

## YMM VE VERGİ DENETİM ELEMANLARININ YETKİ VE SORUMLULUKLARI

Erkan YETKİNER  
E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun genel gerekçesinde " *Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sistemi' nin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasında doğacak uyuşmazlıkların en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla, batı ülkelerindekine benzer serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve ye' minli mali müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir.*" denilerek Kamu tarafından bugüne kadar icra edilen vergi denetiminin, artık kamu dışında ancak kamu otoriteleri tarafından kontrol edilen odalara bağlı kişi ve kuruluşlarca da yapılmasına olanak sağlanmıştır. Yasa genel gerekçesinde de belirtildiği üzere bu yasanın temel gerekçesi Maliye Bakanlığı'nın biriken yükünü hafifletmektir.

Bu çerçevede çıkarılan 3568 sayılı kanun ve bununla ilgili tebliğ ve yönetmelikler çerçevesinde YMM'lerin sorumlulukları ve yetkileri ile Maliye Bakanlığı denetim elemanlarını yetki ve sorumluluklarını karşılaştırıp sistemin işlerliğini tespit etmeye çalışacağız.

### **A- Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Vergi Denetimi:**

#### **a- Amaç:**

V.U.K' nun 134. Maddesine göre vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

#### **b- Vergi İncelemesine Yetkili Kişiler:**

Bilindiği üzere V.U.K'nun 135. maddesine göre vergi incelemesi, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, İlin en büyük Mal Memuru, Vergi Denetmen ve yardımcıları, Vergi Dairesi Müdürleri ile Maliye Müfettiş ve yardımcıları, Gelirler kontrolörler ve yardımcıları ile Gelirler Genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından gerçekleştirilebilmektedir.

#### **c- Vergi İnceleme Elemanları Maliye Bakanlığı Bünyesinde Çalışmaktadırlar.**

Bilindiği üzere vergi inceleme elemanlarının kimisi Bakan adına kimisi Gelirler Genel Müdürü kimiside defterdar adına Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi incelemesini yürütmektedirler. Vergi inceleme elemanları 657 sayılı devlet memurları kanununa tabi olup, ücretlerini devletten almaktadırlar. Dolayısıyla devlet otoritesi daima vergi inceleme elemanlarının arkasındadır. Mükellef devlet gücü ve erkini vergi inceleme elemanı ile her karşılaştığında hissetmektedir.

#### **d- Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri:**

##### **i- Yoklama Yapma ve İsteme:**

"Yoklama" V.U.K' nun 127. ile 133. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Vergi inceleme elemanlarının yoklama yapmaya yetkili oldukları V.U.K' nun 128. maddesinde belirtilmiştir. Vergi inceleme elemanları gerekli gördükleri taktirde inceledikleri mükellef ile ilgili olarak Vergi İdaresine yoklama yaptırabilmektedirler.

##### **ii- Arama Yapma:**

"Arama" V.U.K'nun 142 ile 147. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. V.U.K'nun 142. Maddesinde ihbar ve yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef ve kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. İlgili madde metninden de anlaşılacağı üzere "arama" vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından yapılabilir.

##### **iii- Bilgi İsteme:**

"Bilgi verme" V.U.K'nun 148 ile 151. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. V.U.K'nun 148. maddesi uyarınca kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığının veya Vergi İncelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Ayrıca V.U.K'nun 151 maddesi uyarınca kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler (bir kaç istisna hariç). V.U.K'nun mük 355.Maddesi uyarınca bilgi vermektен çekinenler adına ceza uygulamasına gidilmektedir.

##### **iv- Mükellef ve Mükellef ile ilgili Vergi Dairesi Sicil Dosyalarını İnceleme:**

Bilindiği üzere her mükellefin vergi ve mükellefiyet ile ilgili kayıtları vergi dairelerinde bulunan sicil dosyaları üzerinden takip edilmektedir. Sözkonusu dosyalar vergi inceleme elemanları tarafından zimmet karşılığında alınıp incelenebilmektedir.

##### **v- İstihbarat Arşivinden Yararlanma:**

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde mükellefleri takip edebilmek amacıyla bir istihbarat arşivi oluşturulmuştur. Söz konusu arşivden vergi inceleme elemanları faydalanmaktadır.

**vi- Defter ve Belge İbrazını İsteme:**

Mükellefin vergi inceleme elemanınca V.U.K'nun 256. maddesi uyarınca ibrazı istenilen defter ve belgeleri (varlığı noter tasdik kayıtları vesair suretle sabit olduğu halde) 15 gün içinde vergi inceleme elemanına ibraz etmemesi halinde Mükellef hakkında yine V.U.K'nun 359/2 maddesi uyarınca altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

**B- YMM Tarafından Yapılan Tasdik ve Denetimler:**

**a- Amaç:**

3568 sayılı kanunun 2.maddesinin B fıkrasına göre, YMM mesleğinin konusu söz konusu 2. Maddenin A fıkrasının b ve c bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanun'un 12. Maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde Tasdik işlerim yapmaktır.

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

2-A/b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

2-A/c)Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, **inceleme**,tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

3568 sayılı Kanunun "tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk" başlıklı 12'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

"Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarını ve beyannamelerini mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu Kanun hükümlerine göre meslekten ihraç edilenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır."

**b- YMM'lerce Tasdike Konu Hususlar:**

Yukarıda yer alan 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesine dayanılarak yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"in, "Tasdik Kapsamı" başlıklı 7'nci maddesi ise aşağıdaki gibidir.

"Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda belirtilmiştir.

**1) Gelir Vergisi Yönünden;**

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'i.nci maddesi ve 82'nci maddesi ile ilgili olarak verilecek muhtasar beyannameler. d) Geçici vergi bildirimleri. 2)**Kurumlar Vergisi Yönünden;**

- Yıllık Kurumlar Vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.
- Geçici vergi bildirimleri

**3) Katma Değer Vergisi Yönünden;**

- Katma Değer Vergisi beyannameleri ve ekleri.
- iade hakkı doğuran işlem ve belgeler.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

**4) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden;**

- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler.

b) Veraset ve İhtikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, tasdik işlemlerinin yapılması, tasdiki.

5) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden;

a) 6183 sayılı Kanununun 105'inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

**6) Damga Vergisi Yönünden;**

a) 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22'nci maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23'üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

**7) Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden :**

a) Yatırım indirimi,

b) Döviz Kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,

c) Yeniden değerlendirme,

d) Stok değerlemesi,

e) Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,

f) Dernek, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,

g) Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

**c- YMM'lerin Yetkileri:**

**i- Defter ve Belge İnceleme:**

"Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" in, "Yeminli mali Müşavirlerin Yetkileri"ni düzenleyen 12'nci maddesinde;

"İlgililer, bu Yönetmeliğe göre sözleşme yaptıkları yeminli mali müşavirleri,

a) Tasdik konuları ile ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,

b) Tasdik işlemlerini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,

c) Şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, ile yetkili kılınmışlardır.

**i- Defter ve Belge İbrahim İsteme:**

Geçte olsa 6.12.2000 tarihinde çıkarılan 27 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği ile YMM'lere defter ve belge ibrazına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğe göre, V.U.K'nun 256. Maddesi uyarınca YMM'lerin Tasdik ettikleri hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanların YMM'lere tebliğde belirtilen usul ve esaslara göre defter ve belgelerini ibraz etmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Buna göre; YMM defter ve belge ibrazı yazılı olarak istenecek ve yazıyı alan mükellef 15 gün içinde defter ve belgesini YMM'e ibraz edecektir. YMM söz konusu defter ve belgeleri zorunlu haller dışında mükellefin iş yerinde inceleyecektir. Eğer defter ve belgeler YMM'e ibraz edilmez ise V.U.K'nun mük 355. Maddesine göre işlem yapılacaktır. YMM'ler defter ve belgeyi ibraz etmeyen mükellefi vergi dairesine bildirecekler ve gerekli cezai işlemi vergi dairesi yerine getirecektir.

**ii- Karşıt İnceleme Yapma:**

*8.11.1995 tarih ve 22457 sayılı resmi gazete'de yayımlanan 19 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği'nde " Mükelleflerin bilgi ve belgeleri karşıt incele' meyi yapan YMM'e vermektan imtina etmeleri halinde ilgili defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini, mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en kısa zamanda YMM'ler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca bu inceleme sırasında mükellefler ve' ya temsilcileri, YMM tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklardır. YMM'lerce yapılacak karşıt inceleme katma değer vergisi yada beyannamesi Tasdik edilecek mükellefin işlemleri ile sınırlı olacağı tabiidir. Özellikle K.D.V iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin, iadesi yapılacak K.D.Vnin ödenip ödenmediğinin tespiti bakımından büyük önemi bulunmaktadır. Bu nedenle, Tasdik raporu tanzim edecek YMM'in mali sorumlulukla karşıt karşıtıya bulunmamaları ve Tasdik raporlarının Bakanlığımızca işleme konulmaması gibi bir uygulamaya muhatap olmamaları için alt incelemelerle ilgili olarak yukarıda belirtilen açıklamalar doğrultusunda işlem yapmaları gerekmektedir."*

Yine 27 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği ile karşıt incelemelerde uyulacak esaslara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu tebliğe göre karşıt incelemede amaç tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. Tasdikin özelliğine göre karşıt incelemenin hangi aşamaya kadar yapılacağı sorumlu olmak kaydıyla YMM'e bırakılmıştır. Karşıt inceleme kural olarak Tasdik işlemini yapan YMM tarafından yerine getirilecektir. Eğer nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin bir YMM ile Tasdik anlaşması söz konusu ise karşıt inceleme teyit alma ile

yapılabilmektedir. 29 No'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği'nde 27 No'lu genel tebliğde bahsedilen teyit alınması suretiyle karşıt inceleme yapılması konusundaki saklı tutulmak üzere bu tebliğde belirtilen usul ve esaslar dahilinde, YMM'ler Tasdik hizmeti verdikleri mükelleflerin doğrudan doğruya ya da silsile yoluyla ticari ilişkide bulunduğu kişiler ile ilgili olarak YMM'lerden bilgi isteyebileceklerdir. Söz konusu YMM'nin ilgili mükellefin tam tasdiğini yapıyor olması gerekmektedir.

Kanımızca nezdinde karşıt inceleme yapılacak olan mükellefin bir YMM ile tam Tasdik sözleşmesi bulunması halinde, bu mükellef nezdinde fiili veya teyit almak suretiyle karşıt inceleme yapmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü söz konusu mükellef bir YMM ye tam Tasdik sözleşmesi yapmıştır. Bu durum YMM'nin tasdikini yaptığı firmanın alış, gider ve satışlarının gerçek olduğu, kayıtlarının V.U.Khükümlerine uygun olduğunu vb. göstermektedir. Aksi takdirde tam Tasdik yapan YMM'lerin tam Tasdik raporlarına Mali idare tarafından güvenilmediği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Dolayısıyla tam tasdik yapan mükellefler nezdinde karşıt inceleme uygulaması kaldırılmasının bürokratik işlemlerin azaltılması yönünden yararlı olacağı düşünülmektedir.

27 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği'nin 6. Bölümünde karşıt inceleme sonuçlarının düzenlenecek bir tutanakla tespit edileceği belirtilmiştir. Tutanakta YMM'in imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. Nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellef 4sıra nolu Vergi Beyannamelerinin SM, SMMM'lerce imzalanması hakkında genel tebliğ uyarınca beyannamelerini imzalatmakla yükümlü ise tutanak SM veya SMMM tarafından imzalanır. Teyit yazıları teyidi veren YMM tarafından imza ve mühür ile onaylanacaktır. Karşıt inceleme tutanaklarının SM, SMMM'ler tarafından imzalanma zorunluluğu 29 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği ile kaldırılmış olup isteğe bağlı hale getirilmiştir.

8.11.1995 tarih ve 22457 sayılı resmi gazete'de yayımlanan 19 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği'nde " Mükelleflerin bilgi ve belgeleri karşıt incele' meyi yapan YMM'e vermekten imtina etmeleri halinde ilgili defterdarlıklar, bu mükelleflerin gerekli defter ve belgelerini, mahalli denetim elemanları vasıtasıyla temin ederek en kısa zamanda YMM'ler tarafından incelenmesini sağlayacaklardır. Ayrıca bu inceleme sırasında mükellefler ve' ya temsilcileri, YMM tarafından gerekli görülecek izahatları yapacaklar' dir. YMM.'lerce yapılacak karşıt inceleme katma değer vergisi yada beyannamesi Tasdik edecek mükellefin işlemleri ile sınırlı olacağı tabiidir. Özellikle K.D.V iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin, iadesi yapılacak K.D.Vnin ödenip ödenmediğinin tespiti bakımından büyük önemi bulunmaktadır. Bu nedenle, Tasdik raporu *tanzim* edecek YMM'in mali sorumlulukla karşı karşıya bulunmamaları ve tasdik raporlarının Bakanlığımızca işleme konulmaması gibi bir uygulamaya muhatap olmamaları için alt incelemelerle ilgili olarak yukarıda belirtilen açıklamalar doğrultusunda işlem yapmaları gerekmektedir."

Nezdinde karşıt inceleme yapılacak olan mükellefin defter ve belgesini YMM'e ibraz etmemesi halinde ise ilgili Defterdarlıkların görevlendirdikleri mahalli denetim elemanları ile defter ve belgelerin temin edilerek YMM'in incelenmesine bırakılacağı belirtilmiştir. Ancak tüm bu işlemlerin nasıl bir prosedür gerektirdiği, YMM'in talebinin ne kadar sürede yerine getirileceği, eğer yerine getirilmez ise sorumluların neye göre cezalandırılacağı, ve defter ve belgenin YMM'lerin uhdesinde ne kadar süre ile kalacağı hakkında herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

### **iii- Kamu İdarelerinden ( Vergi idaresi hariç) Bilgi İsteme:**

2.10.1990 tarih ve 20390 nolu resmi gazetede yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" in, "Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri"ni düzenleyen 12'nci maddesinde "... *Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin Tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyecekleri bilgileri vermekte yükümlüdürler* "denilmektedir. Yönetmelikte yapılan düzenlemeye göre, YMM'in mükellef ve kamu idarelerinden yaptıkları tasdikle sınırlı kalmak şartıyla bazı bilgileri yazılı isteme halklarının yasal olarak mevcut bulunduğu görülmektedir. Ancak söz konusu istemlerin ilgili kamu kurumlarınca yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırım yasal olarak mevcut bulunmamaktadır. Dolayısıyla YMM'in isteyecekleri bilgilerin gönderilmemesi halinde herhangi bir yaptırım uygulanamamaktadır. Bu durumda YMM bilgi isteme yetkilerinin yalnızca mevzuatta bulunduğunu ancak gerçek hayatta ise bu yetkilerini kullanmadıklarını göstermektedir.

### **iv- Vergi Dairelerinden Bilgi İsteme:**

YMM'lerin Ayrıca 8.11.1995 tarih ve 22457 sayılı resmi gazete'de yayımlanan 19 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği'nde, "*Vergi Dairelerinin, YMM'lerin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin veya verilen Tasdik hizmetleri ile ilgili olarak mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerle ilgili olarak yay ile yapacakları bilgi isteme taleplerini yerine getirecekleri belirtilmiştir.*"

Yine YMM'lerin vergi dairelerinden sadece vergi dairelerinde mevcut ve elde edilmek için harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgilerin talep edilebileceği 20 nolu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

Ayrıca 27 no'lu SM, SMMM ve YMM kanunu Genel Tebliği'nde YMM'lerin bu tebliğde belirtilen esaslara uygun olarak vergi dairelerinden yapacakları yazılı bilgi taleplerinin 15 gün içinde yerine getirileceği belirtilmektedir.

Yapılan bu yasal düzenlemeler çerçevesinde, YMM Tasdik kapsamı ile sınırlı olarak, mükellef veya mükellef ile ilgili hususlar için yalnızca yazı ile Vergi Daireleri'nden bilgi isteyebileceklerdir. Söz konusu YMM'lerin bilgi taleplerinin 15 gün içinde yerine getirileceği belirtilmiştir. Ancak bu yazılı talebin belirtilen sürede yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırım yasal mevzuatta mevcut bulunmamaktadır. *Dolayısıyla YMM'lerin vergi dairesinden olan bilgi talepleri tamamen vergi Dairesi müdürünün inisiyatifine bırakılmıştır.*

YMM'lerin söz konusu mükelleflerin dosyalarını vergi inceleme elemanları gibi fiili olarak incelemeleri ve vergi dairelerinden mükellef ile ilgili olarak yoklama yaptırımları ise yasal olarak mümkün değildir.

#### **d- YMM'ler YMM Odasına Bağlı Olmak Kaydıyla Serbest Çalışırlar.;**

YMM'ler Buldukları ildeki YMM Odasına kayıtlı olup, serbest çalışmaktadırlar. YMM serbest meslek kazançlarını mükellefler ile yaptıkları Tasdik sözleşmelerinden elde ederler. Dolayısıyla *Mükellef ile YMM arasında bir çıkar ilişkisi mevcut bulunmaktadır. Oysa Denetimin temel kuralı denetleyicinin denetlediği kişi veya kurumdan başta ekonomik , mali ve siyasi olarak bağımsız olmasıdır.* YMM ile mükellef (Müşteri) arasında tasdike ilişkin olarak bir ücret pazarlığı söz konusu ise, bu durumda YMM'in yaptığı denetimin amaca, uygunluğunun sorgulanması gerekmektedir. Çünkü YMM ne kadar işini ciddi ve denetim kurallarına uygun yaparsa müşterisini kaybetme riski de o kadar çok olacaktır. YMM'in vergi inceleme elemanı gibi devlet otoritesine sahip olmadığı gibi birde Tasdik karşılığı alacağı ücretin. pazarlığını yapmak zorunda olması daha öncede bahsettiğimiz gibi YMM'lerin denetimdeki etkinliğini azaltmaktadır. Yine Mükellefler YMM'in denetim prensiplerini çok katı bulabilir ve Tasdik işlemlerini denetim standartları daha gevşek olan başka bir YMM'e yaptırabilir veya o kişi ile çalışmayı tercih edebilirler. Her ne kadar YMM'lerin Tasdik işlemlerine ilişkin olarak tebliğlerde düzenlemeler yapılsa da Tasdik işlemlerinin doğruluğunun araştırılmasına ilişkin herhangi bir denetim standartları bulunmamaktadır. Örneğin bir YMM'in konusuna göre yapabileceği Tasdik adedi, yine yapacağı Tasdik işlerinin bir yıllık hacimsel olarak üst sınırları, ayrıca bir Tasdik işleminde Tasdikın büyüklüğüne göre hangi hususlara bakılması gerektiğine ilişkin herhangi bir düzenleme (standart) mevcut bulunmamaktadır. (Her ne kadar tebliğler ile bir takım düzenlemeler yapılsa da bunlar bu anlamda bir standart olarak kabul edilemez). Dolayısıyla Tasdik işlemleri tamamen YMM'lerin kendileri için uygun gördükleri kişisel standartlara göre yapılmaktadır. **Bu nedenle tam Tasdik zorunlu hale getirilmeli, tam tasdike ilişkin objektif denetim standartları ve ücret tarifesi hazırlanmalı ve bu denetim standartlarına aykırı davranışlar içinde caydırıcı cezai yaptırımlara ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır.**

#### **C- Sonuç:**

Temel olarak Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasında doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için çıkarılan YMM Kanunu, YMM'lerin yetki ve sorumlulukları açısından önemli dengesizlikler içermektedir. Tasdik işlemlerinin herhangi bir standardının olmaması, her alanda olduğu gibi bu alanda da kaos ortamının yaşanmasına neden olmaktadır. Bu durum hem devlete hem de YMM'lik mesleğini icra etmeye çalışanlara, hem de mükelleflere zarar vermektedir.