VERGİ DENETİMİNİN BİR UNSURU YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MÜESSESESİNİN VERGİ DENETİM ELEMANLARI ve DOLAYLI OLARAK VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDE BIRAKTIĞI ETKİ ve HER İKİ MESLEK İÇİN ÖNERİLER

CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT WHICH IS A PART OF THE TAX AUDITING AND THEIR IMPACT ON TAX AUDITORS AND INDIRECT EFFECTS OF TAX AUDITING AND SUGGESTIONS FOR TWO PROFESSIONALS



Şakir VEZİROĞLU*

ÖZ

Türkiye'de muhasebecilik mesleğinin[1] belirli bir standarda kavuşturulması, mükellef ile kamu idaresi arasında köprü kurulması ve mükellef ile devlet bakımından işbirliği ve güven ortamının sağlanması gerekçesiyle kabul edilen 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ihdas edilen meslek unvanlarından biri olan Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi 1989 yılından bu yana Türk vergi denetimine[2] ilişkin bazı yetkilerin paylaşıldığı bir birim olarak varlığını sürdürmektedir. Tali nitelikli,[3] vergi denetimine yardımcı bir unsur olarak ihdas edilen yeminli mali müşavirlik müessesine tanınan yetkilere ve pratik uygulamalara bakıldığında, bazı hususlarda

ABSTRACT

The Certified Public Accountancy is one of the titles introduced by the Independent Accountant Financial Advisory And Sworn Financial Advisory Law No. 3568, which has been accepted for establishing a bridge between taxpayer and Public Administration, and for providing cooperation and security between taxpayer and the state which has existed in Turkish tax audit since 1989. When we look at the authorities and practical applications granted to the sworn financial advisory, which is established as an auxiliary element to the tax audit, it can be seen that there is an attractive structure in some respects that will leave public tax audit in the shade. Considering the effectiveness of tax audit,

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sakir.veziroglu@vdk.gov.tr

Veziroğlu, Ş. (Ocak 2019). Vergi Denetiminin Bir Unsuru Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinin Vergi Denetim Elemanları ve Dolaylı Olarak Vergi Denetimi Üzerinde Bıraktığı Etki ve Her İki Meslek İçin Öneriler, *Vergi Raporu, 232,* (83-100).

[1] Bir sorumluluk mesleğidir. Meslek mensupları devlete, hizmet sundukları kişi ve kuruluşlara, bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara karşı sorumludurlar. (Veysi SEVİĞ SM,SMMM,YMM Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler Vergi Dünyası)

[2] "Vergi denetimi" kavramı yazımızda vergi incelemesi kavramına karşılık gelecek şekilde kullanılmıştır.

[3] Yeminli Mali Müşavirliğin amaçlarından birinin, Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimindeki ağır yükünü hafifletmek olduğu 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun tasarısında açıkça ortaya konulmuştur.

M.G.T.: ***24.11.2018*** */ M.K.T.:* ***26.12.2018***

kamu vergi denetimini[4] gölgede bırakacak cazip bir yapının ortaya çıktığı görülebilecektir. Vergi denetiminde etkinlik unsuru dikkate alındığında yeminli mali müşavirlik mesleğinin vergi denetim elemanları ve dolaylı olarak vergi denetimi üzerinde bıraktığı etki önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavir, Vergi Müfettişi, Vergi Denetiminde Etkinlik

JEL Sınıflandırması Kodları: M40, M42, K34

the effect of the sworn fiscal advisory profession on tax audit elements and indirect tax audit is an important issue.

Keywords: Certified Public Accountant, Tax Inspector, Tax Audit Effectiveness

JEL Classification Codes: M40, M42, K34

GİRİŞ

Günümüzde vergi sistemlerinde çoğunlukla mükellefe güven ilkesine dayalı beyan esası uygulanmaktadır. Beyan esası ile mükellefe tanınan bu özgürlük alanı vergilenebilir unsurların kayıt dışı veya beyan dışı bırakılma risklerini de beraberinde getirmektedir. Bir ülkede uygulanan maliye ve vergi politikalarının olumlu sonuç vermesi beyanların doğruluğuna ve tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmesine bağlıdır.[5] Bu nedenle kayıt dışı veya beyan dışı bırakılan unsurların ekonomide neden olabileceği tahribat dikkate alındığında vergi denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır.

Türkiye'de beyana dayalı vergilerin gelişimi ile vergi denetimi arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Cumhuriyetin ilk yıllarında kabul edilen ve beyan esasına dayalı Kazanç Vergisi ve Muamele vergileri uygulamaları, vergi denetimi olgusunu beraberinde getirmiş olup, beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği hususlarına bu kanunlarda yer verilmiştir. 1950 yılı reformları ile kabul edilen modern gelir ve kurumlar vergileri ile 1985 yılında yürürlüğe giren katma değer vergisi gibi temel vergi kanunları dâhil olmak üzere vergi sistemimizde beyan esasının genel olarak kabul görmesi ve süreç içinde mükellef sayılarındaki artışlar vergi denetimi müessesesinin öneminin daha da artmasına neden olmuştur.[6]

Vergi denetiminin önemi karşısında, cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren dönemin koşullarına göre değişik unvanlara[7] sahip vergi denetim elemanları, zaman içinde teşkilat yapıları değiştirilmek suretiyle yeni unvanlar ihdas edilerek veya mevcut unvanlar birleştirilerek veya ayrı ayrı teşkilatlanmak suretiyle vergi denetimi görevini 2011 yılında vergi denetim kurulu kurulup vergi müfettişliği unvanı ihdas edilinceye kadar yerine getirmişlerdir.

Kamu vergi denetimi ile ilgili cumhuriyet dönemi uygulamaları kısaca böyle olmakla birlikte 1985 yılına gelindiğinde özellikle kamu vergi denetimi oranlarının düşüklüğü gerekçe gösterilerek, gerçek ve tüzel kişilerin beyannamelerinin mevzuat hükümlerine uygunluğunu ve doğruluğunu tasdik edecek yeminli mali müşavirlik müessesesi ile yeni bir model önerisinde bulunulmuş ve yasal düzenlemeler yapılmıştır. Tasdik yetkisi

[4] "Kamu Vergi Denetimi Elemanı" ifadesi ile bugünkü vergi inceleme elemanı unvanı "Vergi Müfettişliği" ile Vergi Müfettişliği öncesinde görev yapmakta olan Maliye Müfettişliği, Hesap Uzmanlığı, Gelirler Kontrolörlüğü ve Vergi Denetmenliği unvanları kastedilmektedir.

[5] Yrd.Doç.Dr. Hakan AY, Tunç BARAN Türkiye'de ve AB'de Vergi Denetimi Vergi Sorunları Dergisi, Haziran/2008 Sayı 237, s.215

[6] Selahattin Tuncer, "Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına", Vergi Dünyası, Ankara, Haziran 2001 S.238

[7] Tahakkuk Müfettişliği, Tahsil Müfettişliği, Varidat Kontrol Memurluğu Yeminli Hesap Mütehassıslığı, Hesap Uzmanlığı, Vergi Kontrol Memurluğu, Vergi Denetmenliği, Gelirler Kontrolörlüğü, vd.

ile hedeflenen devletin denetimdeki ağır yükünü hafifletmek denetim oranlarını ve dolayısıyla vergi gelirlerini artırmaktır. Ancak yeminli mali müşavirlik konusundaki düzenlemenin Anayasa Mahkemesine intikali ve iptali nedeniyle bu yeni meslek fiilen uygulanamamış, mesleğin hayata geçirilmesi 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile mümkün olabilmiştir.

1989 yılından bu yana varlığını sürdüren yeminli mali müşavirlik müessesesinin vergi denetimine katkı sağlayıp sağlamadığı ayrı bir konu olmak üzere, bu mesleğin kamu hizmeti niteliğinde olup olmadığı, bu kişilerin kamu görevlisi olup olmadığı mahkeme kararlarında yorumlanmış, yeminli mali müşavirlik yetkisinin sınavla mı yoksa sınavsız mı ve kimlere verileceği, bu kişiler ile hangi yetkilerin paylaşılacağı, sorumluluğun kapsamının ne olacağı konularında devamlı surette tartışmalar yaşanmıştır. Bu tartışmalar günümüzde dahi devam etmektedir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin vergi denetim elemanları ve dolaylı olarak vergi denetimi üzerinde bıraktığı etki son derece önemlidir. Bu nedenle yazımızda, mesleğin yapısı ve kurgulanma biçimi hakkında bilgiler verilerek mesleğin sahip olduğu yetkiler ve imkânlar nedeniyle kamu vergi denetim elemanları üzerinde bugüne kadar bıraktığı etki ortaya konulacak ve bundan sonra bırakabileceği etkiler tespit edilmeye çalışılacaktır. Aynı zamanda vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla yeminli mali müşavirlik ve vergi müfettişliği meslekleri hakkında çeşitli önerilere de yer verilecektir.

1- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MÜESSESESİNİN İHDASI ÇALIŞMALARI

Yeminli mali müşavirlik konusunda genel bir araştırma yapıldığında, yeminli mali müşavirlik müessesesinin Türkiye'de muhasebecilik mesleğinin teşkilatlanması ile birlikte ele alındığı görülecektir. Türkiye'de uzun yıllar muhasebecilik mesleğinin belirli bir standarda ve yasal alt yapısına kavuşması için birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen 1984 yılına gelinceye kadar elli yıllık süreçte herhangi bir sonuç alınamamıştır.

1984 yılına gelindiğinde muhasebecilik mesleğinin düzenlenmesi amacıyla hazırlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmek üzere beklediği sırada, 3239 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ek 141. maddesine yeminli mali müşavirlik mesleğini düzenleyen hükümler eklendiğinden söz konusu tasarı geri çekilmiştir. Tasarı ile muhasebecilik mesleği ile birlikte yeminli mali müşavirlik müessesesine ilişkin düzenleme yapılmak istenirken sadece yeminli mali müşavirlik müessesesi hayata geçirilmiş fakat süreç, düzenlemenin Anayasa Mahkemesine[8] intikali ve iptali ile sonuçlanmıştır.

1989 yılına gelindiğinde 1985 yılı tecrübesinden hareketle muhasebecilik mesleği ve yeminli mali müşavirlik meselesi birlikte ele alınmış ve Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kabul edilmiş Türkiye'de muhasebecilik mesleği yasal alt yapıya kavuşmuştur.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin ihdası konusunda karşımıza iki dönem çıkmaktadır. Bunlardan ilki 1985 yılı 3239 sayılı kanunla Vergi usul kanuna eklenen 141. Maddeye ek yeminli mali müşavirlik düzenlemesi diğeri ise 1989 yılında kabul edilen 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda[9] yer alan düzenle-

[8] 19.03.1987 tarih ve E.1986/5, K. 1987/7 sayılı karar

[9] 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle; Bu Kanunun adı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik iken "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değiştirilmiştir.

melerdir. Aşağıda bu yasa çalışmaları yapılırken yeminli mali müşavirlik mesleğinin nasıl ele alındığını ve kurgulanmaya çalışıldığını Plan ve Bütçe Komisyon raporları ve TBMM tutanaklarından yararlanarak aktarmaya çalışacağız.

1.1- 1985 ve 1989 Yılı Gelişmeleri

1.1.1- Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinin Gerekçesi

1985 ve 1989 yıllarında görüşülen kanun tasarılarında[10] yeminli mali müşavirlik müessesesine olan ihtiyaç özetle aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Türkiye'de yaşanan ekonomik ve mali gelişmeler, ekonomik ilişkilerin artması, devletin fonksiyonlarında meydana gelen artışa bağlı olarak vergi gelirlerine duyulan ihtiyacın artması, vergi mükellefi sayılarının artması ve mükellef ile vergi idaresi arasında yoğun ve karmaşık vergi ilişkilerin doğması şirketlerin bilanço hesaplarının ciddî şekilde tutulmasını *ve denetlenmesini zorunlu kıldığı, bunun herkes tarafından da bilinmesinin zarurî hale geldiği, vergi incelemeleri ve denetimlerine duyulan ihtiyacında artması nedenleriyle, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi, mükelleflere yardımcı olacak ve idarenin denetim yükünü azaltacak yeni bir mesleğin varlığına gerek duyulmuştur."*

Kanun tasarıları ve gerekçeler incelendiğinde, ortaya çıkan vizyon son derece heyecan vericidir. Türkiye'de yaşanan ekonomik ve mali gelişmelere paralel olarak devletin denetim ihtiyacının artması nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının denetimin bir unsuru olarak değerlendirilmek istendiği anlaşılmaktadır. Yeminli Mali Müşavirlik müessesesinden beklenen ise, kişi ve kurumların muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu kendi meslekî itibar ve bilgisiyle bağımsız çalışarak güven altına alması ve tasdik etmesidir.

1.1.2- Tasarılarda Tartışılan Konular

1985 ve 1989 yılları tartışmalarına bakıldığında, böyle bir muhasebecilik meslek yasasının çıkarılması konusunda fikir birliği olduğu Türkiye'nin böyle bir yasaya şiddetle ihtiyacı konusunda herhangi bir ihtilaf bulunmadığı görülecektir.[11] Ancak milletvekillerinin yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili tereddütleri aşağıdaki şekilde maddeleştirilmiştir.[12]

- *Bakanlık mensubu merkez inceleme elemanlarının yetkilerinin bir kısmının devlet memuru olmayan ve* ücret *mukabilinde iş yapacak meslek mensuplarına verilmesinin sayısız mahzur taşıdığı,*
- *Yetkinin çok az kişiye verildiği, Türkiye'de bu kadar tüccarın defterini tutmak veyahut da onlara müşavirlik yapmak işini bu kadar az kişinin inhisarına bırakıldığı takdirde, bunun memlekette bazı kişilere imtiyaz getireceği*
- *25 sene fiilen vergi incelemesini yapan yüksek tahsilli bir kontrol memuruna bu hakkın tanınmadığı ama üç yıl hesap uzmanlığı muavinliği yapan birinin daha sonra vergiyle ilgisi olmayan bir idarî görevde bulunabildiği ve bu kişilere yeminli malî müşavirlik hakkının verildiği ve bu tasarıyla bu kişilere büyük imtiyazlar tanındığı, bunun hak, ada-*

[10] 11.10.1985 tarih ve 357 Sayılı Tasarı- 03.04.1989 tarih ve 249 Sayılı Tasarı www.tbmm.gov.tr

[11] Bu konuyu çok daha önce gündemine alan Amerika Birleşik Devletleri ile Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında, muhasebe meslek mensupları, vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez unsur olarak kabul edilmişlerdir. İngiltere 1870, Fransa 1881, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında malî müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlemişlerdir.

[12] 04.12.1985 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 21, Dönem 17, 37. Birleşim -01.06.1989 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 28, Dönem 18, 96. Birleşim-www.tbmm.gov.tr

let ve memleketin gerçeklerine aykırı bir durum olduğu, Meseleyi çözecek bilgi ve kültüre sahip insanlara, aynı statüde olan insanlara eşit muamele yapmak, Anayasanın 10 uncu maddesinin bir gereği olduğu,

- *Bu kanun tasarısının memleket için zarurî olmasına rağmen belirli meslek gruplarına imtiyaz getiren bir kanun tasarısı olduğu, Profesör unvanı bulunan kişilere de yeminli mali müşavirlik hakkının verildiği, bir medeni hukuk profesörünün yeminli mali müşavirlikle ilgisinin olmadığı, muhasebeden iyi anlayan bir doçentin yeminli mali müşavirlik hakkından mahrum bırakıldığı bunun son derece tutarsız bir durum olduğu,*
- *"Yürütme yetkisinin, yani, devleti temsil eden gücün şahıslara verilmesini g*örüyoruz. "Yeminli malî müşavir" *diye bir zümre tesis edeceğiz ve Siz, devlet adına bunları kontrol edeceksiniz diyeceğiz. Bu olacak iş değildir."*
- *Yeminli malî müşavirlerin birtakım belgelere dayanmak mecburiyetinde olduğu, bu belgeler olmaksızın, "Mevzuat hükümlerine uygundur" şeklinde, sadece malî tablolar ve vergi beyannamelerine bakılarak yapılacak tasdikin pratik anlamı bulunmadığı,*

Mesleğin ihdasına ilişkin aktardığımız 1985 ve 1989 yılı gelişmelerine bakıldığında tartışmanın, iki ana eksende yapıldığı, bunların ise, kamuya ait önemli bir yetki olan vergi denetimi yetkisinin bir kısmının devlet memuru olmayan ve ücret mukabilinde iş yapacak meslek mensuplarına devredilmesinin mahzurları bulunduğu ve yeminli mali müşavirlik yetkisinin kimlere[13] verileceği konularında yapıldığı görülmektedir.

Yetkinin kimlere verileceği konusunda, Adalet Komisyonunca; ileride yanlış anlamalar doğurabileceği gerekçesiyle YMM yetkisinin verileceği kişiler tarif edilirken, "Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış" ibaresinin yerine "Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi almış" şeklinde değiştirilmesi önerilmiştir.

Ancak Plan ve Bütçe Komisyonunca; bu öneri, Vergi Usul Kanunu dışında bu yetkiye sahip bulunanları kapsam dışında bıraktığından ve dolayısıyla aynı yetkiye sahip inceleme elemanları arasında hak kaybı yaratacağından, kanunlarına göre vergi inceleme yetkisi almış olanlar şeklindeki tasarıdaki düzenlemeye dönülmesinin yerinde olacağı belirtilmiştir.

2-YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ

3568 Sayılı Kanunun kabulü ile yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ve bu yetkinin kimler ile sınav şartı olmaksızın paylaşılacağı belirlenmiştir.

Kanununun 9. maddesi ile sınavsız yetki verilecek kişiler "*Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve meslekî yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmayacağı ayrıca bu hizmetlerde geçen sürelerin serbest muhasebeci malî müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edileceği"* şeklinde belirlenmiştir.[14]

---

[13] 1985 yılı düzenlemesi, yeminli mali müşavirlik yetkisinin kimlere verileceği konusunun Bakanlar Kurulu Kararı ile belirleneceğini düzenlediğinden ve yasa iptal edilmesi nedeniyle Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılamadığından ilgili dönemde yetkinin kimlere verileceği konusunda nasıl bir düzenleme yapılmak istendiğini bilemiyoruz. Ancak 1989 yılında kabul edilen 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bu konu netlik kazanmıştır.

[14] Ayrıca Kanunun geçici 3/c maddesi ile kamu ve özel sektörde kanunun 2/A maddesinde belirtilen işi yapan birinci derecede imza yetkisini haiz meslek mensuplarından son üç yıllık dönemde düzenledikleri bilançoların aktif toplamları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanlara da yeminli mali müşavirlik yetkisi verilmiştir.

Kanunun 12. Maddesinde ise mesleğin konusu olan tasdik denetiminin kapsamı ve tasdike ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelik ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*[15] 1990 yılında yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin yayımlanması ile vergi denetimine ilişkin hangi yetkilerin yeminli mali müşavirlerle paylaşılacağı belirlenmiştir.

Tasdik yetkisi son derece hayati bir yetki olup, mesleğin ihdası ile dünyanın her yerinde yalnızca belirli kamu görevlilerine verilen bir yetki olan vergi incelemesi yetkisinin kısmen serbest meslek sahiplerine devredilme olgusu ilk olarak ülkemizde yaşanmıştır.[16]

2.1- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Yapısı ve Kurgulanma Biçimi

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin yapısı, muhasebe süreci, mali müşavirlik mesleği, muhasebe denetimi ve vergi denetimi kavramları ile birlikte ele alınarak daha iyi anlaşılabilecektir.

Yeminli mali müşavirlik mesleği özünde bir denetim mesleğidir. Ancak diğer gelişmiş ülkelerdeki denetçilerden farklı olarak beyanname tasdik yetkisi ile donatıldığından denetim işlevi yanı sıra kanunla kendisine verilen beyanname tasdik yetkisini kullanır. Tasdik yetkisinin paylaşılması nedeniyle yeminli mali müşavir, bilgisine ve yeterliliğine olduğu kadar ahlaki niteliğine inanılması gereken kişi olarak ifade edilmektedir. Mesleğe tanınan tasdik yetkisi ve mühür takdimi, mesleğin yarı kamusal yönüne yani bağımsızlığına işaret etmektedir.

Yeminli mali müşavir, mükellefin talebi doğrultusunda ve ücreti mukabilinde muhasebe sürecine dâhil olarak ve tasdik talebinin kapsamına göre, muhasebe sürecindeki işlemlerin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu ve denetim ilke ve standartlarına göre doğruluğunu araştırarak beyannameleri tasdik etmektedir. Yeminli mali müşavirlik müessesesinden beklenen bağımsız ve tarafsız bir şekilde denetim ve tasdik hizmetlerini sunmasıdır.

Ancak pratik uygulamada tasdik denetiminin muhasebe sürecini ve muhasebe denetimini kavrayan yapısı ve tasdik işleminin ağır sorumlulukları nedeniyle yeminli mali müşavirlik mesleği maalesef muhasebe sürecine dâhil olma, danışmanlık, temsilcilik, denetim ve tasdik işlemleri gibi birçok unsurun iç içe geçtiği bir meslek haline gelmiştir.

Bu açıklamalara göre, yeminli mali müşavirlik şu şekilde tanımlanabilir. Tasdik işleminin[17] mahiyeti nedeniyle, danışmanlık, temsilcilik, muhasebe denetimi ve vergi denetimi (tasdik) alanlarında fonksiyonları bulunan, hem muhasebecilik mesleğinin hem de vergi inceleme elemanlığının çeşitli unsurlarını bünyesinde barındıran ve bu yetkileri serbest meslek faaliyeti kapsamında kullanan, yaptığı işler nedeniyle sorumluluk öngörülen istisnai bir meslektir. Yeminli mali müşavirlerin kamu görevlisi olmadıkları halde tasdik işleminin kapsamı ile sınırlı olarak karşıt inceleme yapabilmeleri, defter belge ibrazını isteyebilmeleri açık olarak Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının sahip olduğu yetkilere sahip olduğunu göstermektedir.

Mesleğin kurgulanma biçimine ilişkin diğer husus, mesleğe kabul edilecek kişiler ile ilgilidir. Tasdik işi bir yönüyle vergi denetimi işi olduğundan bu işi sınav şartı olmaksızın yapabilecek kişilerin öncelikli olarak kamu vergi denetimi elemanları olarak belirlenmiş olması

[15] 02.01.1990 Tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[16] Ahmet Bayrak, Yeminli Mali Müşavirlik Vergi Dünyası Haziran 1986

[17] Tasdik, vergilerin doğru hesaplandığını ifade eden ve ağır sorumlulukları olan onay işlemidir.

mantıklı görülebilir. Ancak bu belirleme yeminli mali müşavirlik mesleğinin avantajları nedeniyle kamu vergi denetimini olumsuz etkileyebilecek mahiyettedir. Diğer taraftan daha vahim olan ise vergi denetimi işi ile ilgisi olmayan diğer kamu denetim elemanlarının mesleğin imkânlarından yararlanmak amacıyla bu işe talip olması meselesidir. Dolayısıyla mesleği kimin icra edeceği konusunda karşı karşıya kalınan problemlere ve mesleğin ihdasından sonra yaşanan gelişmelere yazımızda yer verilmiştir.

Yeminli mali müşavirlik mesleği 3568 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtildiği şekilde denetim fonksiyonunun yaygınlaştırılması ve devletin vergi denetimi konusundaki ağır yükünün hafifletilmesi konusunda etkin bir müessese olarak düzenlenebilecek iken tasdik yetkisi ve tasdik işleminden beklenen sonuçlar ile mesleğe ilişkin yetkilerin verileceği kişiler konusunda mesleğin yanlış kurgulandığını düşünmekteyiz.

2.2- Tasdik İşlemi ve Fonksiyonu

3568 sayılı Kanunda Yeminli mali müşavirliğin konusu tanımlanırken en önemli ve ayırıcı özellik olarak tasdik yetkisi karşımıza çıkmaktadır. Tasdik yetkisi bir anlamda yeminli mali müşavirliğin varlık sebebidir. Zira danışmanlık, temsilcilik, bilirkişilik ve muhasebe denetimi konusunda mali müşavirlerin de yetkilerinin bulunduğu dikkate alındığında ayırıcı özellik tasdik yetkisidir. Tasdik yetkisi ise, kamuya ait olan ve devletin egemenlik gücüne dayalı olarak vergi inceleme elemanları eliyle kullandığı bir yetki olan vergi incelemesi yapma yetkisinin[18] sözleşme yapılan mükellef ile sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirlere devredilmesidir.

Tasdik işleminin en önemli fonksiyonu tasdik edilmiş konu ve belgelerin kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak vergi incelemeleri için güvence sunmasıdır. Tasdik yetkisi ve fonksiyonları, mesleği bağımsız bir denetim mesleği görünümünden ziyade vergi denetçiliği yönü daha ağır basan meslek haline getirmiştir. Bu nedenle tasdik hizmeti gibi kamu makamları tarafından yerine getirilmesi gereken bir işlemin aynı zamanda öncelikle incelenmeme garantisi[19] ile serbest meslek faaliyeti kapsamında sunulabilecek olması kamu vergi denetim elemanlarının dikkatini çekebilecek niteliktedir.

2.3- Yeminli Mali Müşavirlik Yetkisi Verilecek Kişiler

Yeminli mali müşavirlik yetkisinin vergi denetimi elemanlarına sınav şartı olmaksızın verileceği ve bu yetkinin 10 yıllık kamu hizmeti karşılığı alınabileceği yönündeki düzenlemelerin vergi denetiminde zafiyet oluşturabileceğini ve 3568 sayılı Kanunun gerekçesinde yer verilen devletin vergi denetimindeki ağır yükünün alınması ve denetimin yaygınlaştırılması amaçları ile çeliştiğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Diğer taraftan kamu vergi denetimi kapasitesinin olumsuz etkilen-

[18] Tasdik işleminin mahiyeti ile ilgili SM, SMMM ve YMM Genel Tebliğlerinde yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, tasdik işleminin amacı ise, "Ödenmesi ve iade edilmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." şeklindeki ifade edilmektedir. Bu tanım 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesindeki vergi incelemesinin tanımı ile birebir uyumludur. Dolayısıyla tasdik işleminin bir vergi incelemesi işi olduğunu ve vergi incelemesi ile aynı amaca yöneldiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

[19] Maliye Bakanlığının yıllık vergi inceleme plan ve programlarını, yeminli mali müşavirlerle tasdik sözleşmesi düzenlemeyen ve beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükelleflerin hesaplarının öncelikle incelenmesi esasına dayandırılacağı yönündeki düzenlemesi(18 Seri Nolu SM, SMMM, YMM Tebliği) yeminli mali müşavirler tarafından tasdik hizmeti sunumunda kullanılmaktadır. 2016 verilerine göre incelenen mükelleflerin %6,8'i tam tasdikli mükelleflerdir. (Kaynak: Faruk GÖZÜBÜYÜK-Gelir İdaresi Daire Başkanı 4. YMM Denetim Tasdik Sempozyumu Sunumu)

memesi adına yetkinin vergi denetim elemanları dışındaki kişilere verilmesi ihtimalinde ise vergi denetimi işi ile ilgisi olmayan kamu denetim elemanlarının ihtisas gerektiren tasdik işini yapmaları durumu ile karşı karşıya kalınabilecektir.

Nitekim mesleğin 30 yıllık uygulaması bu konuda önemli bir tecrübe ortaya koymuş ve her iki ihtimalde gerçekleşmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleği, kamu vergi denetimi kapasitesinin olumsuz etkilenmesi sonucunu doğuracak şekilde vergi denetim elemanlarının ve aynı zamanda vergi denetimi işi ile ilgisi olmayan diğer kamu denetim elemanlarının ve sair kişilerin bir araya geldiği bir meslek haline gelmiştir.

Tasdik işleminin mahiyetine ve mesleğe kabul edilecek kişilere ilişkin aktardığımız bilgilere göre şu değerlendirmeyi yapabiliriz. Türkiye'de muhasebe ve denetim mesleğinin geliştirilmesi adına kamu vergi denetimi elemanlarının, denetim ve mevzuata ilişkin tecrübelerini ortaya koyarak bu işe öncülük etmesi 1989 yılı koşullarına göre doğru bir tercih olabilir. Ancak günümüz koşulları dikkate alınarak mesleğin yetkilerini, sorumluluklarını ve mesleğe kabul edilecek kişileri gözden geçirmek durumundayız.

2.4- Maliye Bakanlığı'nın Meslek Üzerindeki Düzenleyici ve Denetleyici Rolü

3568 sayılı Kanununa göre, Maliye Bakanlığı, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgelere ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yanı sıra yeminli mali müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri onaylama yetkisine sahiptir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın yeminli mali müşavirlerin mesleki sorumluluklarına ilişkin olarak vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen denetim fonksiyonu da bulunmaktadır. Bu anlamda yeminli mali müşavirler üzerindeki düzenleyici ve denetleyici rolü nedeniyle Maliye Bakanlığı'nı yeminli mali müşavirlerin işvereni olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır.

3- 3568 SAYILI KANUN ile MESLEĞE KABUL EDİLECEK KİŞİLERİN BELİRLENMESİ SONRASI YAŞANAN GELİŞMELER

3.1- Sınav Muafiyetinin Bulunduğu Dönemde Yaşanan Gelişmeler

3568 sayılı Kanunun yeminli mali müşavirlik yetkisinin kimler tarafından sınavsız olarak alınabileceğine ilişkin düzenlemesine göre, bu yetkiyi Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve yeterlilik sınavına tabi tutulmuş olan gelirler kontrolörleri alabilecektir. Ancak Gelirler kontrolörlerinin 1973 öncesinde mesleğe alınan ve mesleki yeterlik sınavına tabi tutulmayan promosyonlarının durumu konusunda tartışmalar yaşanmış ve *"Danıştayın, yeterliksiz olarak bu görevi yürütmekte olanlar ile yeterlik sınavını vererek göreve atananların geçirilmiş bulunan aşamalar ve mesleki yeterlik yönünden farklarının bulunduğundan söz edilemeyeceği"* kararı ile konu çözüme kavuşturulmuştur.

Ayrıca Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi inceleme yetkisini haiz fakat yeterlik sınavına tabi olmayan bir diğer grup olan vergi kontrol memurları da 1993 yılında yayımlanan 516 sayılı KHK ile mesleklerinin unvanı değişmiş[20] ve mesleğe yeterlik şartı getirilmiş olduğundan sınavsız olarak bu yetkiyi alabilmek için girişimde bulunmuşlar ise de, Danıştay Sekizinci Dairesi,[21] 516 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 2. maddesinin Anayasa Mahkemesince iptali nedeniyle ve daha sonra yürürlüğe giren 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede vergi denetmenleri için öngörülen yeterlik sınavı kaldırıldığından ve vergi

[20] Vergi kontrol memurları yeni ihdas edilen vergi denetmenliği mesleğine atanmış sayılmışlardır.

[21] Danıştay 8. Daire 13.11.1996 E.1996/45 K.1996/3101

kontrol memurları hiçbir şekilde yeterlik sınavına girmediğinden bu taleplerini reddetmiştir.

Aktardığımız gelişmeler yeminli mali müşavirlik konusunun Maliye Bakanlığı'nda huzursuzluğa sebep olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. İşin Maliye Bakanlığı dışında meydan getirdiği etki ise şu şekildedir. Süreç içerisinde vergi inceleme yetkisinin Vergi Usul Kanunu'nun dışında diğer bazı özel Kanunlarla, hatta mahkeme kararıyla Maliye Bakanlığı dışındaki bazı personele de tanındığı da görülmektedir. Bankalar Yeminli Murakıplarına 2006 yılına kadar Bankalar Kanununda yazılı görevleriyle kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisi verilmiştir. Keza Danıştay 8. Dairesi'nin 1990 yılında Sayıştay Denetçilerinin, Sayıştay Kanunu uyarınca yaptıkları gelir incelemesinin bir tür vergi incelemesi olduğu yolunda aldığı bir karar bulunmaktadır.[22] Alınan bu kararla Sayıştay Denetçilerine sınavsız yeminli mali müşavirlik yapma yolu açılmıştır.[23]

Vergi incelemesi özel eğitimi almamış bazı kamu görevlilerine, salt 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun imkânlarından yararlandırmayı amaçlayan vergi inceleme yetkisi verilmesine yönelik girişimlerin, ihtisas işi olan **vergi denetiminin ciddiyetiyle** bağdaşmadığı kuşkusuzdur.[24]

3.2- Sınav Muafiyetinin Kaldırılması Sonrası Yaşanan Gelişmeler

2008 yılına gelindiğinde ise 3568 sayılı Kanunda 5786 sayılı Kanunla yapılan değişiklik bir başka problemin daha yaşanmasına neden olmuştur. Söz konusu kanun ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavı vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında profesörlük unvanını almış bulunanların sınav şartı olmaksızın YMM olmalarına ilişkin düzenleme yürürlükten kaldırılmış ve bu kişilerin de genel usullere göre yapılacak sınav ile YMM olmaları öngörülmüştür.

Kanun tasarısında yapılan değişikliklerin gerekçesi meslek mensuplarının uluslararası kabul edilebilirlik sorunlarının aşılması ile kalite ve standartlarının artırılması olarak belirtilmiş iken, TBMM Genel Kurul'unda meslek mensubu sayısındaki artışın haksız rekabete yol açtığı ve bu durumun ancak ve kesin olarak sınav muafiyetinin kaldırılması ile önlenebileceği ifade edilmiştir.

Yapılan değişiklikler, uygulamada sadece kanunları uyarınca vergi incelemesi yetkisini almış ancak mesleki yeterlilik sınavlarını vermemiş yani mesleklerinde sadece 1-3 yıl arasında kıdeme sahip olan kamu vergi denetim elemanlarını[25] etkilemiştir. Zira yapılan özel düzenlemeler ile bunlardan 10 yılın üzerinde çalışma süresi olanların sınav muafiyetine ilişkin kazanılmış hakları korunurken, yeterlik sınavını vermiş ancak 10 yıllık çalışma süresini henüz doldurmayanların Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak özel yeminli mali müşavirlik s*ınav*ına girmeleri öngörülmüştür.[26]

Aradan geçen 10 yıllık süreye rağmen, söz konusu dönemde kanunları uyarınca vergi incelemesi yetkisini almış ancak mesleki yeterlilik sınavlarını vermemiş yani mesleklerinde sadece 1-3 yıl arasında kıdeme sahip olanların durumu halen güncelliğini korumaktadır. 2018 yılında Plan ve Bütçe Komisyonunda Katma Değer Ver-

[22] Danıştay 8. Dairesinin 06.11.1990 tarih ve 1258 Karar 1990/115 Esas No'lu Kararı
[23] İbrahim Yumuşak, Tetkika Yetkililer, Vergi Dünyası Haziran 2009
[24] DPT 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2001
[25] 2005-2006-2007 Yıllarında Mesleğe Girmiş Vergi Denetim Elemanları
[26] Abdullah Karaboyacı, Sınavsız Yeminli Mali Müşavir Olma Hakkının Kaldırılmasının Hukuk Güvenliği Kapsamında Değerlendirilmesi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı:100 Mayıs/2012

gisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı görüşülürken hala bu kapsamda bulunan vergi müfettişlerinin yeminli mali müşavirlik haklarının teslimi konusunda taleplerin iletiliyor olması yeminli mali müşavirlik meselesinin vergi denetimi elemanları üzerinde bıraktığı etkiyi göstermesi bakımından önemli bir örnektir.[27]

3.3 - Vergi Denetim Elemanlarının Yeminli Mali Müşavirliğe Geçişi

3568 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle danışmanlık ve denetim işlevinin yanı sıra tasdik yetkisine sahip bir mesleğin ortaya çıkışı Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanlarının vergi inceleme işini serbest meslek kurallarına dayalı olarak bağımsız bir şekilde yapabilecekleri anlamına geliyordu. Mesleğin yapısı ve kanunun yeminli mali müşavirlik yetkisini, hâlihazırda kamuda vergi denetimi görevini yürüten merkezi denetim elemanlarının sınavsız olarak alabileceği yönündeki düzenlemesi ve yeminli mali müşavirliğin sunduğu daha iyi mali imkânlar, takip eden yıllarda birçok Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanının en verimli dönemlerinde istifa etmesine neden olmuştur. Özellikle 1990'lı yılların ortalarından itibaren çeşitli zamanlarda yapılan özel veya genel sınavlar ile yeminli mali müşavirlik yetkisi almış olan taşra denetim elemanlarının bir kısmının da tıpkı merkezi denetim elemanları gibi yeminli mali müşavirlik mesleğine geçmek için istifa ettiklerine şahit olunmuştur. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin beslendiği temel kaynak olan vergi denetim elemanları ve vergi denetimi üzerinde bıraktığı negatif etki kısaca bu şekildedir. Aşağıda yeminli mali müşavir sayıları, vergi müfettişi sayıları ve vergi müfettişlerinin yeminli mali müşavirliğe geçişi ile ilgili çeşitli istatistikî verilere yer verilmiştir.

Tablo-1, 2017 yılında YMM odalarına kayıtlı yeminli mali müşavirlik belgesine sahip kişi sayısını göstermektedir. Tabloya göre 2643 yeminli mali müşavir aktif olarak görev yapmaktadır.

Tablo 1: 2017 Yılında YMM Odalarına Kayıtlı Toplam YMM Sayısı

Aktif	2643
Pasif	2105
Toplam	**4748**

(Kaynak: Prof.-YMM Tuğrul Tüfekçioğlu 4. YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu Sunumu Verilerinden Hareketle Oluşturulmuştur)

Tablo-2, 2017 yılı toplam yeminli mali müşavir sayısının Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarından oluşan kısmını köken ve dönem bilgilerini de içerecek şekilde göstermektedir. *(Örneğin, 2017 yılında Maliye Müfettişi kökenli 231 kişi YMM odalarına kayıtlı olup bunların 39'u belgelerini 1989-1991 döneminde almışlardır)* 3568 sayılı Kanun, merkezi denetim elemanlarına 2008 yılındaki değişikliğe kadar sınav muafiyeti sağlamış olduğundan merkezi denetim elemanlarının tabloda ayrı olarak gösterilmesi tercih edilmiştir.

[27] 15.03.2018 TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 26, 45. Toplantı-www.tbmm.gov.tr

Tablo 2: 2017 Yılında YMM Odalarına Aktif/Pasif Kayıtlı Vergi Denetim Elemanı Kökenli YMM Sayıları ve Dönem Bilgileri

Unvan	1989-1991	1992-2000	2001-2010	2011-2017	Toplam
Maliye Müfettişi	39	97	48	47	231
Hesap Uzmanı	229	268	168	139	804
Gelirler Kontrolörü	187	255	130	111	683
Ara Toplam	**455**	**620**	**346**	**297**	**1718**
Vergi Denetmeni	0	68	127	606	801
Toplam	**455**	**688**	**473**	**903**	**2519**

(Kaynak: Prof.-YMM Tuğrul Tüfekçioğlu 4. YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu Sunumu Verilerinden Hareketle Oluşturulmuştur)

Tablo-1 ve Tablo-2'deki verilere göre 2017 yılında toplam 4748 yeminli mali müşavirin 2519'u vergi denetim elemanı kökenli kişilerden oluşmaktadır. Bu sayı toplam YMM sayısı içerisinde %53'lük bir orana karşılık gelmektedir. 2017 verilerine göre yeminli mali müşavirlik belgesine sahip vergi denetim elemanlarının (1718/2519) %68'i merkezi vergi denetim elemanlarından oluşmaktadır. Ancak 2008 yılında sınav muafiyetini kaldıran değişlik sonrası 2011 yılında yapılan ve birçok taşra vergi denetim elemanının da belge almasını sağlayan özel YMM sınavı dikkate alınmaz ise 2011 yılı öncesi verilere göre yeminli mali müşavirlik belgesine sahip vergi denetim elemanları içinde merkezi vergi denetim elemanlarının oranının %90'larda seyrettiği görülecektir.

Tablo-3, Yeminli mali müşavirlik belgesine sahip 2519 vergi denetim elemanının 2017 yılı aktif çalışma sayılarını ve köken bilgilerini göstermektedir.

Tablo 3: YMM Odalarına Kayıtlı Vergi Denetim Elemanlarının Aktif/Pasif Durumları

Unvan	Sayı	Aktif	Pasif	Aktif Oran
Maliye Müfettişi	231	108	123	0,47
Hesap Uzmanı	804	487	317	0,61
Gelirler Kontrolörü	683	443	240	0,65
Ara Toplam	**1718**	**1038**	**680**	**0,60**
Vergi Denetmeni	801	422	379	0,53
Toplam	**2519**	**1460**	**1059**	**0,58**

(Kaynak: Prof.-YMM Tuğrul Tüfekçioğlu 4. YMM Denetim ve Tasdik Sempozyumu Sunumu Verilerinden Hareketle Oluşturulmuştur)

Tablo-3'e göre, Yeminli mali müşavirlik belgesine sahip toplam 2519 vergi denetim elemanının %58'inin istifa ederek yeminli mali müşavirlik mesleğini icra ettiği görülmektedir. Bu oran merkezi vergi denetim elemanlarında %60, Vergi Denetmeni kökenli denetim elemanlarında ise %53 olarak şekillenmiştir. Tabloya göre %65'lik oran ile gelirler kontrolörleri birinci sıradadır.

Tablo-4, Vergi Denetim Kurulu 2017 Faaliyet Raporuna göre, kurulda görev yapmakta olan vergi başmüfettişi ve vergi müfettişi sayılarına ve aktif olarak vergi incelemesine katılıp katılamadıklarını

göstermektedir. Yeminli mali müşavirliğe geçiş ancak vergi müfettişi unvanı kazanıldıktan sonra mümkün olabildiğinden tabloda vergi müfettiş yardımcılarına yer verilmemiştir. Yeterlik sınavlarını vermiş/vermemiş vergi müfettiş yardımcılarının durumu anket çalışması ile saptanmaya çalışılmıştır.

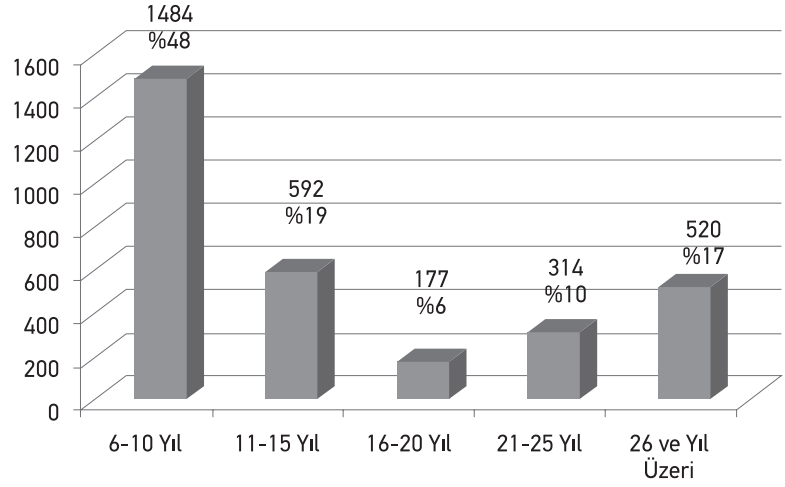
Tablo 4: 2017 Yılı VDK Toplam Vergi Müfettişleri Sayısı ve Aktif İşgücüne Katılım

Unvan	Sayı				Aktif Olarak Vergi İncelemesi Yapanlar
	A Grup	B Grup	C Grup	Ç Grup	
Vergi Başmüfettişi	-	164	19	36	123
Vergi Müfettişi	2684	131	24	29	1778
Toplam	**3087**				**1901**

(Kaynak: VDK 2017 Faaliyet Raporu) *Aktif İşgücüne katılamayan vergi müfettişleri kurul içi veya kurul dışı idari görevlerde bulunma, RDK, İİDTK, Ücretsiz İzin vb. gibi durumlar nedeniyle işgücüne katkı sağlayamamaktadır.

VDK bünyesinde görev yapmakta olan vergi müfettiş yardımcıları hariç toplam 3087 vergi başmüfettiş ve vergi müfettişinin *(A-B-C-Ç grupları tamamı)* 31.12.2017 tarihi itibariyle hizmet sürelerine ilişkin verilerini gösterir grafiğe aşağıda yer verilmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleği vergi müfettişlerinin geçiş yapabileceği bir meslek olduğundan ve daha sağlıklı sonuçlar elde edebilmek adına bu grafiğimizde de vergi müfettiş yardımcılarına yer verilmemiştir.

Grafik 1: Vergi Müfettişleri (Yrd. Hariç) Hizmet Süreleri (VDK 2017 Faaliyet Raporu)



Grafiğe göre Başkanlıkta görev yapan vergi müfettişlerinin %48 'inin hizmet süresi 6-10 yıl, %25'inin hizmet süresi 11-20 yıl, %27'sinin hizmet süresi ise21 yıl ve üzeridir. Grafiğimizde 16-20 yıl aralığı hizmet süresine sahip vergi denetim elemanı sayısının azlığı dikkat çekmektedir.[28]

[28] 2017 öncesi yıllara ait hizmet süresi grafiklerinin de benzerlik göstermektedir. Yeminli mali müşavirlik konusunda değerlendirme yapabilmek amacıyla aktardığımız hizmet süreleri grafiği aynı zamanda vergi denetim kurulu personel yapısının sağlıklı olmadığını göstermesi bakımından da önemlidir. Grafiğe vergi müfettiş yardımcıları eklendiğinde 16-20 yıl hizmet süresine sahip vergi müfettişlerinin oranı %2'ye kadar düşmektedir.

Yukarıda yer verdiğimiz dört farklı tablo ve bir grafik ile aktardığımız veriler birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılabilir.

- Tablo-3'teki veriler ile Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyet raporlarından*(VDK kurulmadan önceki yıllara ilişkin)* 2006-2010 dönem aralığında merkezi denetim elemanı *(maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü*) yardımcıları dâhil kamuda çalışan toplam sayılarının[29] seyri dikkate alındığında "1038" rakamı çarpıcı bir rakamdır. Bu durum merkezi denetim elemanlarının istisnalar olmakla birlikte belirli bir düzen içinde kamudan ayrılarak yeminli mali müşavirlik mesleğine geçiş yaptıklarını ortaya koymaktadır. Değerlendirmeyi yardımcıları dâhil etmeden yaptığımız takdirde çok daha ciddi oranlara ulaşmak mümkündür. Vergi denetmenlerinin ise 2011 yılı özel sınavından sonra yeminli mali müşavirliğe geçişinde artış yaşandığı görünmektedir.
- Yeminli mali müşavirlik yapabilmek için 10 yıl ve daha üzeri kıdeme sahip olmak gerekmektedir. Tablo-3 ve Grafik-1'deki verilere göre, VDK bünyesinde görev yapmakta olan 10 yıl ve daha fazla kıdeme sahip vergi müfettişi sayısı ile yeminli mali müşavirliğe geçiş yapmış olan vergi müfettişi sayısı (1460-1603) neredeyse birbirine eşittir. Bu durum vergi müfettişlerinin en verimli dönemlerinde meslekten ayrıldıklarını ortaya koymaktadır. Grafik-1'de 10-20 yıl arası kıdeme sahip olan vergi müfettişlerinin oranındaki düşüklük de bu konuda fikir vermektedir.
- Bir diğer değerlendirme ise vergi müfettişlerinin aktif işgücüne katılımı bakımından yapılabilir. Tablo-4'e göre, hizmet sürelerine bakılmaksızın tüm vergi müfettişlerinden*(yardımcılar hariç, başmüfettişler dâhil)* ancak 1901kişi vergi incelemesi işinde görev alabilmektedir. Bu sayı ile aktif olarak yeminli mali müşavirlik yapan vergi denetim elemanı kökenli 1460 kişi karşılaştırıldığında işgücü bakımından neredeyse vergi denetim kurulundaki müfettiş sayısı kadar vergi denetim elemanının yeminli mali müşavirliği tercih ettiği görülecektir.

Yukarıdaki verilere göre, yeminli mali müşavirlik mesleğinin en önemli gerekçelerinden birisi olan devletin ağır vergi denetimi yükünün paylaşılması ve denetimin yaygınlaştırılması hedefi ile bu oranların çeliştiği son derece açıktır.

Tablolar ve grafik birlikte değerlendirildiğinde yeminli mali müşavirlik mesleğinin ihdası, gerek vergi denetimi konusunda gerekse mesleğe yeni katılan vergi inceleme elemanlarının eğitimi için son derece önemli olan pek çok orta kuşak vergi inceleme elemanının serbest çalışmak üzere kamudan ayrılması sonucunu doğurmuş; bu da vergi denetim gücünün önemli ölçüde kan kaybetmesine neden olmuştur.[30]

4- ANKET ÇALIŞMASI

Yazımızın önceki bölümünde 2017 yılı itibariyle yeminli mali müşavirlik belgesine sahip olan ve vergi müfettişliği mesleğinden ayrılmayı tercih etmiş vergi denetim elemanları ile ilgili bir takım verilere yer verilmiştir. Bu analizlerde yeminli mali müşavirliğe geçiş için vergi müfettişliğine atanmış olma[31] koşulu gerektiğinden analize

[29] Örneğin 2010 yılı merkezi denetim elemanı toplam sayısı yardımcılar dâhil "841"dir. VDK'nın kurulmasından sonraki süreçte merkezi denetim elemanı kökenli olanların kurulda sayılarının ciddi anlamda azaldığını VDK faaliyet raporlarından hareketle söylemek mümkündür.

[30] DPT 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2001

[31] 10 yıllık süreyi beklemeden ayrılmayı tercih edenler bulunmaktadır. Ancak 10 yıllık kıdeme sahip olmayanlar odaya kayıt yaptıramadığından bu kişiler ile ilgili herhangi bir veri bulunmamaktadır.

vergi müfettiş yardımcıları dâhil edilmemiştir. Fakat bu bölümde Vergi Denetim Kurulu'nda görev yapmakta olan her promosyondan hem vergi müfettişleri hem de vergi müfettiş yardımcıları arasından rastgele seçilen meslek mensuplarının yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili düşünce ve eğilimleri tespit edilmek istenmiştir. Hatay, Antalya ve İstanbul İllerinden yanıt alabildiğimiz 63 adet vergi müfettişine yöneltilen 13 sorudan oluşan ankete ilişkin sonuçlar paylaşılarak çeşitli analizlere yer verilmiştir.

Ankete katılanların %52,4'ü vergi müfettişlerinden, %47,6'sı vergi müfettiş yardımcılarından oluşmaktadır. Ankete katılanların %90,5'inin YMM belgesi bulunmazken, %9,5'i YMM belgesi sahibi olup, yaş ve promosyon bilgileri aşağıdaki gibidir.

Yaş	Oran (%)
20-30	**20,6**
31-40	**71,4**
41-50	**6,3**
51-Üstü	**1,6**

Promosyon	Oran (%)
2004-öncesi	**11,1**
2005-2007	**19**
2008-2011	**23,8**
VDK 1-4	**6,3**
VDK 5-Sonrası	**39,7**

4.1- YMM Belgeniz Yoksa Sınavlara Giriyor Musunuz/Girmeyi Düşünüyor Musunuz?

Yanıt	Oran
Sınavlara Gireceğim	32,1
Sınavlara Giriyorum	5,4
Dosya Açtırdım Fakat Başlamadım	5,4
Başladım Fakat Tamamlayamadım	3,6
Sınavları Tamamlayamadım Ama Tekrar Başlayacağım	5,4
Kararsızım	12,5
Hayır	35,7

Belgesi olmayanların cevapladığı bu soruya verilen yanıtlar, (kararsızlar da dâhil edildiğinde) katılanların %64,3'ünün çeşitli şekillerde YMM sınavı ile ilişkisi bulunduğunu göstermektedir. Bu orana belge sahibi olan kişiler de dâhil edildiğinde ankete katılanların %68,2'sinin YMM mesleği veya sınavı ile ilişkisinin bulunduğunu ortaya koymaktadır. YMM sınavı (mesleği) ile ilişki oranları promosyon bazında, 2004 ve öncesi için, %75, 2005-2007 aralığında %33, 2008-2011 aralığında %87,5 VDK 1-4'e dahil olanlar için %100, VDK-5 ve sonrasına dâhil olan için %68 olarak gözlemlenmektedir.

4.2- YMM Sınavına Girme Konusunda Sizi Motive Eden Unsur Nedir/Ne Olabilir/Ne oldu?

Yanıt	Oran
Vergi Müfettişliği Mesleğinin Kurumsal ve Özlük Sorunları	39,7
YMM Mesleğinin Mali İmkânlarının Daha İyi Olması	20,6
Kişisel Gelişim	6,3
İleride İhtiyacım Olabilir Düşüncesi	33,3

Yandaki veriler kişisel gelişim dışında vergi müfettişlerinin %93,7'sinin mesleğin kurumsal ve özlük sorunları ve gelecek kaygısı nedeniyle kendilerini güvende hissetmediğini ve bu sebeplerle yeminli mali müşavirlik mesleğine yöneldiğini göstermektedir.

4.3-YMM Sınavlarına Girmiyor veya Başlayıp Bıraktıysanız Nedeni Nedir?

Yanıt	Oran
Vergi Müfettişliğinde Mutluyum	14,3
Sınavlar Zor	3,6
Sınavlar Objektif Değerlendirilmiyor	7,1
Yapabileceğim Meslek Değil	21,4
Diğer	53,6

Bu soruya yanıt verenlerden YMM sınavlarına girmeyi düşünmeyenlerin çoğu YMM mesleğini yapabileceği bir meslek olarak görmemektedir. Ancak bu kişilerin çoğunun "vergi müfettişliğinde mutluyum" şeklinde yanıt veremedikleri dikkat çekici bir hususdur.

4.4- YMM Mesleğinin Yetkileri ve İşlevi Hakkında Yeterli Bilgiye Sahip Olduğunuzu Düşünüyor Musunuz?

Yanıt	Oran
Evet	52,4
Hayır	47,6

Bu soruya hayır şeklinde yanıt verenlerin %58'i vergi müfettiş yardımcılarından oluşmaktadır. "Hayır" yanıtı verenlerin tamamının %77'si ise yeminli mali müşavirlik sınavına girmek istemektedir.

4.5- Vergi Müfettişliği Mesleğini Tercih Etmenizde YMM Belgesi Alma İmkânı Etkili Oldu Mu?

Yanıt	Oran
Evet	39,7
Hayır	60,3

Yandaki veriler, diğer sorulara verilen cevaplar ile birlikte değerlendirildiğinde vergi müfettişliği mesleğine yeminli mali müşavirlik belgesi alma imkânını dikkate almadan girenlerin de bir müddet sonra yeminli mali müşavirlik mesleğine yöneldiğini göstermektedir.

4.6- YMM Mesleği Denince Aklınıza İlk Gelen Şey Nedir?

Yanıt	Oran
Mesleğin Etkinliği (Sosyal Statü)	12,7
Daha İyi Mali İmkânlar	81
Diğer	6,3

Bu soruya verilen yanıtlar vergi müfettişleri açısından yeminli mali müşavirlik mesleği ile ilgili en önemli özelliği ortaya koymaktadır. Vergi müfettişlerinin, kendileri ile neredeyse aynı yetkileri kullanabilen aynı zamanda çok daha iyi mali imkânlara[32] sahip bir meslek karşısında kayıtsız kalamadıklarını göstermektedir.

4.7- YMM Belgesi Almanız Durumunda Kaç Yıl İçinde İstifa Etmeyi Düşünürsünüz?

Yanıt	Oran
10 Yıllık Süreyi Beklemem	14,5
10 Yıl ve Üzeri	22,6
Düşünmem	16,1
Koşullara Göre Değişir	46,8

Vergi müfettişlerinin %37,1'i belgeyi alması durumunda tereddütsüz 10 yıl öncesi veya sonrasında ayrılacağını ifade etmektedir. Koşullara göre değişeceğini belirtenler ile birlikte mesleğe bağlılık oranının düşüklüğü ortaya çıkmaktadır.

[32] 2016 yılı verilerine göre, YMM'lerin imza koyduğu KDV iade tutarı 23 Milyar civarındadır. Ayrıca tam tasdik sözleşme sayısı 34 Bin civarındadır. Bu veriler YMM ücret tarifesi ve YMM sayısı ile birlikte değerlendirildiğinde mesleğin piyasa büyüklüğü ortaya çıkmaktadır.

4.8- YMM Belgeniz Varsa Neden Vergi Müfettişliğinde Kalmayı Tercih Ediyorsunuz?

Yanıt	Oran
Vergi Müfettişliğinde Mutluyum	20,8
Yapabileceğim Meslek Değil	16,7
Rekabetin Kuvvetli Olduğunu Ve Mesleğin İcrasında Bazı Sorunlar Olduğunu Düşünüyorum	62,5

YMM Belgesi bulunanların çoğunluğunun YMM mesleğinin işleyişi ve piyasa koşulları ile ilgili bir takım tereddütleri bulunduğu görünmektedir.

4.9- YMM Mesleğinin İhdasından Bu Yana Vergi Denetim Elemanlarının YMM Mesleğini Tercih Etmesinin/Ediyor Olmasının Vergi Denetiminde Etkinliği Olumsuz Etkilediğini Düşünüyor Musunuz?

Yanıt	Oran
Evet	58,7
Hayır	25,4
Kısmen	14,3
Fikrim Yok	1,6

Bu soruya "evet" yanıt verenlerin hem sınavlara giren-girmeyi düşünen hem de girmeyi düşünmeyen kişilerden oluşması, YMM mesleğinin kamu vergi denetimini zafiyete uğrattığı görüşüne sahip vergi müfettişlerinin çoğunlukta olduğunu göstermektedir.

5- SONUÇ ve ÖNERİLER

Yazımızda YMM mesleğinin kamu vergi denetimi elemanları üzerinde bıraktığı etki hem istatistikî veriler hem de güncel anket çalışması ile ortaya konulmaya çalışılmıştır. Özellikle anket çalışması verileri, Vergi Denetim Kurulu'nun inceleme elemanı sayısını artırmaya yönelik çabalarına rağmen personel yapısında değişiklik olmayacağı konusunda fikir vermektedir. Anket çalışmasına göre, YMM mesleğinin vergi müfettişlerinde kafa karışıklığı meydan getirdiği ve konsantrasyonlarını bozduğu konusunda tereddüt yoktur. YMM sınavlarına hazırlanma olgusunun özellikle VDK promosyonlarında yeterlik sınavı hemen sonrasında başladığı rahatlıkla gözlemlenmektedir. Vergi denetiminde etkinliğin, vergi denetimi işi ile uğraşanlar bakımından değerlendirilmesi konusunda iki husus öne çıkmaktadır. Birincisi vergi müfettişliği mesleğinin kurumsal ve özlük sorunları ikincisi ise yeminli mali müşavirlik mesleğinin vergi denetim elemanlarının dikkatini dağıtacak şekilde kurgulanmış olmasıdır. Bu görünüm 3568 sayılı Kanun ile ortaya konulan denetime yardım ve denetimin yaygınlaştırılması hedefleri ile çelişmekte, bu açıdan vergi denetiminde etkinliği sağlayabilmek imkânsız hale gelmektedir. Bu nedenle vergi denetiminin iki unsuru olan vergi müfettişliği ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

5.1- Vergi Müfettişliği Mesleğine İlişkin Öneriler

Vergi Denetim Kurulunun kurulması, vergi denetim birimleri arasındaki huzursuzluğun giderilmesi, vergi denetiminde koordinasyonun sağlanması, kaynakların verimli kullanılması ve etkin vergi denetiminin sağlanması anlamında heyecan verici bir reformdur. Bu önemli reform ile vergi denetiminde koordinasyonun sağlanması konusunda olumlu adımlar atılabilmiş olsa da vergi denetiminin asli unsuru olan vergi denetim kurulunu, mensuplarının her an ayrılmayı düşündüğü bir yer olmaktan kurtaramamış, vergi denetiminin en önemli unsuru olan yetişmiş inceleme elemanı kayıplarının önüne geçilememiştir. Bu genel problemin sonuçlarından biri olan ve vergi denetimi işinde kalmayı tercih eden vergi müfettiş yardımcıları ile yetişmiş vergi inceleme elemanlarının yeminli mali müşavirliğe geçme isteği/geçişi yazımızda konu edilmiştir. Vergi

müfettişleri ile ilgili problemlerin ortadan kaldırılması ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi[30] amacıyla vergi müfettişliği mesleğine ilişkin önerilerimize aşağıda yer verilmiştir.

- Vergi müfettişliği, vergi mevzuatının karmaşık yapısı, yeterlik sınavlarının zorluğu gibi nedenlerde diğer kariyer mesleklerden ayrılmaktadır. Özellikle devletin mali otoritesini temsil etmesi ve bir takım mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda belirli bir mesafeyi gözeterek mükellef ile temas kurmayı gerektirmesi yönüyle de hassas bir meslektir. Mesleğin hassas özellikleri ve aynı zamanda özel sektörde de kendine karşılık bulabilen yapısı nedeniyle yıllardır devam eden **kurumsal ve özlük**[31] sorunları, vergi müfettişlerinin işlerine odaklanmalarını sağlayacak şekilde çözüme kavuşturulmalıdır.
- Vergi müfettişlerinin genel idare içerisinde bakanlık merkez teşkilatı bünyesinde yer alması, örgütlenme biçimi ve özlük hakları bakımından diğer bakanlık müfettişleri/denetim elemanları ile karşılaştırılmalarına neden olmaktadır. Oysa vergi müfettişlerinin iç denetim yetkisi bulunsa da yaptıkları vergi inceleme işi ayrı bir ihtisas işidir. Bu anlamda vergi müfettişleri diğer denetim elemanları ile karşılaştırılmamalı ve yaptıkları işin niteliği nedeniyle ayrı bir kategoride değerlendirilmelidirler.

5.2- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine İlişkin Öneriler

Vergi denetiminin tali unsuru olan yeminli mali müşavirlik mesleğinin 30 yıllık uygulaması ile ilgili yazımızda yer veremediğimiz ve yeminli mali müşavirler tarafından da dile getirilen birçok sorunu bulunmaktadır. Mesleğin yapısal ve işleyişine ilişkin sorunları vergi denetime katkı sağlama işlevini olumsuz etkilediği gibi vergi denetiminin asli unsuru olan kamu vergi denetimi elemanlarının da konsantrasyonunu bozmaktadır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlik mesleğinin danışmanlık, temsilcilik, denetim ve tasdik gibi birçok yetkiyi bünyesinde barındıran yapısı gözden geçirilmelidir. Muhasebe süreci, danışmanlık ve temsilcilik bir konu, muhasebe denetimi ve vergi denetimi ayrı birer konu olmak üzere, işleyiş tekrar gözden geçirilmelidir. Bu hususlara ilişkin önerilere aşağıda yer verilmiştir.

- Türkiye'de bağımsız bir denetim mesleğine şiddetle ihtiyaç vardır. Bu nedenle YMM mesleğinin temel unsuru olan ve bugün yeminli mali müşavirleri de zorlayan yapısı nedeniyle tasdik yetkisi ve diğer yetkileri ile sorumlulukları tüm yönleri ile gözden geçirilmeli ve meslek bağımsız denetim olgusu ile birlikte ele alınarak tekrar yorumlanmalıdır. Bu şekilde yeminli mali müşavirlik mesleğinin bağımsız denetim mesleği olma özelliği ön plana çıkarılmalıdır.
- Yeminli mali müşavirlik sınavına SMMM ve Vergi müfettişleri dışında başka meslek grupları dâhil edilmemelidir.
- Vergi müfettişlerinin yeminli mali müşavirlik mesleğine geçişi için öngörülen yardımcılık dâhil 10 yıllık kıdem şartı 20 yıla çıkarılmalıdır. Hâlihazırda belge sahibi olan vergi müfettişlerinin hakları korunmalıdır. SMMM'ler içinde benzer bir süre öngörülmelidir.
- Son derece yıpratıcı ve zor yeterlik sınavı sürecini tamamlayan ve mühür takdimi ile kamuda vergi inceleme görevini yürüten vergi müfettişlerinin YMM sınavı vergi derslerinden muaf tutulmaları sağlanmalıdır.

[33] Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi birçok unsura bağlıdır. Fakat konu, vergi denetimi için en çok önemsenen nitelikle inceleme elemanının muhafaza edilmesi bağlamında değerlendirilmektedir.

[34] Vergi Denetim Kuruluna karşı vergi müfettişleri tarafından yeterlik sınavları, performans, rotasyon gibi hususlarda açılmış dava sayısı huzursuzluk konusunda fikir vermeye yetecektir.

- Yeminli mali müşavirlik mesleğinin talep edilme nedenlerinin başında gelen mali imkânları, kabul edilebilir seviyeye çekilmelidir. Vergi inceleme elamanına ait yetkileri kullanabilen ve daha çok vergi denetimi işine yoğunlaşmış olan yeminli mali müşavirler ile vergi müfettişleri arasında mali imkânlar bakımından son derece büyük farklar bulunmaktadır. Ayrıca mesleğin ücret tarifesi **mükellefleri de zorlamakta**[35] olup, denetimin yaygınlaştırılmasını olumsuz etkilemektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı yetkisini kullanmalıdır.

Sıraladığımız öneriler ile vergi müfettişliği mesleği yeminli mali müşavirlik mesleği için basamak olarak kabul edilen bir yer olmaktan çıkarak daha verimli hale gelirken yeminli mali müşavirlik mesleği de kendisinden beklenen denetime yardımcı ve denetimin yaygınlaşmasına katkı sağlayacak görünüme kavuşacaktır.

KAYNAKÇA

- 11.10.1985 tarih ve 357 Sayılı Tasarı-03.04.1989 tarih ve 249 Sayılı Tasarı www.tbmm.gov.tr (Erişim Tarihi: Kasım/2018)
- 04.12.1985 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 21, Dönem 17, 37. Birleşim -01.06.1989 TBMM Tutanak Dergisi Cilt 28, Dönem 18, 96. Birleşim www.tbmm.gov.tr(Erişim Tarihi: Kasım/2018)
- 15.03.2018 TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 26, 45. Toplantı-www.tbmm.gov.tr(Erişim Tarihi: Kasım/2018)
- AY, H., Tunç, B. Türkiye'de ve AB'de Vergi Denetimi Vergi Sorunları Dergisi, Haziran/2008
- BAYRAK, A. Yeminli Mali Müşavirlik, Vergi Dünyası Haziran 1986
- DPT 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2001
- KARABOYACI, A. Sınavsız Yeminli Mali Müşavir Olma Hakkının Kaldırılmasının Hukuk Güvenliği Kapsamında Değerlendirilmesi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi Sayı:100 Mayıs/2012
- TUNCER, S. "Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına", Vergi Dünyası, Ankara, Haziran 2001
- YUMUŞAK, İ. Tetkika Yetkililer, Vergi Dünyası Haziran 2009
- SEVİĞ, V. SM,SMMM,YMM Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler, Vergi Dünyası Mayıs 1985

[35] Naci Ağbal, Maliye Bakanı: Bana vatandaşlarımızdan, işletmelerimizden gelen taleplerden bir tanesi, katma değer vergisi iadesini alırken yeminli mali müşavirlere yapmış olduğumuz ödemeler yapılan iadeye oran olarak yüksek, bunun aşağıya çekilmesi şeklinde talepleri var. (Kaynak: 24.11.2017- TBMM Tutanak Dergisi, Dönem 26, 32. Toplantı-www.tbmm.gov.tr)