerin faaliyet alanları, bir iş yerinin açılış işlemlerinden, müşavirlik hizmeti verme veya bilirkişilik yapma gibi geniş bir yelpazeyi ilgilendirmektedir.

2.2. İlişkide Olunan Kurum ve Kuruluşlar Bakımından

Gerek vergilendirme sürecinden önce ve gerek vergilendirme sürecinde ve gerekse de mükellefin genel işleyişi ile alakalı olarak birçok süreçte vergi mükellefinin muhatap olduğu çeşitli kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Mükelleflerin meslek mensupları ile ilişkileri göz önünde bulundurulduğunda çoğu

zaman ilişkide olunan bu kurum ve kuruluşlar meslek mensupları için de geçerliliğini korumaktadır.

Şekil 2: Meslek Mensuplarının İlişkide Olduğu Kurum ve Kuruluşlar

Odalar ve Siciller	Gelir İdareleri	Komisyonlar	Yargı Organları
YMM Odaları	Gelir İdaresi Başkanlığı	Uzlaşma Komisyonları	İdari Yargı
SMMMO Odaları	Vergi Dairesi Başkanlıkları	Takdir Komisyonları	Vergi Mahkemeleri
Sanayi Odaları	Defterdarlıklar	Özelge Komisyonu	Bölge İdare Mahkemeleri
Ticaret Odaları	Mal Müdürlükleri		Danıştay
Esnaf Odaları	Vergi Dairesi Müdürlükleri		Adli Yargı
			Bölge Adliye Mahkemeleri
			Yargıtay
Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)	Denetim ve İnceleme Elemanları	Üniversiteler ve Diğer Eğitim Kurumları	Siciller
			Esnaf sicil
			Ticaret Sicil

Kaynak: Yazar tarafınca hazırlanmıştır

2.3. Mevzuat Boyutu Bakımından

Mali müşavirlerin vergi mükellefleri ile olan ilişkileri göz önünde bulundurulduğunda geniş bir mevzuata hakim olmaları gerektiği ortadadır. Normlar hiyerarşisi bakımından değerlendirdiğimizde bu mevzuat boyutunu, anayasa, kamu hukuku ve özel hukuk alt başlıklarında toplayabiliriz. Kamu hukuku alanında vergi usul kanunu (VUK), 6183 sayılı AATUHK, 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar, 4857 Sayılı İş Kanunu ve birçok özel vergi kanunlarını (Gelir Vergisi Kanunu, kurumlar vergisi kanunu, katma değer vergisi kanunu vd.) örnek olarak verebiliriz. Diğer taraftan özel hukuk alanında borçlar kanunu, Türk ticaret kanunu gibi temel kanunlar ön plana çıkmaktadır. Diğer taraftan mali müşavirler kendi meslek kanunlarını ve uygulamasını da bilmek ve takip etmek zorundadırlar. Aynı şekilde daha alt düzeyde yer alan yönetmelikler, tebliğler, sirküler gibi düzenleyici işlemler de önem arz etmektedir. Görüldüğü üzere mali müşavirlerin vergi mükellefleriyle olan ilişkilerini sağlıklı bir ortamda yürütmek üzere çok geniş bir mevzuata hakim olmaları gerektiği ortaya çıkmaktadır.

3. VERGİ MÜKELLEFİ-MALİ MÜŞAVİR İLİŞKİLERİ BAKIMINDAN ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Mali müşavirlik mesleğinin, ülkelerin ekonomik yapısını oluşturan özel ve kamu işletmelerinin muhasebe ve denetim ile ilgili tüm ekonomik faaliyetlerini yasalara, kurallara, ilkelere, standartlara ve yöntemlere dayalı olarak tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla gerçekleştirilmesini sağlayan bir meslek dalıdır (İbiş, 2002:134). Dolayısıyla toplumsal yapıdan etkilenmekte ve temel bazı

toplumsal sorunlar karşımıza muhasebe mesleğinin de sorunları olarak çıkmaktadır (Karabınar, 2005: 21-26). Bunun yanı sıra meslek mensuplarının sorunları olarak karşımıza çıkan içsel ve dışsal bazı faktörlerden bahsetmek gerekmektedir. Bu nedenle bu bölümde öncelikle sorunların tespitine yönelik olarak literatürde yapılan saha çalışmalarına değinilecek, izleyen kısımda ise ortaya çıkan sorunlar ana başlıklar altında özetlenmeye çalışılacaktır.

3.1. Literatürde Vergi Mükellefi-Mali Müşavir İlişkisi Bakımından Ortaya Çıkan Sorunlara İlişkin Çalışmalar

Mali müşavirlik mesleğinin sorunlarını hem yapısal, hem de mesleğin icrası aşamasında yaşanan sorunlar bağlamında düşünmek mümkündür. Dolayısıyla muhasebe mesleğinin icrasında ortaya çıkan sorunların çözümü genel anlamda bazı temel sorunların çözümüne bağlıdır. Bu bölümde mali müşavirlik mesleği ile ilgili literatürde yapılan çalışmalarda ortaya konulan sorunlar özetlenmeye çalışılacaktır.

Gökgöz ve Zeytin, (2012), Bilecik ve Yalova illerinde faaliyet gösteren 127 meslek mensubuna yönelik bir anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada ön plana çıkan temel sorunlar, iş yükünün ağırlığı, ücret düşüklüğü, tahsil zamanı, bürokratik işlemler, evrak temini etrafında yoğunlaşmaktadır.

Güney ve Çınar (2012) çalışmalarında Erzurum ilinde faaliyet gösteren 102 muhasebe meslek mensubu ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin etik algıları üzerine anket çalışması yapmışlardır. Çalışmada etik doğal olarak bir problem olarak kabul edilmekle birlikte, gerçek hayatta etik dışı davranışlara ilişkin bulgular söz konusu olduğu ortaya konulmuştur.

Bıyan'ın (2012) çalışması meslek mensuplarının demografik durumlarına ilişkindir. Bıyan 2.740 meslek mensubu ile anket uygulaması yaparak meslek mensuplarının sorunlarını tespit etmeye çalışmıştır. Yoğun çalışma temposu, ücret tahsilinde yaşanan sıkıntılar, haksız rekabet, mesleğin saygınlığında yaşanan problem çalışmanın bulguları arasında yer almaktadır.

Tuğay ve Tekşen (2012) çalışmalarında Burdur ilinde bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını tespit etmek amacını gütmüşlerdir. Araştırma evrenini Burdur ilinde faaliyet gösteren 110 SMMM, 19 SM ve 1 YMM oluşturmaktadır. En az vergi ödetmeye yönelik toplumsal baskı, mevzuatta sık değişiklikler, ücret tarifesinin altında defter tutulması, iş yükünün fazlalığı, alınan ücretlerin emeği karşılamaması, çok sık yapılan inceleme ve denetimler çalışmada tespit edilen sorunlar olarak ortaya çıkmıştır.

Aydemir (2015) çalışmasında Türkiye'de faaliyette bulunan 428 meslek mensubu ile yaptığı anket çalışmasında, iş yükünün ağır olması, bazı meslek mensuplarının çok ucuza defter tutması, mükelleflerin ücretlerini ödememeleri veya düzensiz ödemeleri, mesleki yeterlilik ve sorumluluklara karşın muhasebe meslek mensuplarının kazancının düşük olması, sık mevzuat değişiklikleri

sebebiyle mevzuatın yeterince takip edilememesi en önemli sorunlar olarak belirtilmiştir.

Kara ve Öztürk'ün (2016) araştırmalarının evrenini İstanbul ili Gaziosmanpaşa ilçesinde bulunan muhasebe meslek mensuplarını oluşturmuştur. Araştırmaya İstanbul'un Gaziosmanpaşa ilçesindeki toplam 645 muhasebe meslek mensubundan gönüllü olarak 251 meslek mensubu katılmıştır. Araştırmada, vergiden kaçınma yollarına sebep olabilecek boşlukları ortadan kaldırmaya yönelik önlemlerin meslek mensuplarınca yeterli görülmediği, vergi dairelerinin çağdaş bir örgütlenme yapısına kavuşturulması yönündeki çalışmaların yeterli bir düzeyde olmadığı, vergi yargılama sürecinin daha etkin işlemesi gerektiği, vergi adaletini zaafa uğratan vergi affı uygulamalarına son verilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

Ayyıldız ve Demirli (2017) çalışmalarında Bolu ilinde bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının vergi yargısı ve vergi mahkemelerinin işleyişi ile ilgili görüşleri bir anket yardımı ile ölçülmüştür. 204 katılımcıya üç grupta toplam 25 soru yöneltilmiştir. Vergi yargısında harçların yüksek olması, yargılama sürelerinin uzun olması, her ilde mahkemelerin bulunmaması, uyuşmazlık tutarının büyük olması, meslek mensupları ve mükelleflerin açtıkları davaların genellikle idare aleyhine sonuçlandığı gibi hususlar araştırmanın bulguları arasında yer almaktadır.

Durmuş ve Sekizsu'nun (2017) meslek mensuplarının mesleki değerlendirmeleri ve sorunlarını tespit edebilmek için, Malatya ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlere yönelik anket uygulamışlardır. Mesleğin yorucu ve yıpratıcı olduğu, bu durumun kişisel olarak sosyalleşmelerine engel teşkil ettiği, sık mevzuat değişikliklerine uyum sorunu, mükelleflerin önemli bir kısmının muhasebe mesleğine değer vermemesi ve verilen hizmetin takdir edilmemesi, evrak temininde yaşanan sıkıntılar, meslek mensupları arasında haksız rekabet, ücret tarifesinin altında ücretlerle defter tutulması, devlet dairelerindeki bürokratik işlemlerin fazlalığı, eğitim ve seminer yetersizliği, ücret düzeyinin düşüklüğü gibi sorunlar çalışmanın ortaya koyduğu sonuçlar arasında yer almaktadır.

Meriç ve Akpınar (2017) araştırmalarında, muhasebe meslek mensuplarının hizmet vermek istediği muhasebe sistemini açıklayan muhasebe değerlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Muhasebe sisteminde otoritenin azalması ve kendi kendine yeten bir organizasyon ile profesyonellikten yana bir beklenti, muhasebe uygulamalarında kamuoyuna daha geniş bilgi ifşa etmeye dayalı şeffaf yaklaşım, şirketlere göre değişebilen uygulamaların olması, risklere karşı tedbirli uygulamaların çok da gerekli olmadığı düşünceleri mali müşavirlerce paylaşılan konular arasında yer almaktadır.

Yanık (2017), araştırmasının örneklemini Kocaeli'nde hizmet veren 425 SM, SMM ve YMM'lerden oluşturmuştur. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının

stres düzeylerinin yüksek olduğu, yaş ilerledikçe ve dolayısıyla deneyim süresi arttıkça algılanan stresin arttığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Kotan ve Aygün (2017) çalışmalarında, Van ilinde faaliyet gösteren SMMM'lerin tükenmişlik düzeylerinin alt boyutlarıyla (duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarıda düşme hissi) belirlenmesi amaçlanmış, ilde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının orta düzeyde duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarıya sahip oldukları, erkek meslek mensuplarının kadınlara göre duyarsızlaşma tükenme düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

3.2. Vergi Mükellefi-Mali Müşavir İlişkisi Bakımından Ortaya Çıkan Sorunların Genel Çerçevesi

Meslek mensubu olarak mali müşavirlerin de diğer mesleklerde olduğu gibi ülkenin beşeri, sosyal, kültürel, ticari ve hukuki faktörlerinden etkilendikleri, diğer bir deyişle değişik etkenlere bağlı olarak mesleklerini icra ettikleri söylenebilir (Karabınar, 2005: 13). Yukarıda, literatürde birer meslek mensubu olarak mali müşavirlerin karşılaştıkları ve yaşadıkları sorunlara ilişkin çalışmaların bulguları da bu düşüncüyü destekler niteliktedir. Bu bölümde, yapılan çalışmalardan elde edilen bulgular bağlamında mali müşavirlik mesleğine ilişkin temel ve yapısal sorunlar ana başlıklar altında özetlenmeye çalışılacaktır.

3.2.1. Toplumsal Yapıyı Oluşturan İnsan ve Eğitim Sorunu

Genel insani kalite muhasebe mesleğinin yapılabilirliğini ve sorunlarını doğrudan etkilemektedir. Genelde temel insani ve toplumsal sorunların temelinde de kaliteli eğitim ve öğretim sorunlarının yattığı söylenebilir. Bu bakımdan diğer problemlerin temelinde insan ve eğitim sorunu önemli bir yer teşkil etmektedir. Tabiatı gereği mali müşavirlik mesleği de, içerisinde yer aldığı toplumsal yapıdan ve insani gelişmişlik düzeyinden etkilenmektedir. Toplumsal yapıyı oluşturan bireylerin genel insani kalitesi, mevzuata, etik değerlere, erdemlere bağlılık derecesi ve sosyal sorumluluk bilinci muhasebe mesleğinin de zeminini olumlu veya olumsuz yönde etkilemektedir (Demir, 2012: 114).

Muhasebe ve vergi uygulamaları yeni gelişmelerden ve değişimlerden etkilenmekte, mesleğin icrası son derece dinamik bir süreci gerektirmektedir. Bu bakımdan mesleğin gereklerinin yerine getirilmesi için mali müşavirlerin sürekli olarak kendilerini yenilemeleri ve güncel tutmaları gerekmektedir. Mali müşavirlerin kendi olanaklarıyla çeşitli etkinlik ve eğitim faaliyetlerine katılması söz konusu olabilir. Diğer taraftan, yapılan çalışmaların da ortaya koyduğu üzere meslek mensuplarının meslek odalarından en önemli isteklerinden bir tanesi de meslek içi eğitimin artırılması (Kalaycı ve Tekşen, 2006: 99), hatta meslek içi eğitimin zorunlu hale getirilmesidir (Uzay ve Güngör, 2004: 94-104).

3.2.2. Kurumsallaşma Düzeyi

İşletmelerde kurumsallaşma, işletmenin kurallara, standartlara, rasyonel yönetim ilkelerine, prosedürlere sahip olması, değişen çevre koşullarını izleyen sistemleri kurması, gelişmelere uygun örgütsel yapının oluşturulması şeklindeki faaliyetleri kapsamaktadır (Gümüştekin ve Adsan, 2006: 219). Kurumsal yönetim anlayışı işletmelerde kurumsallaşmanın önemli göstergelerinden birisi olarak kabul edilmektedir. Muhasebe ve vergi uygulamaları bakımından da işletmelerin kurumsallaşması ve kurumsal yönetim anlayışı önem arz etmekte (Cevher, 2014: 589-590), kurumsal yönetim anlayışı ile muhasebe ve vergi uygulama ve sistemleri arasında önemli ve doğrusal bir ilişki bulunmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 177). Kurumsallaşma ile muhasebe ve vergi sistemleri arasında çift yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilir. Nitekim yapılan bir araştırmaya göre etkin bir muhasebe bilgi sisteminin kurumsallaşma düzeyini, kurumsallaşma düzeyinin de muhasebe bilgi sistemini de olumlu yönde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır (Dinç ve Karakaya, 2014: 44).

Vergi hukuku ilişkisinin bir tarafını vergi mükellefleri ve ağırlıklı olarak da işletme ve şirketler oluşturmaktadır. Hukuk, muhasebe ve vergi teori ve uygulamalarının bilinmesine dayalı bir mesleğin icra edilebilmesi ve tecrübenin elde edilebilmesi uzun yıllar isteyen bir süreçtir. Avrupa ve Amerika'daki örnekleri bakımından muhasebe meslek kanunlarının yaklaşık 200 yıllık bir geçmişe sahip olduğu bilinmektedir (Ayboğa, 2002: 52).

Türkiye'de 1980'li yıllarda serbest piyasa ekonomisine geçilmesi özel kesim girişimlerinin sayısını artırmış, dışa açılma başlamış, 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu kabul edilmiş, yasallaşma ve kurumsallaşma süreci hızlanmış, tüm bu gelişmeler muhasebe ve vergi uygulamalarını da yakından etkilemiştir (Banar ve Aslan, 2009: 99). 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri benimsenmiş, Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı yayımlanmıştır. Bu düzenleme, özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışmalardan birisi olmuştur (Dinç ve Atasel, 2016: 271). Ülkemizde 1980'li yıllardan itibaren özel sektörün gelişmesine paralel olarak 3568 sayılı Kanun'la 1989 yılında muhasebe mesleği yasal bir statü kazanmıştır

Türkiye'de kayıtlı işletmelerin önemli bir kısmının (% 95) aile şirketlerinden oluştuğu görülmektedir (Birbil ve Özdemir, 2007). Bu oran Dünya ortalaması olan yüzde 65-80'in üzerindedir (Sönmez ve Toksoy, 2011: 68). Yapılan çalışmalarda, aile işletmesi olmayan kurumlarda, profesyonelleşme, etkin örgüt yapısı, etkin karar verme ve yönetim anlayışının aile işletmelerine göre daha yüksek bir ortalama sahip olduğu ortaya konulmuştur (Yazıcıoğlu ve Koç, 2009: 505). Bulgular bakımından değerlendirildiğinde, Türkiye'de ekonomik göstergeler açısından önemleri ve sayılarının yüksekliğine rağmen, az sayıda aile işletmelerinin

uzun ömürlü kalabildiği, çoğunda ikinci veya üçüncü nesle geçişin sağlanmadığı (Sönmez ve Toksoy, 2011: 70), her 10 aile işletmesinden ancak 3'ünün ikinci nesle devredilebildiği çekmektedir (Sarrafoğlu, 2009).

Türkiye'de kurumsallaşmada yaşanan problemlerden birisi de muhasebe ve bilgi sistemlerinin ağırlıklı olarak, işletmelerin ödeyeceği vergileri hesaplayan ve vergisel yükümlülükleri takip eden vergi odaklı bir işlev olarak kabul edilmesidir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 7). Türk muhasebe sisteminin devlet muhasebesinden doğduğu ve vergi sistemindeki gelişmelere paralel olarak gelişme gösterdiği savlarına karşılık (Özçelik, 2017: 411), vergisel faaliyetlerin muhasebe mesleğinin fonksiyonlarından sadece birisi olduğu ve işletme sahipleri ve yatırımcılar için karar süreçlerinde güvenilir ve yeterli bilginin sağlanabilme fonksiyonunun da harekete geçirilmesi (Sayım ve Usman, 2016: 110) gündemdeki yerini korumaktadır.

Vergi odaklı muhasebe anlayışının, muhasebe mesleğini icra eden mali müşavirler açısından doğurduğu bazı problemler de bir gerçektir. Yapılan saha araştırmalarında mali müşavirlerin, devlet tarafından mükellefin bütün işlemlerini yüklenen, mükellefler tarafından da kendilerinin her türlü işini yapmak zorunda olan kişiler olarak algılandıkları ortaya çıkmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2007: 306). Oysaki modern çağın vergileme anlayışında mali müşavirler, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında köprü görevi görmelerinin yanı sıra, mükelleflere mali, finansal, ekonomik, yargılama alanlarında da danışmanlık hizmeti veren kişiler olarak algılanmaktadırlar (Daştan, 2011: 183). Özet olarak mali müşavirlerin sadece işletmelerin vergilerini hesaplayan, mali işlemlerini kayıt altına alan kişiler olarak değil, raporlanan bilgileri karar alma sürecinde kullanılabilir hale getiren, ilgili taraflara sunan ve görüş veren kişiler olarak algılanmalarının sağlanması bir gereklilik olarak durmaktadır (Altan, 2004: 30).

3.2.3. Haksız Rekabet ve Tahsilat Problemleri

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları başlıca mesleki sorunlardan birisi de meslek mensupları arasında yaşanan haksız rekabettir (Uzay ve Güngör, 2004: 104). Yapılan çalışmalarda ortaya çıkan gerçeklerden birisi de, mali müşavirlerin meslek odalarından ve TÜRMOB'tan en önemli beklentilerinden birisinin meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin önlenip gerekli müeyyidelerin uygulanmasıdır (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 490-491).

Söz konusu çalışmalarda haksız rekabet noktasında ele alınan sorunlar üç nokta etrafında toplanmaktadır; (i) asgari ücret tarifesinin düşüklüğü, (ii) asgari ücret tarifesinin altında ücret teklifi, (iii) ücret tahsilinde yaşanan problemler.

Meslek mensupları verdikleri hizmet karşılığında normal şartlarda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen asgari ücret tarifesini uygulamaktadırlar. Yapılan araştırmalarda meslek mensupları verilen hizmet karşılığında aldıkları ücretlerin düşük olmasını önemli bir sorun olarak ifade etmektedirler. Hatta birçok meslek

mensubu ücret tarifesinin düşüklüğünü sözleşme özgürlüğüne yapılan bir müdahale olarak görmektedir (Sayım ve Usman, 2016: 111). Muhasebe meslek mensuplarının sarf ettikleri emek ve zamanla doğru orantılı bir ücret alamaması ve yoğun iş yükü sosyal hayatlarını da olumsuz etkilemektedir (Uzay ve Güngör, 2004: 94-104).

Meslek mensupları için ücret tarifesi bulunmakla birlikte, müşteri kaybetme endişesi, piyasada yer edinme çabaları gibi nedenler bu tarifenin olması gerektiği şekilde uygulanmasına engel teşkil etmekte, bazı meslek mensuplarının asgari ücret tarifesinin altında usulsüzce iş kabul etmeleri ise ciddi bir haksız rekabete yol açmaktadır.

Yapılan saha çalışmalarında muhasebecilerin mükelleflerle ilgili en büyük sorunlarından birisi de, tahsilat sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır (Alagöz ve Ceran, 2007: 301).

3.2.4. Bürokratik İşlemlerin Yoğunluğu ve Yavaşlığı

Muhasebe mesleğinin sorun alanlarından birisini de bürokratik işlemlerin çokluğu ve kamu kurumları ile ilişkilerde yaşanan sorunlar oluşturmaktadır. Yapılan bir saha çalışmasında sorun alanlarının dağılımında muhasebeciler en önemli sorun alanı olarak kamu kurumları ile ilişkileri göstermişlerdir (Alagöz ve Ceran, 2007: 300). Diğer bir çalışmada da meslek mensuplarının kamu kurumları ile ilişkilerde en önemli talepleri arasında; bürokratik işlemlerin azaltılması, vergi sisteminin daha basit hale getirilmesini, muhasebe standartlarının uygulamaya geçirilmesi yer almıştır (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 487).

Bürokratik işlemlerin yoğun ve yavaşlığının yaşandığı bir diğer alan yargı alanı olarak görülmektedir. Adalet anlayışı açısından uyumsuzlukların hızlı bir şekilde çözümlenmesi önem arz etmektedir. İhtilafların çözümünün zamana yayıldığı ve vergi yargısının hızlı karar veremediği durumlarda, adalet anlayışı zedelendiği gibi, muhasebe meslek mensupları da bundan olumsuz yönde etkilenmektedir. Yapılan saha çalışmaları, muhasebecilerin '*vergi yargısının yavaş işlemlerini mesleki bir sorun olarak gördüklerini*' ortaya koymuştur. Örneğin, Bilecik ve Yalova illerinde yapılan bir çalışmada meslek mensupları % 96,7'si "*vergi yargısının daha hızlı karar vermesinin sağlanması*" hususunda ortak bir düşünceye sahip olmuşlardır (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 488). Yine Kayseri ve Nevşehir illerinde yapılan bir çalışmada meslek mensupları '*vergi yargısının etkin çalışmasını*' (Uzay ve Güngör, 2004: 94-104) ve Burdur ilinde yapılan bir çalışmada da '*vergi yargısının daha hızlı karar vermesinin sağlanmasını*' talep etmişlerdir (Tuğay ve Tekşen, 2014: 228).

Son yıllarda bürokratik işlemlerin hızlandırılması, kırtasiyeciliğin azaltılmasına yönelik olarak elektronik devlet (e-devlet) uygulamalarının hız kazandığı görülmektedir. Vergi hukuku ilişkisinin idare tarafında Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bulunmaktadır. Günümüzün ulaştığı teknoloji seviyesinde

GİB’de gelinen noktaya ayak uydurmak üzere çalışmalar yapmaktadır. Bu bağlamda öne çıkan uygulamalar e-Haciz, e-tebligat, e-defter, e-Fatura, KEYS(Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi), İş Takip, E-VDB, DATAP (Dava Takip Projesi), M-Dos (Müdür Denetim Otomasyon Sistemi)’dur. GİB’in bu uygulamaları kullanmasındaki temel amaçlar ise idarede kağıt ortamında görülecek işlerin 7/24 elektronik ortamda gerçekleştirebilmek, böylece idare açısından iş yükünü ve kırtasiyeciliği azaltmak, mükellefler ve meslek mensupları bakımından ise idareye en az giderek işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirebilmek ve böylece ulaşım ve kırtasiyeciliği düşürerek maliyetlerini minimize edebilmektir. İdare açısından elektronik uygulamaların söz konusu faydalarının ortaya çıkması için en önemli gösterge vergi toplama maliyetlerinin düşürülebilmesidir.

E-devlet ve e-maliye uygulamalarının meslek mensupları üzerindeki olumlu etkilerinin yanı sıra e-haciz, e-tebliğ uygulamalarında karşılaşıldığı üzere bazı problemleri de beraberinde getirebildiği bilinmektedir. Özellikle iş yükünün gün geçtikçe idareden meslek mensuplarının üzerine aktarıldığı konusunda yoğun eleştiriler bulunmaktadır. Burada önemli olan nokta teknolojinin nimetlerinden azami faydalanılmasının yanı sıra hukuka aykırılıkların giderilmesi ve iş yükünün dengeli dağılımının gerçekleştirilebilmesidir.

3.2.5. Hak, Yetki ve Sorumluluk Dengesinin Kurulması

Mali müşavirlik mesleği açısından yetki ve sorumluluk dengesi gözetilmediği, meslek mensuplarına sorumluluklarla doğru orantılı mali haklar tanınmadığı konusu eleştirilmektedir. Yapılan saha çalışmalarında da buna ilişkin bulgular mevcuttur.

Aşağıda mali müşavirlerin yetki-sorumluluklarına ilişkin bilgiler hem mevzuat boyutu hem de bazı yargı kararları bakımından ayrı bir başlık altında incelenecektir.

4. MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ-SORUMLULUK DURUMLARI

Bir kişinin sorumluluğundan bahsedebilmek için yetkiyle donatılmış olması gerekmektedir. Yetkinin olmadığı durumlarda sorumluluk da ortaya çıkmamaktadır. Bu husus devlet muhasebesi açısından 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 8. maddesinde de açıkça ifade edilmektedir.

Özel sektörü teşkil eden işletmelerin muhasebe işlemlerini yürüten mali müşavirlerinde de sorumluluklarından söz edebilmek için yetki ve sorumluluk dengesinin kurulması gerekmektedir. Mesleğin yüklendiği sorumluluklar çerçevesinde kamu hukuku açısından korunması ve özelliğine uygun olarak yetkiler verilmesi önemlidir (Seviğ, 1991).

Yapılan saha çalışmalarında muhasebecilerin sorunlarından birisi, yüklenen sorumluluğun verilen yetkilerden daha fazla olduğudur. Kayseri ve Nevşehir illerinde yapılan bir çalışmada meslek mensupları *‘sorumluluğun yetkiden fazla*

olduğunu ifade etmişlerdir (Uzay ve Güngör, 2004: 94-104). Uşak ilinde yapılan bir saha çalışmasında, meslek mensupları, *'kendilerine yüklenen sorumlulukların verilen yetkiye kıyasla çok yüksek olduğunu'* belirtmişlerdir (Yıldırım ve Güney, 2012: 70). Isparta il merkezinde yapılan bir çalışmada ise, *'sorumluluklarının azaltılması için TÜRMOB'un ilgili kurumlarla istişare etmesini'* talep etmişlerdir (Kalaycı ve Tekşen, 2006: 101). Bir diğer çalışmada da muhasebe meslek mensupları karşılaştıkları en büyük sorunlardan birisi olarak *'Mesleki yeterlilik ve sorumluluklara karşın muhasebe meslek mensuplarının kazancının düşük olmasını'* göstermişlerdir (Aydemir, 2015: 77).

Kamu mali yönetiminde bir ilke olarak benimsenen hak, yetki ve sorumluluk dengesinin özel sektör muhasebesinde de gözetilmesi ve muhasebe mesleğinin icrasında hak, yetki ve sorumluluk dengesinin kurulması önem taşımaktadır. Bu noktada devlet ile meslek odaları işbirliği önem arz etmektedir. Zira muhasebe mesleğinde meydana gelecek pozitif gelişmeler doğrudan doğruya kamusal faydaya dönüşmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin yetki alanlarına ilişkin hükme 3568 Sayılı Kanunun *"mesleğin konusu"* başlıklı ikinci maddesinde rastlanılmaktadır. Buna göre *"muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, zarar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak"* şeklinde belirlenmiştir.

Mali müşavirlerin sorumlulukları ise VUK mükerrer madde 227'de *"...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"* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

3568 sayılı Kanunla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227. maddesi ile düzenlenmiş ve hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Mali müşavirler bakımından müteselsil sorumluluk müessesesinin getirilmesinin temel amacı vergi alacağının güvence altına alınmasıdır. Müteselsil sorumluluk kavramı, bir zararın giderilmesi

bakımından birden çok kişinin her birisinin teker teker, bir kısmı veya hepsinin birden sorumlu tutulabilmesini ifade etmektedir (Gündoğdu, 2005: 9).

Serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluk kapsamı kanundan kaynaklanmakta olup, imzaladıkları vergi beyannameleri veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter ve kayıtlar ile bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelerin uygun olmasıyla sınırlı tutulmuştur. Bu bakımdan, bu tür sorumluluğa “*uygunluk sorumluluğu*” denilmektedir. Uygunluk denetimi kapsamında mesleki yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemeleri halinde vergi kaybı ortaya çıkarsa, meslek mensupları vergi aslı, vergi ziyana bağlı ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak mükellefin işlediği fiil genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinden meslek mensupları sorumlu tutulmamıştır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2018: 103).

Gerek 3568 sayılı Kanunda verilen yetkilendirme ve gerekse de VUK’da öngörülen mali sorumluluk hükümleri birlikte değerlendirildiğinde mali müşavirlerin yetki-sorumluluk bağlamında denetim yetkilerinin ‘sınırlı uygunluk denetimi’ ile sınırlandırılmış olduğu söylenebilir. Bu sınırlı denetimin bir boyutu vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklediği görev ve sorumluluğun defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmış olmasıdır. Diğer boyutu ise defterlerdeki kayıtların, dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmasıdır. Meslek mensubunun VUK’nun mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme ile defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması bu kapsamda düşünülebilir. Diğer taraftan bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişiler nezdinde uygunluk denetimi yapılması ve belgelerin doğruluğunu araştırılması gibi yükümlülükler bu kapsamın dışında kalmaktadır. Diğer bir deyişle sınırlı uygunluk denetimi karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermemektedir (Gündoğdu, 2005: 22).

İdare ile meslek mensupları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü bakımından mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun ne zaman başlayacağı konusu önem arz etmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Genel Tebliğ’de yer alan hükme göre, VUK’nun verdiği yetkiye istinaden çıkarılan genel tebliğ hükümlerine göre müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı belirtilmektedir.

İlgili mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde meslek mensuplarının sorumluluklarının ne zaman başlayacağı belirlenmiş olmakla birlikte, vergi idaresi işlemlerinin uygulamada farklılaşabildiği ve bu bakımdan birçok durumda

konunun yargıya taşındığı görülmektedir. Yargı kararları bakımından da vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında da zaman zaman görüş farklılıkları ortaya çıkabilmektedir.

Nitekim Danıştay 4. Dairesinin bir kararında¹ meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı belirtilmekte, takibe konu vergi alacağının miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşip kesinleşmediğinin kararı verecek olan mahkemece tespit edilmesi gerektiği, kesinleşen alacaklarda ise davacı iddialarının araştırılması gereği üzerinde durulmaktadır. İlgili kararda ilgili tespitlerin yapılmadığı ve iddiaların araştırılmadığı gerekçesiyle vergi mahkemesi kararının bozulduğu görülmektedir.

Görüldüğü üzere vergi idaresi ile meslek mensupları arasında sorumluluk konusunda ortaya çıkan uyumsuzluklar bakımından gerek müşterek ve müteselsil sorumluluğun anlamı ve gerekse de sorumluluğun başlangıç noktasının yargı kararları bakımından önem arz ettiği dikkati çekmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmasına rağmen ödenmeyen vergi ve cezalar için sorumlu sıfatıyla meslek mensubuna öncelikle ihbarname gönderilmesine gerek olmadığı, sorumluya ödeme emri gönderilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle, vergi mahkemesinin kararının bozulmasına karar veren Danıştay kararı² bunu teyit eder niteliktedir.

Tebliğde belirtilen ‘bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden’ meslek mensuplarının sorumlu olacağı hususu yargı kararlarında dikkate alınan önemli bir husustur. Bu bakımdan vergi inceleme raporlarında, tespit edilen matrah farkı ile bu matrah farkından mali müşavirin sorumlu olup olmadığının somut delillerle ortaya konulabilmesi, vergi idaresinin yargı organı önünde haklılığını kanıtlayabilmesi açısından temel hususlardan birisidir. Aynı şekilde, dava konusu ödeme emri içeriği cezanın, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olup olmadığı hususu da sorumluluğun belirlenmesinde dikkate alındığından, yargı kararları açısından önem arz etmektedir (Baykul, 2007).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Mali müşavirler günümüzde muhasebe ve vergi uygulamalarında olduğu kadar, kanunun kendilerine verdiği yetkiler çerçevesinde devletle vergi

¹ Dnş. 4. Dairesi, Esas No: 2004/2404, Karar No: 2005/207.

² Dnş. 7. Dairesi, Esas No: 2002/2790, Karar No: 2003/3685.

mükellefleri arasında köprü vazifesi gören önemli meslek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bugün için TÜRMOB çatısı altında 9.377 serbest muhasebeci, 92.437 serbest muhasebeci mali müşavir, 4.724 yeminli mali müşavir olmak üzere toplam 106.538 meslek mensubu faaliyet göstermektedir. Toplam meslek mensuplarının % 9'u serbest muhasebeci, % 87'si serbest muhasebeci mali müşavir ve % 4'ü yeminli mali müşavirlerden oluşmaktadır.

Mali müşavirlerin vergi mükellefleri ile olan ilişkileri bakımından geniş bir faaliyet alanı, ilişkide bulunulan çok sayıda kurum ve kuruluş ve geniş bir mevzuat alanı söz konusudur. Mali müşavirlerin hakim olması gereken böyle geniş bir alan mevcut iken, çeşitli sorunların gündeme gelmesi de kaçınılmaz olmaktadır. Meslek mensuplarıyla ilgili saha çalışmaları genel olarak değerlendirildiğinde, ortaya çıkan sorunların belirli başlıklar altında özetlendiği görülmektedir. Toplumsal yapıyı oluşturan insan ve eğitim sorunu, kurumsallaşma düzeyi, haksız rekabet ve tahsilat problemleri, bürokratik işlemlerin yoğunluğu ve yavaşlığı, hak, yetki ve sorumluluk dengesizliği bu anlamda üst başlıklar olarak ortaya çıkmaktadır. Tüm bu başlıkların birbirleriyle doğrudan ve dolaylı ilişkilerinin bulunduğu söylenebilir. Çalışmada mali müşavirler açısından yetki-sorumluluk problemi ayrı bir başlık olarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Mali müşavirlerin sorumluluğu bir vergi sorumluluğu olmayıp, kanunda belirtilen şekilde ortaya çıkan vergi ziyayı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesini içeren mali sorumluluğu kapsamaktadır. Böylece hem verginin güvenliği ilkesinin sağlanması, hem de yapılan işin özenli ve titizlikle gerçekleştirilmesi amaçlanmış olsa da, söz konusu mali sorumluluğun ağır yaptırımları söz konusu olmaktadır. Yapılan saha çalışmalarında, mali müşavirlerin sorumluluklarının yetkilerini aştığı, verilen yetkiye oranla sorumluluğun yüksek olduğu, devlet kurumları ve TÜRMOB ilişkilerinin güçlendirilerek yetki-sorumluluk dengesinin kurulmasına yönelik çalışmaların yapılması talepleri ortaya çıkmaktadır. İdare ile meslek mensupları arasında sorumluluk konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıklara yargı organlarının bakış açıları önem arz etmektedir. Tarafların sorumluluk konusunu yorumlamalarında temel argümanlar, 'ödeme emri', 'ihbarname', 'sorumluluğun ne zaman başlayacağı', 'tebliğ' olarak ortaya çıkmaktadır. Yargı kararları açısından değerlendirdiğimizde ise vergi mahkemeleri ile Danıştay arasında çıkan yorum farklılıkları kanımızca hem yukarıdaki argümanlar bakımından, hem de 3568 sayılı Kanundaki yetkilendirmeye karşın, VUK'nun mükerrer 227. Maddesinde hüküm altına alınan sorumluluk tanımının birlikte yorumunda esas alınan kriterler bakımından ortaya çıkmaktadır. Nitekim tebliğde yer verilen 'bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden' meslek mensuplarının sorumlu olacağı hususunun somut

delillerle kanıtlanabilmesinde karşılaşılan güçlükler yetki-sorumluluk bakımından farklı yorumlara yol açabilmektedir.

Genel olarak değerlendirdiğimizde, mali müşavirlerin sorumluluğunun, mesleklerinin özen ve dürüstlük ilkelerini gözeten ve gözetmeyenleri dikkate alarak daha objektif esaslara bağlanması bir gereklilik arz etmektedir. Kasti ve ihmali davranışları olmaksızın yine de sorumluluğun ağır yaptırımlarına maruz kalınmaması gerekir. Diğer taraftan yetki-sorumluluk dengesi iyi kurulan bir sisteme geçilmesinde fayda bulunmaktadır. Örneğin çok yetki verip buna istinaden ağır sorumluluk yüklenmesinden ziyade, objektif ve rasyonel bir yetkilendirme karşısında ölçülü bir sorumluluk dengesi kurulmalıdır. Böylece objektif kriterlerin getirildiği bir sistemde mesleğini özenli, dikkatli ve doğru bir şekilde yapanlar ile yapmayanların ayırt edilmesinden sonra, verilecek cezalar da kendi içerisinde idari para cezası, uyarma, kınama, meslekten men ve hapis cezaları şeklinde derecelendirilerek uygulanabilir. Dolayısıyla söz konusu yetki-sorumluluk bakımından ortaya çıkan sorunların yeniden gözden geçirilmesi ve bu sorunların giderilmesine yönelik düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- Alagöz, Ali, Yunus Ceran, 2007, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları, Meslek Örgütünden Beklentileri ile Mesleki Vizyon Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir araştırma: Konya İli Uygulaması”, *S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 7, Sayı.14, 291-312.
- Altan, Mikail, 2004, “Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 11, 29-54.
- Atabey, N. Ata, Baki Yılmaz, Mustafa Ay, 2005, “Avrupa Birliğine Katılım Sürecinde Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Kurumsal Yönetim”, *IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi*, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara, 13-14 Mayıs.
- Ayboğa, Hanifi, 2002, “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, *Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 5, Sayı 8, 39-55.
- Aydemir, Oğuzhan, 2015, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentiler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 71-84.
- Ayyıldız Yaşar, Yunus Demirli, 2017, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Mahkemelerinin İşleyişine İlişkin Görüşleri: Bolu İli Alan Araştırması”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 3, 291-306.
- Banar, Kerim, Ümmühan Aslan, 2009, “İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe

- Eğitimine Olan Etkisi”: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği-I, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı: 42, 90-102.
- Baykul, Gencer, “Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Müteselsil Sorumluluğu”, <http://www.mersinsmmmo.org.tr/odamiz/bagimli-uyeler/makaleler-incelemeler/muteselsil-sorumluluk.aspx>, (10.01.2018).
- Bıyan Özgür, 2012-1, “Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi*, 105-134.
- Cevher, Ezgi, 2014, “Kurumsallaşma Küçük İşletmeler İçin Bir Çözüm Müdür Yoksa Yok Olma Nedeni Midir?”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 32, 583-594.
- Daştan, Abdülkerim, 2011, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, 181-206.
- Demir, Berna, 2012, “Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitime Yansımaları”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 4, 109-120.
- Dinç, Engin, Hasan Abdioğlu, 2009, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:12, Sayı:21, 157-184.
- Dinç, Engin, Oğuz Yusuf Atasel, 2016, “Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 6, Sayı:12, 267-283.
- Dinç, Engin, Aykut Karakaya, 2014, “Muhasebe Bilgi Sistemi ve Kurumsallaşma Düzeyi Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 14, Sayı: 27, 21-50.
- Durmuş Ahmet Fethi, Hakan Sekizsu, 2017, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Değerlendirmeleri ve Sorunlarının Analizi: Malatya İli Örneği”, *International Journal of Academic Value Studies*, Vol:3, Issue: 16, 429-438.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme, Yasemin Ertan, 2012, “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 53, 1-24.
- Gökgöz, Ahmet, Mustafa Zeytin, 2012, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1, 477-493.

- Gümüştekin, Gülten, Adsan, E., 2006, "Aile işletmelerinde Kurumsal Yönetim ve Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma", 2. *Aile İşletme Kongresi*, İstanbul, 219-235.
- Gündoğdu, Burhan, 2005, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları", TÜRMOB yayınları, 273, Ankara.
- Güney, Selami, Orhan Çınar, 2012, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, 91-106.
- Haftacı, Vasfi, Rexiti Zainiguli, 2016, "Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Faktörler ve Çin Muhasebe İklimi", *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 4(1), 141-159.
- İbiş, C., 2002, "Bilgi Çağında Muhasebecilik Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebeci Kimliği", *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, Türmob Yayınları, İstanbul.
- Kalaycı, Şeref, Ömer Tekşen, 2006, "Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 31, 90-101.
- Karabınar, Selahattin, 2005, "Kültür – Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi – Muhasebeye Kültürel Bakışlar", Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kara Ekrem, Enes Said Öztürk, 2016, "Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma", *Pesa Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, 25-36.
- Kotan, Leyla, Mehmet Aygün, 2017, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi: Van İli Örneği", *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(4), 158-173.
- Kutlu, H. A., 2008, *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Meriç, Arzu, Yusuf Akpınar, 2017, "Adıyaman'daki Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri Üzerine Bir Araştırma", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 51, 426-440.
- Özçelik, Katkat Münevver, 2017, "Türk Muhasebe Sisteminin Gelişmesinde Vergi Etkisi", *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 60, 396-413.
- Sarrafoğlu, F., 2009, "Aile Şirketleri Niye Uzun Olmuyor?", <http://www.sarrafoğlu.com/aile-sirketleri-niye-uzun-olmuyor/>, (Erişim Tarihi: 03.02.2018).

- Sayım, Ferhat, Özlem Usman, 2016, “Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 7, Sayı:12, 122-134.
- Seviğ, V., 1991. “Muhasebecilik Mesleğinde Görev Sorumluluk ve Yetki”, (archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/06MaliCozum/06-VEYSI%20SEVIG14.doc), (Erişim Tarihi: 03.02.2018).
- Sönmez, Asuman, Andaç Toksoy, 2011, “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile Şirketlerine Uygulanabilirliği”, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 25(92), 51-90.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, 2018, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Tuğay, Osman Ömer Tekşen, 2014, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları: Burdur İlinde Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 19, Sayı:1, 223-232.
- Uzay, Şaban, Şükran Güngör, 2004, “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 22, 94-104.
- Yanık, Ahmet, 2017, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Algıladıkları Stres düzeyine Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 100-107.
- Yazıcıoğlu, İrfan, Hakan Koç, 2009, “Aile İşletmelerinin Kurumsallaşma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Karşılaştırmalı Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:21, 497-507.
- Yıldırım, Suat, Selami Güney, 2012, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Genel Sorunları: Erzurum İli Örneği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*.

