

## YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN SORUNLARIN TESPİTİNE YÖNELİK UYGULAMALI BİR ARAŞTIRMA

**Prof.Dr.Turgut ÇÜRÜK**  
Ç.Ü.İİ.B.F. İşletme Bölümü  
[tcuruk@hotmail.com](mailto:tcuruk@hotmail.com)

**Öğr.Gör.Dr.Kayahan TÜM**  
Ç.Ü.Ceyhan MYO.  
[ktum@cu.edu.tr](mailto:ktum@cu.edu.tr)

### ÖZET

Bu çalışma Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) mesleki sorumluluklarının değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Çalışmada öncelikle YMM'lerin mesleki sorumluluğu ve bu sorumluluktan kaynaklanan sorunlar teorik bir çerçevede incelenmiş olup, daha sonra YMM'lerin sorumluluklarından doğan sorunları ortaya koymak üzere anket çalışmasına dayalı bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Teorik tartışmalar, literatür taraması ve araştırma bulguları, YMM'lerin başta müşterek ve müteselsil sorumluluk olmak üzere, karşıt inceleme yetkisinden ve yasal düzenlemelerden kaynaklanan önemli mesleki sorunların varlığına işaret etmektedir.

### Anahtar Kelimeler

Yeminli Mali Müşavir, Denetim, Mesleki Sorumluluk

### ABSTRACT

This study attempts to define the Sworn-in Financial Advisors' professional problems and to provide suggestions. In the light of the theoretical discussions and the analysis of the related legal reforms and their legal foundations, an applied research has been conducted on Sworn-in Financial Advisors. Among many important professional problems stemming from cross audit authorization and legal reforms, the research findings and theoretical discussions have indicated that joint and several liability is one of the most important complications.

### Key Words

Sworn-in Financial Advisors, Audit, Occupational Responsibility

### GİRİŞ

Devletler asli görevleri olan kamu hizmetlerini etkin bir şekilde sunabilmek için düzenli gelir kaynaklarına ihtiyaç duyarlar. Bu kaynaklarının başında ise vergiler gelmektedir. Devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerini etkin ve verimli bir şekilde sunabilmesi için ise vergilerin tüm mükelleflerden mümkün olduğu sürece eksiksiz ve zamanında toplanması gerekir. Bu nedenle kamu sektörünün kendinden beklenen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmesi açısından, devletin bireylerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin denetlemesi son derece önemlidir. Türkiye'de kamu denetçileri aracılığıyla yapılan vergi denetimlerine yardımcı olmak amacıyla 3568 sayılı Kanun ile ihdas edilen YMM'lik mesleğine, vergi

denetimine yönelik önemli bir sorumluluk yüklenilmiştir. Bu çalışmanın amacı YMM'lerin mesleki sorumluluğunu ve bu sorumluluktan kaynaklanan sorunları uygulamalı bir araştırma ile analiz etmektir.

### **1.YMM'LİK MESLEĞİNİN SORUMLULUKLARI**

YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen yasal mevzuatın oldukça dağınık bir yapı arz etmesi nedeniyle YMM'lerin sorumlulukları (1)Yasal mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları ve (2)Tasdik işleminden kaynaklanan hukuki sorumlulukları olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir (Yılmaz, 2004:36-42).

#### **1.1. YMM'lerin Yasal Mevzuattan Kaynaklanan Sorumluluk Halleri**

YMM'lerin sorumluluklarıyla ilgili olarak iki yasa maddesi ve bunlara dayalı olarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğler göze çarpmaktadır. Yasa maddelerinden ilki, Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 227. maddesi ve ikincisi de 3568 sayılı Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir'lik (YMM) kanununun 12. Maddesidir (Taş, 2007:13). Gerek bu iki kanunun, gerekse de bu kanunlara dayanılarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerin incelenmesi durumunda YMM'lerin başlıca sorumluluk halleri; i) müşterek ve müteselsil sorumluluk, ii) sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluk, iii) karşıt inceleme sorumluluğu ve iii) vergi kaçakçılık suçuna iştirakten dolayı sorumluluktan, oluşmaktadır (Akgül, 2004:287).

**i. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk:** VUK'un mükerrer 227. maddesinde YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarına yer verilmiştir. Maddeye göre Maliye Bakanlığı (Saruç ve Sarılı, 2004:167):

- Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış SM, SMMM veya YMM'ler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye; bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya;
- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen koşullara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları; belirlemeye, yetkili kılınmıştır.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre, tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere *uygun* olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyayı ve cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacakları belirtilmiştir (Saruç ve Sarılı, 2004:168).

Aynı şekilde müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramı 3568 sayılı Kanununun 12. maddesinde de düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, YMM'lerin yapmış oldukları

tasdikin *doğru* olmaması durumunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacakları vurgulanmıştır.

YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumlulukla ilgili diğer bir düzenleme ise Tasdik Yönetmeliğinde yapılmıştır. Söz konusu yönetmeliğe göre, imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik raporu düzenleyen YMM'lere, tasdik raporlarının içerisinde yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağını belirtmiştir.

Müşterek ve müteselsil sorumlulukla ilgili bir başka düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 18 sıra No'lu Tebliğ<sup>1</sup> ile karşımıza çıkmaktadır. Tebliğe göre, Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, inceleme elemanları, YMM'lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM'lerin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. İnceleme sonucu bir matrah farkının saptanması YMM'nin sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli olmayıp, saptanan vergi zıyımının YMM'nin tasdik konuları ve belgeleri üzerinde ortaya çıkması gereklidir. Tebliğe göre müşterek ve müteselsil sorumluluğu saptanan YMM'ler nezdindeki takibat, vergi ve ceza tahakkunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır (Yılmaz, 2004:34-35).

Özetle YMM'ler için getirilmiş olan müteselsil sorumluluğun amacı vergi alacağını güvenceye almak olduğu söylenebilir. Ayrıca bu sorumluluğun getirilmesinin YMM için caydırıcı etkisi de bulunmaktadır. YMM'ler yapmış oldukları tasdik işlemlerinde daha dikkatli olacak, tasdike konu olan işlemlerle bağlı defter, kayıt ve belgelerin doğruluğundan emin olarak hareket edeceklerdir (Bekçioğlu ve Arslaner, 2010:37).

**ii. Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılmasından Doğan Sorumluluk:** YMM'lerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluğu hakkında gerek VUK'un mükerrer 227. maddesinde, gerekse de 3568 sayılı Kanun'da açık bir hüküm yer almamıştır. Ancak Tasdik Yönetmeliğiyle, YMM'lerin sorumluluk kapsamını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya ve genişletmeye yetkilendirilen Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu 18 sıra No'lu Tebliğ ile işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önlenmesine yönelik olarak YMM'lere çok önemli sorumluluk yüklemiştir (Saruç ve Sarılı, 2004:178). Buna göre YMM'ler tasdik etkileri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile

<sup>1</sup> 18 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 gün ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumlu tutulmuşlardır (Saruç ve Sarılı, 2004:178).

**iii. Karşıt İnceleme Sorumluluğu:** 19 sıra No'lu tebliğ<sup>2</sup> ile YMM'lere karşıt inceleme yapma yetkisi verilmiştir. Tebliğ'de 3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesi uyarınca YMM'nin yaptıkları tasdik doğruluğundan ve yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan müştereken ve müteselsilen olduklarının öngörüldüğü, tasdik edilecek beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması için YMM'lerin işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda olduklarını belirtmiştir (Yılmaz, 2004:47).

**iii. Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirakten Dolayı Sorumluluk:** YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen iki temel yasa maddesinin ortak noktası, tasdik doğru olmaması durumunda ortaya çıkan vergi ziyai ve uğratılan cezalardan YMM'leri mükellefe birlikte ortak sorumlu tutmasıdır. Bu durum, vergi idaresinin sorumlulardan dilediğine başvurma hakkı olduğunu göstermektedir. Vergi ziyai zaman zaman vergi kaçakçılık suçunun doğmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle YMM tarafından yapılan tasdik doğru olmadığından saptanması ve vergi ziyai ortaya çıkması durumunda tasdik yapan YMM ile vergi kaçakçılığı fiili arasında ister istemez bir ilişki kurulması muhtemeldir. Dolayısıyla vergi idaresi, vergi düzeninin korunması ve vergi gelirlerinin korunması açısından kaçakçılık olayına yaklaşıldığından YMM'leri vergi yükümlüsü ile birlikte bu fiillerden sorumlu tutmaktadır (Yılmaz, 2004:48-49).

## **1.2. YMM'lerin Tasdik İşleminde Doğan Hukuki Sorumlulukları**

YMM'lerin tasdik işleminden doğan hukuki sorumlulukları, tasdik sözleşmesinden doğan sorumluluk ve hatalı tasdik işleminden doğan sorumluluk olmak üzere iki başlık altında aşağıda incelenmiştir.

**i. Tasdik Sözleşmesinden Doğan Sorumluluk:** YMM ile vergi mükellefi arasındaki ilişki tasdik sözleşmesi ile kurulur. Tasdik sözleşmesi, bir iş görmeyi, işin müşterinin yararına uygun yapılmasını ve muhasebe ve vergi denetimlerinin belirli bir sürede yapılmasını içerir (Yılmaz, 2004:43). Bu çerçevede YMM'lerin tasdik işleminden dolayı sorumlu olabilmesi için:

*Sözleşmenin ihlal edilmesi, işin müşterinin yararına uygun yapılmasını "muhasebe ve vergi denetimi" sonucu bilgi kullanıcılarının zararını doğuracak bir durumun ortaya çıkmaması gibi sonradan saptanacak bir özür içermemesi gerekir (Özel, 2002:10).*

<sup>2</sup> 19 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 08.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

*İhlalden bir zarar ortaya çıkması durumunda; YMM'ler sorumlu tutulurlar. İhlalden zarar maddi ve manevi olmak üzere iki şekilde doğar. Maddi zarar, bir kimsenin iradesi dışında mal varlığında meydana gelen ve para ile ölçülebilen eksilmedir. YMM'lerin sorumluluğu nedeniyle ortaya daha çok maddi zarar çıkmaktadır (Akgün, 2004:286).*

*Zarar ile akit arasında illiyet bağı olması gerekir. YMM'nin sorumluluğunun belirlenmesi için önce bir maddi zararın doğması ve doğan bu maddi zararın da sözleşme arasında mutlaka bir sebep sonuç ilişkisine dayalı bir bağlantı kurulabilmesi zorunludur. Bu bağlantı illiyet bağı kavramıyla ifade edilmektedir (Özel, 2002:11).*

*Kusur; YMM'nin sözleşmeye dayalı sorumluluğunun bir başka unsurudur. Kusur için kesin bir tanım yapmak mümkün olmamakla birlikte, hukuka aykırı sonucu istemek (kast) veya bu sonucu önlemek için gerekli iradenin gösterilmemesi olarak tanımlanabilir. YMM'nin yaptığı tasdik işleminden sorumlu tutulabilmesi için kusurunun saptanması zorunludur (Akgün, 2004:286; Yılmaz, 2004:43).*

**ii. Hatalı Tasdikten Doğan Sorumluluk:** Yapılan tasdik işleminin doğru olmaması durumunda, müteselsil sorumluluk gereği, YMM'lerin sorumluluğunun tespitinde Borçlar Kanununun Tam Teselsül hükümleri uygulanmaktadır. Tam teselsül müteselsil sorumluluğun kanundan doğan hallerinden biri olup, Borçlar Kanun'undaki haksız fiil nedeniyle doğan zarardan birden fazla borçlunun aynı hukuki sebepten dolayı müteselsilen sorumlu olmalarını öngören bir özel hukuk kurumudur (Canyaş, 2006:158). Tasdik doğru olmaması durumunda YMM'lerin sorumluluğu Borçlar Kanunundaki haksız fiillerle aynı sonuca bağlanmış olduğu söylenebilir. Bir başka ifadeyle tam teselsül hükümleri uyarınca, YMM ile vergi mükellefi ortak kusurları ile vergi ziyana sebebiyet vermiş olmalıdır. Bu şekilde devlete karşı haksız fiil işlemiş olacak ve haksız fiil hükümlerine tabi olacaktır. Bu çerçevede YMM'nin tasdikten sorumlu tutulabilmesi için i-) yapılan tasdik doğru olmaması, ii-)YMM'nin tasdik için gerekli özeni göstermemesi, iii-) vergi zıyanın ortaya çıkması, iii-)YMM'nin yaptığı tasdik işleminin doğru olmaması ile vergi ziyayı arasında illiyet bağının bulunması gereklidir (Yılmaz, 2004:45).

## **2. YMM'LERİN MESLEKİ SORUMLULUKLARINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR**

YMM'lerin sorumluluğundan kaynaklanan sorunlar literatürde yaygın olarak tartışılmakta olup, bu sorunlar yasal düzenlemelerden ileri gelen sorunlar, karşıt incelemeden kaynaklanan sorunlar, sorumluluğun niteliğinden kaynaklanan sorunlar, müşterek ve müteselsil sorumluluktan kaynaklanan sorunlar ve mesleki bağımsızlıkla ilgili sorunlar şeklinde gruplandırılabilir.

### **2.1. Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar**

YMM'lerin yapacakları tasdik işlemlerinden kaynaklanan sorumluluk için 3568 sayılı Kanun ile *doğruluk* sorumluluğu getirilmişken, VUK'un mükerrer 227. maddesinde *uygunluk* sorumluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen iki kanun aynı konuyu farklı iki amaç şeklinde düzenlemiştir. YMM'lerin yapmış oldukları veya yapacakları denetimlerde uygunluk değil, doğruluk denetiminin aranması, uygulamada önemli bir sorunun kaynağı olarak görülebilir (Alptürk, 2004:4). Doğruluk kavramıyla Maliye Bakanlığı, YMM tarafından gerçekleştirilen tasdik işleminin maddi gerçeği yansıtmasını beklemektedir. Ancak belge düzeninin yerleşmediği, vergi inceleme oranının çok düşük olduğu, bilgisayar yardımıyla denetimin yapılmadığı ve sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin yaygın bir şekilde kullanıldığı bir ortamda doğruluk sorumluluğunun yerine getirilmesi çok gerçekçi bir yaklaşım olarak görülmemektedir (Erkan, 2004:147).

### **2.2. Karşıt İnceleme Sorumluluğundan Kaynaklanan Sorunlar**

Maliye Bakanlığı çıkartmış olduğu, 18 ve 19 no'lu Tebliğler uyarınca, YMM'lere karşıt inceleme yetkisi vermiştir. Her iki Tebliğ uyarınca, YMM'lerin işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir (Canyaş, 2006:123).

Bu düzenlemeler çerçevesinde tartışılması gereken ilk konu, karşıt inceleme yetkisinin Maliye Bakanlığının belirlemeye yetkili olup olmadığıdır. Çünkü vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin ana öğelerin yanında vergi hukukundan doğan tüm ödev ve yetkilerinde yasa ile yapılmasını gerekli kılar. Vergi hukukunda, YMM'lerinde dahil olduğu, üçüncü kişi ödevlilerin yetkilerinin yasa ile belirlenmesi de bu ilkenin kapsamı içindedir. Dolayısıyla yasayla verilmemiş bir yetkinin, Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen tebliğlerle yerine getirilmesi hukuken tartışmalı bir konudur (Canyaş, 2006:125)

Diğer taraftan YMM'lere tasdik sorumluluğu çerçevesinde verilen karşıt inceleme yetkisinin, vergi incelemesiyle aynı amacı taşımasına rağmen bu yetkinin, vergi incelemesine kıyasla çok yüzeysel kaldığını söylenebilir. Çünkü vergi incelemesi VUK'un 134. maddesinde "mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" şeklinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun defter, belge ve kayıtlarla bağlı olmaksızın her türlü araştırma yöntemi kullanılarak sağlanmasının vergi incelemesinin "araştırma" yönünü oluşturduğu belirtilmektedir. Buna karşın tasdik ödeviyle verilen karşıt inceleme yetkisinin araştırma yönü çok sınırlıdır. YMM'lere verilen karşıt inceleme yetkisi tasdik kapsamıyla sınırlı kalmakta, bu alanın dışına çıkamamaktadır (Canyaş, 2006:136).

### **2.3. Sorumluluğun Başlangıcından Kaynaklanan Sorunlar**

YMM'lerin sorumluluğunun hangi aşamada başlayacağı (tarhiyat aşamasında mı, yoksa tahsil aşamasında mı başlayacağı) hususunda yasal düzenlemelerde açıklık bulunmamaktadır (Akkurt, 2006:67). Bu hususta Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın görüşleri arasında da farklılık söz konusudur. Maliye Bakanlığının birçok uygulamasında sorumluluğun tahsilât aşamasında başlaması gerektiği görüşü hâkimdir. Buna karşın Danıştay kararlarında ise iki temel görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, YMM'lerin mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tarhiyat safhasında başladığı, bu nedenle de YMM'ler adına tarhiyat yapılmasının uygun olduğu belirtilmiştir (Taş, 2007:19).

İkinci görüş ise YMM'lerin, ne vergi yükümlüsü ne de vergi sorumlusu olarak nitelendirilmenin mümkün olmadığı esasına dayanır. Bu nedenle YMM'ler adına tarhiyat yapılamaması yönündedir. Bu görüşe göre, YMM'lerin sorumluluğu, vergi ve cezaların asıl mükellefi adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu vergi ve ceza için mükellefin yasal yollara başvurmaması, ya da bu yollara başvurulması sonucu kesinleşmesinden itibaren başlayacaktır (www.istanbulymmo.org.tr, 15.02.2010:65).

Sorumluluğun hangi aşamada başlayacağı YMM'ler tarafından ileri sürülebilecek def'i ve itirazlardan dolayı önemlidir. Sorumluluğun tarhiyat aşamasında başlatılması gerektiği savunan görüşe göre, YMM'ler mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları, idareye karşı ileri sürebilme hak ve yetkisine sahiptirler. Bu görüşe göre sorumluluğun tahsilât aşamasında başlaması durumunda bazı def'i ve itirazların YMM'ler tarafından ileri sürülebilme imkanını ortadan kaldırmaktadır. Sorumluluğun tahsilât aşamasında başlatılması gerektiğini savunanlara göre ise YMM, verginin asıl mükellefi hakkında yapılan tarhiyatla ilgili olarak davaya müdahale yoluyla haklarını arayabilme imkanına sahip olduğundan sorumluluğun tahsilât aşamasında başlanması gerektiğini vurgulamaktadırlar (Akkurt,2006:62; www.istanbulymmo.org.tr, 15.02.2010:65 ).

### **2.4. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Açısından Kaynaklanan Sorunlar**

Müşterek ve müteselsil sorumluluk açısından en önemli sorunlarından birisi, YMM'lerin sorumluluğun tespitinde Borçlar Kanun'un Tam teselsül hükümlerinin uygulanması gösterilebilir. Burada tartışmalı olan konu mükellef ve YMM arasında kusur derecesi gibi ayrımlara gidilmeksizin ve ayrı ayrı dava açmaya gerek kalmaksızın vergi ve cezaların tamamının vergi idaresi tarafından istenmesidir. Halbuki Borçlar Hukukunda, özel durumlar hariç sorumluluk kusura dayanmaktadır. Ancak 3568 sayılı meslek yasasında YMM'lerin meslek kusuruna değinilmemiş buna karşılık sorumluluğu kusursuz ve sınırsız bir sorumluluğa dayandırılmıştır. Dolayısıyla YMM'lerin sadece müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları mesleki etkinliğin sağlanması açısından uygulamada beklenen sonucu verememektedir (Saruç ve Sarılı, 2004:181; [www.istanbulymmo.org.tr](http://www.istanbulymmo.org.tr) 15.02.2010:67).

YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun niteliğini belirtmek için ortaya konması gereken bir diğer husus ise YMM'lerin vergi sorumlusu olup olmadıklarının

tespit edilmesidir. Genel olarak VUK'da yükümlü ve sorumlu kavramlarının tanımlandığı, bunların ödev ve sorumluluklarının belirlendiği, bireysel vergi kanunlarında da bu hükümlere paralel düzenlemeler getirildiği görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında VUK'un mükerrer 227. maddesinde YMM'lerin maddede sayılan hallerde sorumlu tutulacakları öngörülmüş, ancak sorumlu ya da yükümlü olarak kabul edilip edilmeyecekleri belirtilmemiştir. Bu duruma paralel olarak Danıştay Yedinci Dairesi tarafından verilen 13.12.1995 gün K:95/195 sayılı kararında; YMM'lerin müteselsil sorumluluklarının VUK'da yer alan vergi sorumluluğu müessesinden farklı bir niteliğe sahip olduğu, YMM'ler için getirilen sorumluluğun vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizam ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik bulunduğu belirtilmiştir (Taş, 2007:22 ; Yılmaz, 2004:55).

### **2.5. Mesleki Bağımsızlıkla İlgili Sorunlar**

Denetimde bağımsızlık, denetim testlerinin yapılması, elde edilen sonuçların değerlendirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması sırasında tarafsız bir bakış açısıyla hareket etmektir. Bağımsız olma, tarafsız olmayı, fikren dürüst olmayı ve çıkar çatışmasından uzak durmayı gerektirir (Demir, 2004:127). Ancak uygulamada YMM'lerin tarafsızlıklarını ve bağımsızlığını azaltabilecek bir takım faktörler mevcuttur. Örneğin ücretin direk olarak müşteriden alınması YMM'lerin bağımsızlığını etkileyebilecek önemli bir faktör olarak görülebilir. Özellikle müşteri ile uzun süre tasdik sözleşmesi yapılması, YMM ile işletme arasındaki ilişkileri zaman içinde esnekleştirerek YMM'nin tarafsız düşünme ve bağımsız davranabilme yeteneğini zedeleyebilir. Diğer yandan daha fazla müşteri ile çalışma arzusundan kaynaklanan düşük fiyatla iş görülmesi de meslek mensupları arasında haksız rekabete yol açarak, bağımsız olarak faaliyetlerinin yerine getirmesini olumsuz yönde etkileyebilir (Demir, 2004:191).

## **3.YMM'LERİN MESLEKİ SORUMLULUKTAN KAYNAKLANAN SORUNLARIN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Yukarıda özetlenen literatür taraması, YMM'lerin mesleki sorumluluğundan kaynaklanan bir çok sorunla karşılaştıklarını ortaya koymaktadır. Söz konusu sorunların nelerden ibaret olduğunun bir bütün olarak tespit ederek, bu sorunları bertaraf edebilmek için neler yapılabileceğinin analizi bu araştırmanın ana temasını oluşturmaktadır.

### **3.1.Araştırma Metodu**

Bu çalışmada, YMM'lerin mesleki sorunlarının tespiti ve değerlendirilmesi için gerekli veriler anket yöntemi kullanılarak temin edilmiştir.

Ankette YMM'lerin mesleki sorunlarına ilişkin daha önce yapılan uygulamalı araştırmalar (bkz.Saruç ve Sarılı, 2004; Demir, 2004; Yardımcıoğlu, vd. 2006; Kenarda,



2005) ile literatürdeki teorik tartışmalar esas alınarak muhtemel sorunlar belirlenmiş ve her bir sorun yargı haline dönüştürülmüştür.

Anket sorularının yönlendirildiği araştırmann ana kütlesi ise, denetim sürecinde fiilen görev alan ve 13- 17 Mayıs 2009 tarihinde Antalya’da gerçekleşen I.YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu’na katılan 315 YMM olarak belirlenmiştir<sup>3</sup>.

Anket sonuçlarının gerçekleştirilebilmesi için, seçilen örnek sayısının örnekleme yapılan ana kütleyi yansıtır büyüklükte olması gerekir. Bu çalışmada ana kütle için gerekli örnek sayısı Moser ve Kalton (1979) tarafından örnek büyüklüğünün tespitinde kullanılması öngörülen aşağıdaki formüller yardımı ile tespit edilmiştir (Çürük, 2000).

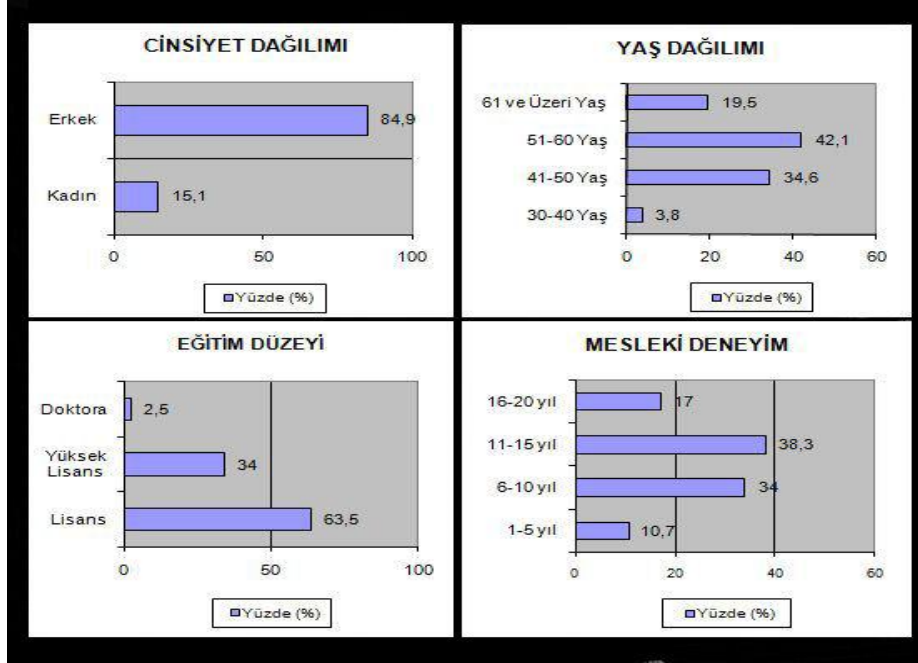
$$n = \frac{x.(1-x)}{[S.E(p)]^2}$$

Bu formülde n sınırsız popülasyonda gereken örnek ölçüsünü göstermektedir. Formüldeki (x) popülasyonun belli bir davranışı gösterme eğilimini göstermekte olup, popülasyonun varyans değeri bilinmediğinde bunun 0.50 olarak alınması genel kabul görmektedir. Bu şekilde sınırsız popülasyonda örneklem büyüklüğü en yüksek değerine ulaşabilir (Çürük, 2000). S.E(p) ise çalışmanın duyarlılık derece ya da *tahminlerde* istenen en yüksek standart hata değeri olup, bu çalışmada 0,05 olarak alınmıştır. Bu varsayımlar altında, sınırsız popülasyonda gerekli örneklem büyüklüğü (100) olarak hesaplanmıştır. Bu çalışmada toplam 159 YMM’den geri dönüş sağlanmış olup, gerekli örneklem büyüklüğünün üzerindedir.

Ankete katılan YMM’lerin cinsiyetleri, yaşları, eğitim düzeyleri ve mesleki deneyimlerden oluşan demografik özellikler ile bağlı oldukları meslek odaları sırasıyla Şekil-1.1 ve Şekil-1.2’de sunulmuştur.

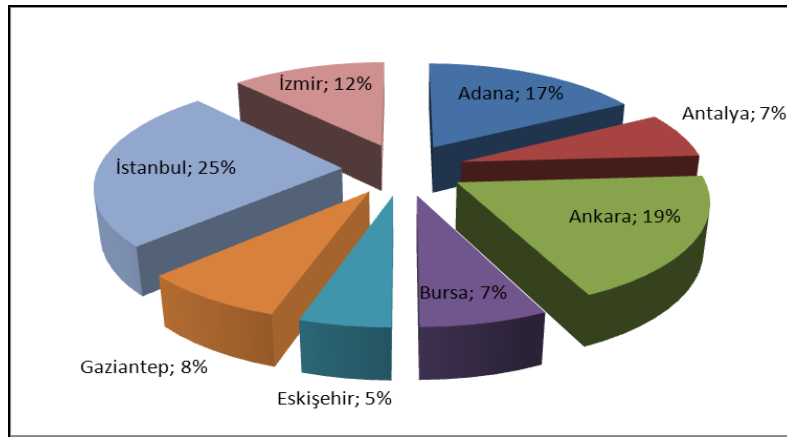
---

<sup>3</sup> Araştırmada öncelikle Türkiye’de faaliyet gösteren tüm YMM’lerin ana kütle olarak seçilmesi planlanmıştır. Ancak YMM TÜRMOB’a kayıtlı 3852 adet YMM’nin tamamının adresi temin edilememiş olmasının yanı sıra TÜRMOB’a kayıtlı ve YMM ünvanına sahip olanların tamamının aktif olarak denetim işlevini yürütmüyor olması da dikkate alınarak, bu çalışmanın ana kütlesi çoğunluğu denetim sürecinde fiilen görev alan ve 13- 17 Mayıs 2009 tarihinde Antalya’da gerçekleşen I.YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu’na katılan 315 YMM olarak belirlenmiştir.



Şekil 1.1. YMM'lerin Demografik Özellikleri

Şekil-1.1'de görüleceği üzere YMM'lerin büyük çoğunluğu 50 ve üzeri yaş grubunda, erkek, lisans düzeyinde eğitim almış ve altı ile onbeş yıl aralığında mesleki deneyime sahip kişilerdir.



Şekil 1.2. YMM'lerin Bağlı Buldukları Meslek Odası Dağılımı

Şekil-1.2'ye göre ankete katılan YMM Odaları arasında ilk sırada %25 ile İstanbul YMM Odası gelmektedir. İstanbul YMM Odasını sırasıyla %19 ile Ankara, %17 ile Adana ve %12 ile İzmir YMM Odası izlemiştir. Anket çalışmasına sekiz YMM odasına bağlı meslek mensuplarından katılım sağlanmıştır.

Araştırma verilerinin temininde kullanılan ankette YMM'lerin mesleki sorumluluklarının tespit edilmesine yönelik olarak hazırlanan 19 tane yargının değerlendirilmesi istenmiştir. Beşli likert ölçeği kullanılarak anket aracılığı ile demografik özellikleri yukarıda sunulan 159 YMM'den elde edilen veriler SPSS 15.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Söz konusu 19 yargı, literatürde sıkça tartışılan YMM'lerin sorumluluklarıyla ilgili beş ana sorun esas alınarak hazırlanmıştır. Bunlar;

1. Mesleki bağımsızlıkla ilgili sorunlar,
2. Karşıt incelmelerden kaynaklanan sorunlar,
3. Yasal düzenlemeden kaynaklanan sorunlar,
4. Müşterek ve müteselsil sorumluluktan kaynaklanan sorunlar ve
5. Sorumluluğun başlangıcından kaynaklanan sorunlar olup,

her bir ana sorun ile ilgili araştırma bulguları ayrı ayrı analiz edilerek aşağıda sunulmuştur.

### 1. Mesleki Bağımsızlıkla İlgili Sorunlar

Ankette, mesleki bağımsızlıkla ilgili sorunları tespit etmek üzere toplam beş yargı yer almakta olup, bu yargılara verilen cevapların dağılımı Tablo-1'de sunulmuştur.

**Tablo-1. Mesleki Bağımsızlıkla İlgili Yargılar**

Mesleki Bağımsızlığa Yönelik Sorunlarla İlgili Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Kısmen Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Kısmen Katılıyorum (%)	Kesinlikle katılıyorum (%)	Arit.Ort.	St.Sapma
1-Tasdik ücretinin müşteri tarafından ödenmesinin meslek mensubunun tarafsızlığını kaybetmede önemli bir faktördür.	13,8	5,7	14	45,3	21,4	3,5	1,3
2-Ymm'lerin parasal ilişkiler konusunda mükelleflerle doğrudan muhatap olmak yerine, bağlı olduğu meslek odasıyla aracılığıyla karşı karşıya olması YMM'leri yapacakları denetimlerde daha bağımsız hale getirecektir.	21,4	11,3	16	22,6	28,3	3,3	1,2
3-Uzun süre müşteriyile iş yapan YMM'lerin bağımsızlıklarını yitirir.	17	9,4	6,3	45,9	21,4	3,5	1,2
4-YMM'ler ücretlerin belirlenmesinde mesleki etik kurallara uygun davranırlar.	8,8	27	15	30,2	18,9	3,2	1,2
5-YMM'lerin TÜRBOB tarafından belirlenen ücret tarifesine uyduğunu düşünüyorum.	18,9	24,5	19	27,7	10,1	3	1,3

Mesleki bağımsızlık ile ilgili sorunlara yönelik hazırlanan yargılara verilen cevaplar değerlendirildiğinde, *uzun süre müşteriyle iş yapma ve tasdik ücretinin müşteriden alınmasının YMM'lerin bağımsızlığını kaybetmede önemli etkisinin olduğunu belirten yargılar* en yüksek ortalamalarla ankete katılanlar arasında kabul görmüştür. Tablo-1'den görüleceği gibi YMM'lerin kararsızlar hariç %67,3'ü uzun süre müşteriyle iş yapmanın bağımsızlığı yitirmede önemli bir faktör olduğunu düşünmektedirler. Aynı şekilde tasdik ücretin müşteri tarafından ödenmesi bağımsızlığının zedelenmesinde ikinci önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca ankete katılan YMM'lerin yaklaşık %62,5'i TÜRMOB tarafından belirlenen ücret tarifesine uyulmadığını düşünmektedirler.

## 2. Karşıt İncelemeden Kaynaklanan Sorunlar

Ankete karşıt incelemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik olarak beş yargı yer almakta olup, söz konusu yargılara ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları cevapların istatistiksel dağılımı Tablo-2'de sunulmuştur.

**Tablo-.2.Karşıt İncelemelerle İlgili Yargılar**

Karşıt İncelemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Kısmen Katılmıyorum (%)	Kararsız (%)	Kısmen Katılıyorum (%)	Kesinlikle katılıyorum (%)	Arit.Ort.	St.Sapma
1-YMM'lere tasdik yetkisiyle verilen Karşıt inceleme yetkisi vergi kaybının önlenmesinde sınırlı kalmaktadır	7,5	9,4	3,1	52,8	27	3,82	1,15
2-YMM'lerin karşıt inceleme yetkisi mükellefin düzenlediği veya kullandığı her belgenin doğruluğunun tespitinde yeterli değildir.	5	10,7	3,8	48,4	32,1	3,91	1,11
3-YMM'lerin karşıt inceleme yetkisi ödenmesi gereken vergiyi doğru olarak tespit etmek amacıyla yapılan vergi incelemesi niteliğinde değildir.	8,2	6,9	5	37,1	42,8	3,99	1,21
4-Karşıt incelemelerin YMM'nin bizzat kendisi tarafından yapılması pratik açıdan mümkün değildir.	6,3	5	8,8	32,7	47,2	4,09	1,05
5-Vergi kaybının azaltılması için karşıt inceleme yetkisinin kapsamı genişletilmelidir.	11,3	4,4	4,4	30,8	49,1	4,01	1,01

Karşıt incelemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik olarak hazırlanan cevaplar değerlendirildiğinde, *karşıt incelemelerin YMM'nin bizzat kendisi tarafından yapılmasının mümkün olmadığı yargısıyla karşıt inceleme yetkisinin kapsamının genişletilmesiyle ilgili yargı*, ankete katılan meslek mensupları tarafından en yüksek ortalamayla kabul edilmiş yargılardır. Söz konusu iki yargı dışında, ankete katılan YMM'ler tarafından en çok kabul gören bir diğer yargı *karşıt inceleme yetkisinin, vergi inceleme niteliğinde olmamasıdır*. Ankete katılan meslek mensupların, kararsızlar hariç, %79,9'u söz konusu yargıya olumlu beyan vermişlerdir. Diğer yandan karşıt inceleme yetkisinin, mükellefin kullanmış olduğu belgenin doğruluğunu sağlamada yetersiz kalması yargısı ile karşıt incelemenin vergi kaybının önlenmesinde yetersiz kaldığı yargısı ankete katılan YMM'lerce en az katılan yargılar olmakla birlikte, her iki yargıya verilen cevapların ortalaması kısmen katılıyorum düzeyine oldukça yakındır.

### 3. Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlar

Ankette, yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik olarak dört adet yargı yer almakta olup, bu yargılara ankete katılan YMM'lerce verilen cevapların dağılımı Tablo-3'de gösterilmiştir.

**Tablo-3.** Yasal Düzenlemelerle İlgili Yargılar

Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Kısmen Katılmıyorum (%)	Kararsız (%)	Kısmen Katılıyorum (%)	Kesinlikle katılıyorum (%)	Arit.Ort.	St.Sapma
1-Maliye Bakanlığı, YMM'lerin sorumluluklarını yetkilerine kıyasla yönetmelik ve/veya genel tebliğlerle aşırı ölçülerde artırmıştır.	5,7	6,9	3,1	19,5	64,8	4,30	1,27
2-YMM'lerin sorumlulukla ilgili mevzuattaki düzenlemeler birbirleriyle çelişki içindedir.	4,4	5,7	4,4	37,1	48,4	4,19	1,05
3-YMM'lerin kanunla düzenlenmesi gereken sorumlulukla ilgili pek çok konu yönetmelik ve tebliğlerle düzenlenmiştir.	5	3,8	1,9	27	62,3	4,37	1,04
4-YMM'lerin sorumluluklarının belirlenmesinde doğruluk ölçütü yerine uygunluk kriteri benimsenmelidir.	7,5	1,9	1,9	27,7	61	4,32	1,13

Yasal düzenlemelerden kaynaklanan sorunlara yönelik hazırlanan yargılara, verilen cevaplar değerlendirildiğinde, *YMM'lerin sorumlulukla ilgili pek çok konunun yönetmelik ve tebliğlerle düzenlenmesi* ile ilgili yargıya en yüksek ortalamayla katıldığı görülmektedir. Meslek mensuplarının *sorumluluklarının tespitinde doğruluk kriteri yerine, uygunluk kriterinin benimsenmesi* ankete katılan YMM'lerce en yüksek ortalamayla kabul edilen ikinci yargıdır. Ayrıca ankete katılan YMM'lerin kararsızlar hariç önemli bir kısmı (%85,5) sorumlulukla ilgili mevzuatın çelişkili olduğunu düşünmektedirler. Bununla birlikte ankete katılan YMM'lerin %83,3'ü, *YMM'lerin, yetkilerine kıyasla sorumluluklarının yönetmelik ve tebliğlerle aşırı derecede artırıldığını* düşünmektedir.

### 4. Müşterek ve Mütessesil Sorumluluktan Kaynaklanan Sorunlar

Ankette, YMM'lerin müşterek mütessesil sorumluluğundan kaynaklanan sorunlara yönelik üç adet yargı yer almakta olup, söz konusu yargılara meslek mensupların vermiş oldukları cevapların istatistiksel dağılımı Tablo-4'de sunulmuştur.

**Tablo-4.**Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk İle İlgili Yargılar

Müşterek ve Müteselsil Sorumluluktan Kaynaklanan Sorunlara Yönelik Yargılar	Kesinlikle Katılmıyor (%)	Kısmen Katılmıyor (%)	Kararsız (%)	Kısmen Katılıyor (%)	Kesinlikle katılıyor (%)	Arit.Ort.	St.Sapma
1-YMM'lerin, işletmelerin düzenlediği ve kullandığı belgelerin yanıltıcı olması durumunda müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları gerekir.	10,1	9,4	1,3	32,7	46,5	3,96	1,33
2-YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tespitinde meslek kusuru dikkate alınmalıdır.	5	2,5	4,4	25,8	62,3	4,37	1,04
3-YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu yerine, bağımsız denetimdeki sorumluluk kavramı benimsenmelidir.	3,1	5	5	28,9	57,9	4,33	1,0

Tablo-4'den görüleceği üzere, *müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tespitinde meslek kusurunun dikkate alınması yargısı ile YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluk yerine, bağımsız denetimdeki sorumluluk kavramının benimsenmesini belirten* yargılar, ankete katılan YMM'lerce en yüksek ortalamayla kabul edilen yargılar olmuştur. Ankete katılan YMM'lerin % 88'i müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tespitinde meslek kusurunun dikkate alınmasını gerektiğini düşünmektedir. Aynı şekilde müşterek ve müteselsil sorumluluğunun bağımsız denetimdeki sorumluluğa yaklaştırılması gerektiğini savunanların oranı % 86,8'dir. Diğer taraftan ankete katılan YMM'lerin %79,2 ise YMM'lerin sözleşme yaptıkları işletmelerin yanıltıcı belge kullanmasından ve/veya düzenlemesinden müşterek sorumlu tutulmaması gerektiğini düşünmektedirler.

##### 5. Sorumluluğun Başlangıcından Kaynaklanan Sorunlar

Ankete YMM'lerin sorumluluğunun hangi aşamada başlaması gerektiğini test etmeye yönelik iki adet yargı yer almakta olup, bu yargılara ankete katılan YMM'lerin vermiş oldukları cevapların dağılımı Tablo-5'de sunulmuştur.

**Tablo-5** Sorumluluğun Başlangıcından Kaynaklanan Sorunlarla İlgili Yargılar

Sorumluluk Başlangıcı Yönünden Kaynaklanan Sorunlarla İlgili Yargılar	Kesinlikle Katılmıyor (%)	Kısmen Katılmıyor (%)	Kararsız (%)	Kısmen Katılıyor (%)	Kesinlikle katılıyor (%)	Arit.Ort.	St.Sapma
1-YMM'lerin sorumluluğunun vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlaması meslek mensuplarının kişisel veya ortak def-i ileri sürme haklarından mahrum olmaktadır.	3,1	3,8	6,3	31,4	55,3	4,32	0,97
2-YMM'lerin, savunma haklarının kullanılabilmesi açısından, sorumluluğunun başlatılması tahakkukun kesinleşmesinden sonra değil tarhiyat aşamasında uygulanması daha uygundur.	10,1	1,3	11,3	28,3	49,1	4,05	1,25

Sorumluluğun başlangıcından kaynaklanan sorunlara yönelik olarak hazırlanan yargılara verilen cevaplar değerlendirildiğinde, ankete katılan YMM'lerin %86,7'si sorumluluğunun ziyayı uğratılan vergi ve cezanın kesinleşmesinden sonra başlamasının kişisel haklarını savunma bakımından sakıncalı olduğunu düşünmektedirler. Buna

karşın Tablo-5’de görüleceği gibi ankete katılan YMM’lerin, kararsızlar hariç, %77,4 ‘ü sorumluluğunun tahakkukun kesinleşmesinden sonra değil, tarhiyat aşamasında başlatılması gerektiğini konusunda fikir birliğinde içinde olduğu söylenebilir.

#### 4.Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada vergi denetimine yardımcı bir birim olarak ihdas edilen YMM’lik mesleki sorumluluğundan kaynaklanan sorunları, meslek mensuplarına uygulanan anket çalışması ile değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonucunda:

- YMM’lerin görev ve sorumluluk alanlarının sınırları kanunla düzenlenmelidir. Özellikle sorumluluğun hangi durumda doğacağı, sınırının nereden başlayıp nerede biteceği, kanunla açık olarak belirtilmelidir. YMM’lerin mesleki faaliyetlerini etkileyen en önemli unsurun kendilerine VUK’un mükerrer 227. maddesi ve 3568 sayılı Kanun çerçevesinde çıkartılan tebliğlerle yüklenilen sorumluluklarıdır. Ancak 3568 sayılı Kanun’da öngörülen sorumlulukla VUK’da düzenlenen vergi sorumluluğu kavramı ile çelişkiler içermektedir. Çünkü VUK’da tasdik işleminden doğan sorumluluk uygunluk kriterine, 3568 sayılı Kanun’da ise doğruluk kriterine bağlanmıştır. YMM’lerin mevcut yetkileri göz önünde bulundurulduğunda YMM’ler tarafından yapılan denetimlerin VUK’da olduğu gibi uygunluk denetimi olması gerekir.
- Araştırma bulgularından hareketle, YMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğun, tasdik işleminin hassasiyet ve doğruluğun sağlanmasına ilişkin temele dayandığı iddia edilse de, sorumluluğun gerekli ancak boyutları ve niteliği itibariyle çok geniş olduğu söylenebilir. YMM’lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu Maliye Bakanlığı’na verilen yetki çerçevesinde düzenleyici tebliğlerle yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı çıkardığı tebliğlerle YMM’lerin sorumluluklarını adeta yasal düzenleme yapar gibi genişleterek artırmaktadır. Bu nedenle Maliye Bakanlığının bu yetkisi kaldırılarak, sorumluluklarının detayları yasa ile düzenlenmelidir.
- YMM’lerin yapmış oldukları tasdik işleminin doğru olmaması nedeniyle ortaya çıkan mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğu yeniden tanımlanmalıdır. Böyle bir sorumluluk uygulaması mesleğin diğer ülke uygulamalarında söz konusu değildir. YMM’lik mesleğinin dünya standartlarında bir niteliğe kavuşturulabilmesi için sorumluluklarının çerçevesi yasal düzenlemeler içerisinde vergi ziyayı değil, mesleki kusur veya kasıta dayandırılmalıdır. Bu çerçevede 3568 sayılı YMM’lerin hangi hallerde kusurlu sayılacağı net bir şekilde ortaya konulmalıdır.
- YMM’lerin sorumluluğu ile ilgili araştırma bulgularının çıkardığı bir diğer problem sorumlulukların tespitidir. Türkiye’de her ne kadar müşterek ve

müteselsil sorumluluk çerçevesinde YMM'lerden idari takdir ile talep edilen vergi alacakları için yargı yoluna gidilmesine ve yargı denetim ve takdirine tabi tutulmasına olanak veriliyorsa da yargının takdirinden önce idarenin takdiri YMM'lerin mesleki faaliyetlerini gereği gibi yerine getirmesini önlemektedir. Bu nedenle YMM'lerin sorumluluğuna ilişkin tespiti idare tarafından değil yargı takdirine bırakılması gerekir.

- Araştırma bulguları YMM'lerin geniş sorumluluğuna karşı yetkilerini arttırılması gerektiğine işaret etmektedir. YMM ve inceleme elemanlarından beklenen vergi kayıp ve kaçacağını önlemek olmakla birlikte, YMM'lerin inceleme elemanlarına kıyasla çok sınırlı yetkileri söz konusudur. YMM'lerin tasdik işlemi kapsamında verilen yetkilerin başında karşıt inceleme gelmektedir. Ancak karşıt inceleme yetkisi ile yapılacak doğruluk denetimi YMM'nin tasdik sözleşmesi yaptığı mükellefin mal ve hizmet satın aldığı yükümlülerle sınırlıdır. Oysa vergi incelemesinde bu yetki doğruluk tespit edilene kadar kullanılmaktadır. Dolayısıyla YMM'lerin vergi kayıp ve kaçacağını önlemede kullanmış olduğu bu yetki vergi incelemesinde olduğu gibi kapsamı genişletilmeli, vergi inceleme elemanlarına sağlanan aramalı inceleme yetkisi hariç sözleşme yaptığı mükelleflerle sınırlı olmak üzere inceleme yetkisinin sağlanması, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespiti açısından önem arz etmektedir.
- Araştırma bulgularından hareketle uzun süre bir müşteriyle sözleşme yenileyen YMM'lerin zaman içerisinde müşterileriyle olan ilişkilerinin esnekleştiği söylenebilir. Bu durum doğal sonucu olarak mesleki etik dışı davranışların oluşmasına neden olabilmektedir. Söz konusu olumsuz durumun ortadan kaldırılması ve YMM'lerin denetim fonksiyonundan daha etkin yararlanabilmesi için mükelleflere vereceği hizmet süresi belirli bir süre ile sınırlandırılmalıdır. Böyle bir uygulama YMM ile mükellef arasındaki parasal ilişkiyi ortadan kaldıracak gibi mükellefin YMM üzerindeki parasal baskıdan kaynaklanan hakimiyeti ortadan kaldırarak YMM'lerin hizmet fonksiyonlarını tam anlamıyla yerine getirmesi kolaylaşabilir.



#### Kaynakça

- Akgün, Çiğdem (2004), “İç Hukukumuzda Ve Uluslararası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları”, *Ankara, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Dördüncü Kitap.
- Alptürk, Ercan (2004), “Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki Ve Sorumluluklarının Değerlendirilmesi”, [www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004084765.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004084765.htm), Erişim 20.10.2009
- Aygündüz, H. İbrahim (2006), “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Akkurt, M. Nedim (2006), “Yeminli Mali Müşavirliklerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları” *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Bekçioğlu, Selim ve Arslaner, Hakan (2010) “Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Sınırı” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:32
- Canyaş, Oytun (2006), “Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu”, *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Çürük, Turgut (2000), “An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey”, *Doktora Tezi*, Exeter University, England
- Demir, Mehmet. (2004), “Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Doktora Tezi*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- Erkan, Fikret. (2004), “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, *Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Ankara İkinci Kitap
- Gezgin, Burhan. (2002), “Tasdik Kapsamı Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2002, Sayı:251, [http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/dosyalar/maliplatform/2007\\_51.%20iymmo%225%20ekim%202007%20toplantisi.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/dosyalar/maliplatform/2007_51.%20iymmo%225%20ekim%202007%20toplantisi.pdf) , Erişim: 15.02.2010
- Karasar, Niyazi (1999), *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, 12.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ekim, Ankara
- Kenarda, Faruk (2005), “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği”, *Yüksek Lisans Tezi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya
- Özel, Salih (2002), “Yeminli Mali Müşavirliklerin Sorumluluğu ve bu Sorumlulukların Yaptırımları”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:7,
- Saruç, Tolga ve Mehmet, A. Sarılı, (2004), “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları”, *Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*”, *Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Ankara, Üçüncü Kitap

- Taş, Fatma. (2007), *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sorumluluğu*, Yaklaşım Yayıncılık, Birinci baskı, Ankara.
- Tebliğler 18 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 gün ve 22359 sayılı Resmi Gazete  
19 sıra No'lu SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Genel Tebliği, 08.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete
- Yardımcıoğlu, Mahmut, Büyüksalvarcı, Ahmet, ve Mustafa İyibildiren (2006) "Etiksel Açıdan Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Konya İli Özellinde İncelenmesi", Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 11
- Yılmaz, Gül . (2004), *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku,, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Birinci Kitap,Ankara,2004
- Yönetmelikler, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete