

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

TÜRKİYE'DE
VERGİ YÖNETİMİNE YARDIMCI BİR MESLEK OLARAK
MALİ MÜŞAVİRLERİN
YETKİ VE SORUMLULUKLARI

99657

HAZIRLAYAN
Tayyip YAVUZ

99657

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

İZMİR
2000

TEZ YÖNETİM ÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANASYON BİRİMİ

ÖZET

Vergi mevzuatımızda, "vergi idaresi" ile "mükellef" verginin tarafları olarak bilinmektedir. Ancak Mali Müşavirlik Meslek Yasası'nın 1989 tarihinde yürürlüğe girmesiyle, verginin tarafları üçe çıkmıştır. Artık verginin üçüncü tarafını Mali Müşavirler oluşturmaktadır.

Bu yasa ülkemize "Sorumlu Mali Müşavirlik" kurumunu getirmiştir. Bu nedenle, bu tez çalışmasında, muhasebe mesleği konu olarak seçilmiş ve özellikle ülkemizdeki bu yeni yasaya dayalı mevzuat ve uygulama üzerinde durulmuştur. Daha sonraki bölümlerde, bu mesleğin ekonomik faaliyetler üzerindeki etkileri incelenmiş ve meslekle ilgili çıkarılan yasa kapsamında mesleğin mali, idari ve hukuki değerlendirilmesi yapılmıştır.

Son bölümde, meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları irdelenerek, kamusal bir görev yapan bu meslek kesiminin, karşılaştıkları sorumluluk ve sorunların ağırlığı ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Çerçeve bir yasa olarak çıkarılan bu yasanın 11 yıllık bir geçmişine rağmen, yaklaşık 1.500 sayfalık bir mevzuata ulaşması ve sık sık yargısal müdahalelerle karşılaşması, mesleğin idari, ekonomik ve hukuki önemini ortaya koymaktadır.

ABSTRACT

Tax administration and taxpayer are known as the parties of tax in our tax subject. But the number of the tax parties has increased to three since the law of accountants has become effective in 1989. So third party of tax consists of members of accountants profession.

This law has brought the institute of liable accountants to our country. Therefore, in this dissertation the profession of accountants was selected as the matter and especially the subject based on this new law and its application were investigated. In the later chapters, the effects of this profession on the financial, economic activities were examined and, juridical and administrative sides of the profession were evaluated.

In the last chapter, problems and responsibilities of the accountants profession that are publicly functioning were determined by scrutinizing the authority and responsibilities of the members of the profession.

In spite of a eleven year past of this law which was passed as the frave law, that the number of the subject arrives to 1.500 pages and that there exist many interventions to the law demonstrate the juridical, economical and administrative importance of the law.

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum "TÜRKİYE'DE VERGİ YÖNETİMİNE YARDIMCI BİR MESLEK OLARAK MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI" adlı çalışmanın tarafımdan, bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26..10/1 2000



Tayyip YAVUZ

TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünün 4./5./2000 tarih ve ...10...sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliğinin ...2.1... maddesine göre .Malîye...Anabilim Dalı Doktora öğrencisi Tayyip Yılmaz'un "TÜRKİYE'DE VERGİ YÖNETİMİNE YARDIMCI BİR MESLEK OLARAK MALİ MÜŞAVİRLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI" konulu tezi incelenmiş ve aday 15.16.2000 tarihinde, saat 10⁰⁰'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra70..... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezinBAŞARILI..... olduğuna oyBİRLİĞİ..... ile karar verildi.

BASKAN

Prof. Dr. Mehmet Çoşuner

ÜYE

Prof. Dr. Semra Öncü

ÜYE Kâğıt

Prof. Dr. Kamal Tığan

ÖNSÖZ

Bu doktora tez çalışmasının amacı; ülkemizde yıllardan beri hiç bir yasal düzenlemeye tabi olmadan uygulanan mali müşavirlik mesleğini ve özellikle Mali Müşavirlik Meslek Yasası çıktıktan sonraki uygulamaları; iktisadi, idari ve hukuki açıdan ele alıp incelemektir.

Bu çalışmada, mali müşavirlik mesleğinin vergi yönetimine yardımcı olma fonksiyonunu da göz önüne alarak, meslek yasasının genel bir değerlendirmesini yapmak, meslekle ilgili sorunları ortaya koyarak, bu sorunların giderilmesi yolunda mesleğin gerçek sahipleri olan meslek mensuplarının, idarenin ve akademisyenlerin birlikte yapacakları çalışmalara kendi çapımda bir katkı sağlamayı amaçladım. Eğer, bir nokta büyüklüğünde katkı sağlayabilirsem kendimi mutlu hissedeceğim.

Doktora çalışmama başladığım 1995 yılının Ekim ayından bugüne kadar, bana yardımlarını esirgemeyen ve her konuda destek veren Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü'ndeki çok değerli hocalarım ve asistan arkadaşlarıma saygılarımı ve şükranlarımı sunarım. Tez danışmanı hocam Prof.Dr. Mehmet TOSUNER'e şahsıma göstermiş olduğu yakınılgiden dolayı minnet duygularımı ifade etmek istiyorum. Ayrıca, tezimin yeni baştan gözden geçirilmesi ve şekillenmesinde yapıcı ve yönlendirici katkılarından dolayı Prof.Dr. Kâmil TÜĞEN hocama ayrıca teşekkür ederim.

Tezin yazım işlemlerini gerçekleştiren eşime de teşekkür eder, sevgilerimi sunarım.

Tayyip YAVUZ

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO:</u>
ÖZET	I
ABSTRACT	II
YEMİN METNİ	III
TUTANAK	IV
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR	XIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM**MUHASEBE BİLİMİ****MALİ MÜŞAVİRLİK VE DEĞİŞİK ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR**

I. Muhasebe Bilimi ve Tarihsel Gelişimi	5
II. Muhasebe Biliminin Diğer Bilim Dallarıyla İlişkisi	8
III. Profesyonel Meslek Olarak Mali Müşavirlik	9
IV. Çeşitli Ülkelerde Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Uygulanması	12
A. İngiltere Uygulaması	13
B. Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması	18
a. Denetçilerin Mesleğe Karşı Sorumlulukları	24
b. Denetçilerin Müşteriye Karşı Sorumlulukları	24
c. Denetçilerin Üçüncü Kişilere Karşı Sorumlulukları	24
d. Denetçilerin Yasalara Karşı Sorumlulukları	28
e. Denetçilerin Yardımcı Elemanlarının Yapmış Oldukları Denetimlere Karşı Sorumlulukları.....	28
f. Denetçilerin Sermaye Piyasası Kuruluna Karşı Sorumlulukları	29
C. Almanya Uygulaması	30
D. Fransa Uygulaması	34

VII

E. Japonya Uygulaması	35
F. Kısaca Diğer Ülkelerdeki Uygulamalar	37
V. Avrupa Birliği Hukukunda Mali Müşavirlik Hizmetlerinin Düzenlenmesi	38

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE 3568 SAYILI YASA KAPSAMINDA MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE İLİŞKİN YASAL, İDARİ VE YARGISAL DÜZENLEMELER

I. Yasal Düzenlemeden Önceki Dönemde Mali Müşavirlik Mesleği	44
A. Mali Müşavirlik Mesleğini Yasal Olarak Düzenleme ve Örgütlenme Çalışmaları	47
B. Türkiye'de Meslek Yasası'nın Geciktirilmesi ve Nedenleri	49
II. Mali Müşavirlik Meslek Yasası Çıktıktan Sonraki Dönem	51
A. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası	54
a. Mali Müşavirlik Meslek Yasasının Amacı	55
b. 3568 Sayılı Yasada Yeralan Meslek Grupları	57
1. Serbest Muhasebecilik	57
i. Mesleğin Konusu	57
ii. Mesleğe Giriş	57
2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	62
i. Mesleğin Konusu	62
ii. Mesleğe Giriş	62
3. Yeminli Mali Müşavirlik	66
i. Mesleğin Konusu	67
ii. Mesleğe Giriş	68
B. Meslek Yasası İle İlgili İdari Düzenlemeler	72
a. Finansal Tabloların ve Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması	73

VIII

b. Planlama ve Müşavirlik	74
c. Denetim	75
1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)	76
2. Faaliyet Denetimi	76
3. Uygunluk Denetimi	77
d. Tasdik	79
1. Tasdik İşleminin Amacı	81
2. Tasdik Kapsamındaki İşlemler	82
i. Gelir Vergisi Yönünden	82
ii. Kurumlar Vergisi Yönünden	82
iii. Katma Değer Vergisi Yönünden	83
iv. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden	83
v. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden	83
vi. Damga Vergisi Yönünden	83
vii. Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden	83
C. Beyannamelerin Tasdik İşlemi ve Yargısal Müdahaleler	86
a. 14 Numaralı Tebliğ ile Yapılan Düzenleme	87
b. Beyannamelerin Tasdiki Hakkındaki 14 Numaralı Tebliğ İle Getirilen Düzenlemeye İlişkin Yürütmenin Durdurulması Kararı	88
c. Yürütmeyi Durdurma Kararı Üzerine Maliye Bakanlığının Yaptığı Düzenlemeler	93
d. Yürürlükte Olan Düzenlemeler Çerçevesinde Beyanname Tasdiki	94
D. Tasdik Raporunun Düzenlenmesi	95
a. Genel Bilgiler	95
b. Usül İncelemeleri	96
c. Hesap İncelemeleri	96
d. Sonuç	98
E. Beyannamelerin İmzalatılması	98
F. Vergi Kanunları Dışında Yeralan Tasdik Uygulamaları	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SORUMLU MALİ MÜŞAVİRLİK SİSTEMİNİN
İKTİSADİ VE MALİ ALANDAKİ ETKİLERİ

I. Ekonomik ve Ticari Faaliyetlerin Düzenlenmesinde Mali Müşavirlik	
Mesleğinin Etkinliği	105
A. Ekonomik Faaliyetlerin Kayıt Altına Alınmasında Mali Müşavirlik	
Mesleğinin Rolü	107
B. Mali Müşavirlik Mesleğinin Mali Alandaki Etkileri	108
a. Tam Tasdik Uygulamasının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi	109
b. Meslek Mensuplarının Beyana Dayanan Vergiler Üzerindeki	
Etkisinin Hesaplanması (Ekonometrik Analiz)	110
i. Araştırma Yöntemi ve Veri Seti	112
ii. Bulgular	113
c. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Mali Müşavirlik	
Müessesesinin Fonksiyonu	114
II. Mali Müşavirlik Sisteminin Diğer Alanlara Yönelik Etkileri	115
A. Mali Müşavirlerin Kurum ve İşletmelerin Yönetimini Kolaylaştırmaya	
Yönelik İşlevleri	116
B. Mali Müşavirlerin Resmi Yönetim, Denetim ve Yargı İşlemlerini	
Kolaylaştırmaya Yönelik İşlevleri	117
C. Mali Müşavirlerin Sürekli ve Hızlı Bir İktisadi Kalkınmayı Sağlamaya	
Yönelik Etkileri	124
III. Mali Müşavirlerin Kamu ve Özel Sektördeki Çalışma Alanları	127
A. Vergi Mevzuatına Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Çalışma Alanları	131
B. Sermaye Piyasası Yasasına Bağlı Olarak Gelişen Çalışma Alanları	131
C. Bankacılık Faaliyetlerine Yönelik Çalışma Alanları	133
D. Ekonomik Faaliyetlerin Organizasyonu ve Geliştirilmesine Yönelik	
Çalışma Alanları	133

IV. Meslek Mensupları ve Yönetim Danışmanlığı Hizmetleri	134
A. Yönetim Danışmanlığının Tanımı ve Konusu	134
B. Yönetim Danışmanlığı ve 3568 sayılı Meslek Yasası	135
V. Muhasebe ve Denetim İlişkileri	136
A. Denetim İşlevi ve Denetim Türleri	138
a. Konusuna ve Amacına Göre Denetim	139
b. Kapsamı Bakımından Denetim	141
c. Yapılma Nedenine Göre Denetim	141
d. Uygulama Zamanına Göre Denetim	141
e. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim	141
B. Muhasebe Denetimi ve Vergi İncelemesi Ayırımı	144
C. Bağımsız (Dış) Denetimin Mali Açından Önemi ve Sağladığı Faydalar	147
VI. Mali Müşavirlik İle İlgili Anket Çalışması	149

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

HUKUKİ MEVZUAT KAPSAMINDA MESLEK MENSUPLARININ YETKİ VE SORUMLULUKLARI

I. Türk Hukuk Sisteminde Sorumluluk Hakkında Genel Bilgiler	162
A. Sorumluluk Kavramı	162
B. Sorumluluk Sebepleri	163
a. Kusur	163
b. Sözleşme	164
c. Kanun	164
C. Sorumluluk Hukukunun Amacı	164
D. Müteselsil Sorumluluk	164
E. Müteselsil Borç İlişkisi	165
F. Borçlular Arasında Teselsül	165
G. Müteselsil Borçluların Sorumluluğu	165

H. Mütessesil Borçluluğun Kaynakları	165
II. Meslek Mensuplarının Yetki ve Sorumluluklarının Hukuki Dayanakları	166
A. Meslek Mensuplarının Yetkileri	167
B. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları	169
a. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	170
1. SMMM'lerin Sorumluluğuna İlişkin Olarak Mevzuatta Yer Alan	
Hükümler	171
i. 3568 Sayılı Yasa'da SMMM'lerin Sorumluluğu	171
ii. VUK'nunda SMMM'lerin Sorumluluğu	171
iii. 4 Sıra Numaralı Tebliğde SMMM'lerin Sorumluluğu	172
2. SMMM'lerin Sorumluluklarının Tespiti	174
b. YMM'lerin Sorumlulukları	175
1. YMM'lerin Sorumluluğuna İlişkin Olarak Mevzuatta Yer Alan	
Hükümler	175
i. 3568 Sayılı Yasa'da YMM'lerin Sorumluluğu	175
ii. VUK'nda YMM'lerin Sorumluluğu	176
iii. Yönetmeliklerde YMM'lerin Sorumluluğu	177
2. YMM'lerin Sorumluluğunun Tespiti	179
C. Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Sınırları	181
D. Yargı Kararları Doğrultusunda Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının	
Değerlendirmesi	183
III. Meslek Mensuplarına Görevleri Dolayısıyla Getirilen Yasaklar ve Müeyyideleri	190
A. Meslek Mensuplarına İlişkin Yasaklar	190
a. Meslek Sırlarının İfşası (Açıklanması).....	190
b. Reklam Yasağı	191
c. Bağımlı Çalışma ve Ticaret Yasağı	191
d. Yeminli Mali Müşavirlerin Defter Tutma Yasağı	192
e. Yeminli Mali Müşavirlerin Muhasebe Bürosu Açma ve Ortak Olma	
Yasağı	192
f. Yeminli Mali Müşavirlerin Yakın Akraba İşlerine Bakma Yasağı	192

XII

g. Meslek Ünvanlarının Haksız Kullanılması	193
h. Mesleği Yapmaları Yasaklanmış Olanlarla Çalışma Yasağı	193
1. Belirlenen Asgari Ücretin Altında İş Yapma Yasağı	193
B. Görevle İlgili Suçlar Nedeniyle Verilecek Cezalar	194
a. Yargı Organlarınca Verilecek Cezalar	194
b. Meslek Odaları Veya Birlik Tarafından Verilecek Disiplin Cezaları	196
IV. Muhasebe Mesleğinde Davranış Kuralları ve Ahlâki Sorumluluk	196
V. Meslek Mensuplarına Yüklenen Sorumluluğun Ağırlığı	197

GENEL DEĞERLENDİRME SONUÇ VE ÖNERİLER

I. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	201
II. ÖNERİLER	207
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	212

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACA	: The Association of Certified Accountants (Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği)
a.g.e.	:Adı geçen eser
a.g.m.	:Adı geçen makale
a.g.b.	:Adı geçen bildiri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü)
APC	: Audit Practices Committee (Denetim Uygulamaları Komitesi)
AT	: Avrupa Topluluğu
A.Ü.	: Ankara Üniversitesi
BK	: Borçlar Kanunu
CIPFA	: The Chartered Institute of Public Finance and Accounting (Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü)
CMA	: Certified Management Accountants (Yeminli Yönetim Muhasebesi Uzmanı)
E	: Esas
FASB	: Finance Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
ICAEW	: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü)
ICMA	: The Institute of Cost and Management Accountants (Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü)
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İİTİA	: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
JDS	: The Joint Disciplinary Scheme (Ortak Disiplin Kurulu)
JICPA	: The Japanese Institute of Certified Public Accountants (Japon Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)

K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KTÜ	: Karadeniz Teknik Üniversitesi
M.Ö.	: Milâttan Önce
NAA	: National Association of Accountants (Ulusal Muhasebeciler Derneği)
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
SACPA	: State Associations of Certified Public Accountants (Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Dernekleri)
SBA	: State Boards Of Accountancy (Eyalet Muhasebecilik Kuralları)
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
SEC	: Securities and Exchange Commission (Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu)
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESMER	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu

GİRİŞ

Vergilendirme alanında, reform adı altında, sık aralıklarla pek çok düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin amacı; belge düzeninin yerleştirilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının en az düzeye indirilerek vergi gelirlerinin artırılmasıdır.

Vergi mevzuatımızda; vergi mükellefi ile vergi idaresi, verginin tarafları olarak nitelendirilir. Bunları karşılıklı iki rakip değil, birbirleri ile yardımlaşma içinde olan ve birbirlerini tamamlayan unsurlar olarak görmek gerekir. Mükellefler vatandaş olmanın bilinciyle mali görevlerini yerine getirir, vergilerini de gereği gibi öderler; devlet de, mükelleflerini gereksiz ve karmaşık formalitelerle zorlamadan, eşit, adaletli ve basit bir şekilde vergisini tahsil ederse, sonuçta bundan her iki taraf da kazançlı çıkar.

Bilindiği gibi, ekonomik ve sosyal hayata yön veren devlet; izlediği ekonomik, mali, sosyal ve kültürel politikaların başarıya ulaşması için muhasebe verilerinden yararlanma gereğini duymaktadır. Çünkü başarılı bir vergi politikasının uygulanabilmesi her şeyden önce tutulan muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır.

Devlet; hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı takdirde, vergileme ilkeleri çiğnendiği gibi, ekonomik kalkınmanın sağlanması, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin sağlanması gibi hedeflere ulaşmak güçleşecektir. Ayrıca, ülkenin kalkınmasında planlanan hedeflere ulaşmak, kaynak israfını önlemek, yatırımlar arasındaki tercihlerde rasyonellikten ayrılmadan, ekonomik istikrardan uzaklaşmadan sosyal adalet ilkeleri içinde belirlenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için; zamanında ulaşılabilen, sağlam, güvenilir ve objektif muhasebe verilerine her zaman ihtiyaç vardır. Belirlenen bu amaçları gerçekleştirmek ve sağlıklı milli muhasebe verileri elde etmek için, işletmelerin ürettikleri muhasebe verilerinin; doğru, tarafsız, tutarlı, objektif olması ve gerçeği yansıtması gerekir.

İşletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin gelişmesi ile birlikte üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin nitelikleri ve sayıları günden güne artmaktadır. Bunun sonucu olarak

da işlemlerin kayıtlara geçirilmesinde hata yapılması olasılığı daha fazla olmaktadır. Bu tür hataların ortaya çıkması, mali tablolardaki verilerin güvenilirliğini azaltmaktadır.

Yöneticiler işletmenin geleceği hakkında doğru kararlar verebilmek için, devlet de gerçek kârlar üzerinden vergi alabilmek, ortaklar mali tablolarda görülen gerçek kârlar üzerinden hisseleri oranında pay alabilmek için, mali tablolarda görülen kârların hatasız tespit edildiğine ve gerçek olduğuna güvenmelidirler. Özellikle; ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesiyle birlikte endüstri, ulaştırma, inşaat, banka ve sigortacılık gibi iş kollarında sermaye şirketleri önemli roller üstlenmişlerdir. Bilindiği gibi, sermaye şirketleri ekonomik yapı içindeki güçlerini hisse senetleri, tahviller ve diğer mali araçlarla sağlayabilmektedirler. Bu kaynaklara kolay bir şekilde ulaşabilmeleri ise, işletme mali tablolarının güvenilirliği ile doğru orantılıdır.

Ticari işletmelerin, kayıtlarını ve bunların sağlıklı analizini, işlemlerin sonuçlarından çıkarılan mali tabloların düzenlenmesini ve bu mali tablolarla ilgili istatistiksel verilerin yorumlanmasını yapabilmek, ancak o alanda uzmanlık düzeyinde bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir.

Ayrıca sağlıklı bir vergi politikasının temel taşlarından birisi de, işletmelerin faaliyetlerinin açık ve anlaşılır bir biçimde kayıtlara yansıtılması ve bu kayıtlar esas alınarak hazırlanan tablolarla vergi beyannamelerinin kamu yetkili organlarının ve ilgili olabilecek tüm üçüncü kişilerin bilgisine sunulmasıdır. Bir taraftan vergisel yükümlülükler, diğer taraftan ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı mali ve ekonomik sorunlar öyle büyük ve karmaşık hale gelmiştir ki, değil sade bir vatandaş, mali ve ekonomik konularda yüksek öğrenim görmüş kimseler dahi, sürekli yapılan değişiklikler karşısında, yeni düzenlemeleri okuyup yorumlamada güçlüklerle karşılaşabilmektedirler.

Tüm bu ve benzeri gelişmeler, modern vergi sistemlerinin yanı sıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olan meslek elemanlarının varlığını gerekli ve zorunlu kılmaktadır. Ülkemizde kayıtdışı ekonomik faaliyetlere bağlı olarak ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilebilmesi

için muhasebe meslek mensuplarına büyük görevler düşmektedir. Bu meslek mensuplarına kanunla verilen imza ve tasdik yetkisinin bir kamu görevi olarak nitelendirilmesi, bu kesime olan ihtiyacın önemini ortaya koymaktadır.

Vergi idaresi, kendisine verilen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmek için, başka kurum ve kuruluşların yardımlarına ihtiyaç duymaktadır. Aynı zamanda, vergi mükellefleri de, vergi mevzuatında yapılan değişiklikleri izleyip anlayabilecek kişi ya da kuruluşların bilgisine ve yardımına her zaman gereksinim duyarlar.

Bu nedenlerle yıllardan beri üzerinde çalışılan ancak bir türlü meclisin onayından geçirilemeyen Muhasebe Meslek Yasası, tüm engellemelere karşın 01.06.1989 tarihinde kabul edilerek 3568 Sayılı " SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK YASASI" adıyla 13.06.1989 tarih ve 20194 numaralı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu doktora tez çalışmasında, ülkemizde yıllardan beri çok önemli bir görevi üstlenen, ancak yasal zemine oturtulmakta bir hayli geç kalınan Mali Müşavirlik Mesleği ve mesleği düzenleyen Meslek Yasası; hukuki, idari ve iktisadi açıdan ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

Bu amaçla, tezin birinci bölümde; muhasebe bilimi ve mali müşavirlik mesleği üzerinde durularak mesleğin tanıtılması amaçlanmıştır. Özellikle bu bölümde, mesleğin çok kısa olarak tarihsel gelişimi ve diğer ülkelerdeki mesleki uygulamalar teorik olarak özetlenmiştir.

Tezin ikinci bölümü, mesleği düzenleyen 3568 Sayılı Yasa'ya ayrılmıştır. Bu bölümde mesleğin yasal bir düzenlemeye kavuşmadan önceki durumu ile, yasa yürürlüğe girdiği tarihten itibaren meslekle ilgili olarak yapılan yasal, idari ve yargısal düzenlemeler ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu bölüm, yargı kararları ile desteklenerek mesleğin hukuki bir zemine oturtulmasına çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, mali müşavirlik mesleğinin önemini ortaya koyabilmek için, ekonomik faaliyetlerin gelişim sürecinde mesleğin rolü ve etkileri üzerinde durulmuştur. Bu bölüm içinde özellikle, mali müşavirlik mesleğinin ülke maliyesine yapmış olduğu katkılar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde yaşanan kamu finansman açıkları ve bu açıkların kapatılmasında en önemli kaynak olan vergilerin en az maliyetle toplanabilmesi için meslek mensuplarına düşen görevler ve sorumluluklar üzerinde durulmuştur. Bölüm içerisinde, meslek mensuplarının vergi gelirleri üzerindeki etkisi ekonometrik bir analizle test edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca bir alan çalışması niteliğinde, Trabzon ilinde mali müşavirlik mesleğini icra eden 287 SM, 146 SMMM, 7 YMM'den; 25 SM, 15 SMMM, 5 YMM ve 5 Bağımsız (bir işyerinde ücretli olarak çalışan) olmak üzere toplam 50 meslek mensubunu kapsayan ve 40 sorudan oluşan bir anket çalışması da yer almaktadır.

Dördüncü bölüm, meslek mensuplarına, yasa ve yönetmeliklerle verilen yetki ve sorumluluklara ayrılmıştır. Özellikle kayba (ziyaa) uğratılan vergilerden dolayı meslek mensuplarının vergi mükellefleri ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulmaları, sorumluluk sınırlarının tam olarak çizilmemiş olması nedeniyle, meslek mensuplarının maddi ve manevi sorumluluk kısıncasına alınmış olmasının ortaya çıkardığı sorunlar üzerinde durulmuştur. Ayrıca, meslek mensuplarının çalışma arzu ve isteklerini kıran bu aşırı ve ağır sorumluluk uygulamasının aynı zamanda yapılan çalışmalarda mesleki özenin gösterilmesine de olumlu katkılar sağladığı görülmektedir. Bu nedenle bu bölümde "Sorumlu Mali Müşavirlik" olarak nitelendirilen ülkemiz uygulamasına hukuki ve idari açıdan yaklaşılarak konu yargı kararlarıyla ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Tez çalışması; genel değerlendirme, sonuç ve önerilerle son bulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLİMİ

MALİ MÜŞAVİRLİK VE DEĞİŞİK ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR

Mali müşavirlik mesleği muhasebe bilimi kadar eskilere dayanmaktadır. Sanayi ve ticaretin tam olarak gelişmediği dönemlerde, özellikle devlet hesaplarının tutulması şeklinde uygulama alanı bulan meslek, daha sonraları ödenecek vergilerin tutarlarının hesaplanması ve işletmelerin genel durumlarının daha gerçekçi bir şekilde ortaya koyulabilmesi için bir araç olarak kullanılmıştır.

Bu bölüm içinde kısaca muhasebe biliminin gelişimi ve profesyonel olarak icra edilen mesleğin değişik ülkelerde ve özellikle Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde uygulanması genel çizgilerle ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

I. Muhasebe Bilimi ve Tarihsel Gelişimi

Muhasebe, işletmelerin geçmiş dönemlerine ilişkin ticari, sınai ve ekonomik durumlarını bir takım belgelere dayanarak tespit ve kayıt etme tekniği olarak bilinmekteydi. Günümüzde ise muhasebe; bu sayılan görevlerin yanında, işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu gerek işletme içi gerekse işletme dışı bilgileri toplayarak düzenleyen, yorumlayan ve bunları kolay anlaşılabilen finansal tablo ya da raporlar şeklinde firma yöneticileri, hisse sahipleri ve diğer işletme dışı grup ya da kişilere sunan bir dizi faaliyetler¹ olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe çok eski bir geçmişe sahiptir. Ülkemizde ve yurtdışında yayınlanan muhasebe tarihi ile ilgili hemen hemen tüm kitaplarda ilk ciddi çalışmaların 1490'lı yıllarda yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu dönemlerde İtalyan din adamı ve matematikçisi olan Luca Pacioli'nin "Summa Aritmetica" adlı kitabı ilk eser olarak kabul edilmekle birlikte, 1950 yılında Prof. Dr. Zeki Velidi Togan, Abdullah Bin Muhammed Bin Kıya-El Mazandarani adlı müslüman alim tarafından Risale-i Felekkiye "Kitabus Siyagat"

¹ Hüseyin Özgen, "Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, Yıl:1991, s.63.

adlı muhasebe kitabının (Hicri 769) miladi 1363 yılında yayınlamış olduğunu ispatlamış, daha sonra Alman profesör Walter Hunz tarafından kitap Almancaya çevrilerek yayınlanmıştır².

Her bilim dalı gibi muhasebe bilimi de tarih boyunca belli aşamalardan geçerek günümüze kadar ulaşmıştır. Aslında muhasebenin tarihi, iktisat biliminin tarihi kadar eskilere uzanmaktadır. Çünkü hesap yapmanın tarihi, insan ihtiyaçlarının varoluşu ile başlamıştır. Ancak yazılı olarak ilk muhasebe kayıtlarına M.Ö. 1728-1686 yıllarında Hammurabi Kanunları'nda rastlanmaktadır³. Buradaki kayıtlar bugünkü anlamda çiftyanlı muhasebe kaydı olmayıp, daha ziyade yapılan işlemleri tespit etme amacına yönelikti.

Daha sonraki dönemlerde muhasebenin önemini anlayan devlet yöneticileri saraylarda kâtipler görevlendirmeye başlamışlardır. Yusuf Has Hacıp 1070 yılında yazdığı Kutadgu Bilig (Saadetli Olma Bilgisi) adlı eserde "kâtiplerin akıllarına (hafızalarına) güvenmemelerini ve her tür işlemin kâğıda geçirilmesi gerektiğini" yazmaktadır.

Türk Dil Kurumu tarafından 1988 yılında 4. baskısı yapılan eserin Türkçe'sinde; devlet teşkilatı ve toplumu meydana getiren fertlerin ödev ve sorumlulukları ele alınmıştır. Eserin 202. sayfasında muhasebe bilimi ve muhasebecilik mesleği üzerinde durularak şu konulara dikkat çekilmektedir⁴: "Muhasebeci gelir ve giderlerini yazı ile tespit etmeli ve her türlü muamele kayda geçirilmelidir. Yıl, ay ve gün yazılırsa tarihi belli olur ve sayılar açık ve vazih olarak bilinir. Hesapta emniyet şüphesiz kaydetmekle temin edilir, hesap muntazaman kaydedilirse işler aksamaz. Hazinedar; gönülden bağlı, ihtiyatlı ve zeki olmalıdır. O, akıllı ve tedbirli olduğu gibi haya sahibi de olmalıdır. Onun usta bir muhasebeci olması ve her çeşit kaydı bilmesi hesabın iyice tutulması için dikkatle kayda geçmesi lazımdır".

² Mikail Erol, Alp Öndaş, "2001 Yılına Hazırlanan Türkiye'de Profesyonel Muhasebecinin Eğitimi", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:19, Yıl:3, Ekim-Kasım 1995, s.15.

³ Yusuf Sürmen, İşlem Muhasebesi-I, Trabzon-1993, s.1.

⁴ Hüseyin Pur, " Muhasebe Mesleği ve Kuralları", Vergi Dünyası, Sayı:95, Temmuz-1995,s.33.

Muhasebe biliminin tarihsel gelişimi içerisinde bugünkü anlamda çiftyanlı işleme yöntemine ne zaman geçildiği pek bilinmemektedir. Ancak bu sistemin 14 ve 15'nci yüzyıllarda Floransa, Cenova, Venedik ve Milano gibi İtalyan ticaret şehirlerinde geliştiği anlaşılmaktadır⁵. Muhasebe üzerine ilk eser, Fra Luca Pacioli tarafından yazılmış ve 1494 yılında yayınlanmıştır. Pacioli eserini yayınladığı bu dönemde Osmanlı Devleti'nin başında II. Beyazıt bulunuyordu. Bu dönemden önce gerek sarayda gerekse diğer birimlerde çiftyanlı kayıt yöntemine uygun olmasa bile, her türlü malın muhasebesinin tutulduğu bilinmektedir (1489 tarihli muhasebe kayıt örneği)⁶.

Ülkemizde muhasebenin belli bir düzene kavuşması 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile başlar. Bu kanun Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi olduğundan muhasebenin gelişmesinde Fransız literatürünün etkileri açık olarak görülmüştür. Bu arada muhasebe dersi, okulların eğitim ve öğretim programlarına girmiş ve 1883 yılında İstanbul Ticaret Mektebi Alisi (Bugünkü Marmara Üniversitesi İİBF) kurulmuştur. Yine bu dönemde Darüşşafaka ve Askeri Rüşdiye mekteplerinin ders programlarında da muhasebe ders olarak verilmekte idi.

Cumhuriyetin ilânından önce ülkemizde muhasebe uygulaması devlet muhasebesi ile sınırlı kalmıştır. Bu dönemlerde işletmeler basit kayıt yöntemlerinden yararlanmışlardır. 1926 yılında yürürlüğe giren 865 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Fransız Ekolü'nün sona ererek Alman Ekolü'nün etkisini göstermesine neden olmuştur. Çünkü bu dönemde çıkarılan Türk Ticaret Kanunu Alman Ticaret Kanunu'nun tercümesi idi.

1950 yılında yapılan Genel Vergi Reformu, kayıt düzeni bakımından işletmeleri belli bir düzene koymuş ve muhasebe çalışmalarına yardımcı olmuştur. 1960 yılından sonra ülkemizde başlayan plânlı kalkınma dönemi ile muhasebeye yeni boyutlar kazandırılmıştır. Özellikle 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkındaki Kanun, bu kuruluşların hesaplarını tekdüzen hale

⁵ Yüksel Koç Yalkın, Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, Turhan Kitabevi, 7. Baskı, Ankara-1989, s.9.

⁶ Sürmen, a.g.e., s.5.

getirmeyi zorunlu kılmıştır. Bu gelişmelerle birlikte 1.1.1972 tarihinden itibaren 27 Kamu İktisadi Teşebbüsünde Tekdüzen Hesap Çerçevesi uygulanmaya başlanmıştır.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinde uygulanan Tekdüzen Hesap Çerçevesinin yanında 1984 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelere Standart Genel Hesap Planı, 1986 yılında bankalara Tekdüzen Hesap Planı ve 1.1.1994 yılından itibaren kapsam dışında kalan tüm işletmelere de Tekdüzen Hesap Planı dahilinde muhasebe tutma zorunluluğu getirilmiştir⁷.

Ancak asıl önemli aşama, 1989 yılında çıkarılan 3568 Sayılı Muhasebe Meslek Yasası'dır. Bu yasa mali müşavirlik mesleğini ve muhasebe anlayışını gerçek bir düzene kavuşturmada önemli bir görev üstlenmiştir.

II. Muhasebe Biliminin Diğer Bilim Dallarıyla İlişkisi

Kendine özgü ilkeleri ve tekniği olan muhasebe bilimi, başta iktisat biliminin bir alt kolu olan işletme bilimi ve hukuk disiplinleriyle yakın ilişkiler içindedir. Muhasebe, ekonominin ayrılmaz bir parçasıdır. Ekonomideki değişiklikler ve atılımlar ister istemez muhasebe bilimini de yakından etkilemektedir.

Muhasebe bilimi hukukla çok yakın bir ilişki içindedir. Özellikle, hukuka dayanmayan veya hukukla düzenlenmeyen bir muhasebe biliminden söz etmek mümkün değildir. Muhasebe biliminin hukukun alt dalları olan vergi hukuku ve ticaret hukuku ile de yakın ilişkileri vardır. Muhasebenin, işletmelerin vergi idaresi ile olan ilişkilerinin düzenlenmesi ve geliştirilmesinde önde gelen etken olması, vergi hukuku ile muhasebe bilimi arasında bir bağ kurmaktadır. Türk vergi sisteminin ağırlığını oluşturan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu içinde yer alan hükümlerin hemen tamamına yakın bir kısmının muhasebeyi ilgilendirmesi bu bağın bir göstergesidir. 3568 Sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile birlikte muhasebe

⁷ Tek Düzen Hesap Planı'nın tarihsel gelişimi için bkz: Yalkın, a.g.e., s.9-14.

mesleği yepyeni bir kimlik kazanmış, bu arada vergi hukukunun muhasebe ile olan ilişkilerine gerekli önem verilmeye başlanmıştır⁸.

Muhasebe mesleğinin Ticaret Hukuku ile de yakın ilişkisi vardır. Türk Ticaret Hukukunun konusunu teşkil eden ve başlangıç maddelerinde yer alan bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen bir müesseseyi ilgilendiren ve ticari iş olarak nitelendirilen muamele, fiil ve işler, firmaları ilgilendirmesi nedeniyle aynı zamanda muhasebe mesleğinin uğraş konusunu da teşkil etmektedir. Dolayısıyla ticaret hukuku ile muhasebe bilimi, de yakın ilişki içinde bulunmaktadır⁹.

III. Profesyonel Meslek Olarak Mali Müşavirlik

Bugünkü çağdaş anlamdaki mali müşavirlik mesleği, 18'inci yüzyıldan itibaren sanayileşme sürecindeki gelişmeye paralel olarak İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Daha sonra Fransa, Amerika Birleşik Devletleri ve Almanya gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü ve profesyonel bir şekilde icra edilmeye başlanmıştır. Mali müşavirler ve muhasebeciler, işletmelerin mali durumlarını gösteren hesapların tutulması ve denetlenmesi konusunda hizmet veren kimselerdir. Bu hizmetin; bazen sadece hesapların tutulması, bazen hesapların tutulması ile birlikte bunların denetlenmesi, bazen de sadece hesapların denetlenmesi şeklinde verildiği görülmektedir¹⁰. Günümüzde muhasebenin görevi; sadece yapılan işlemleri kaydetmek olmayıp, ayrıca bu işlemlerin tasnif edilmesi, rapor şekline getirilmesi, analize tabi tutulması ve yorumlanmasını da kavramaktadır. Muhasebenin bu fonksiyonlarının bir kısmı mali müşavirleri, bir kısmı ise muhasebecileri yakından ilgilendirmektedir¹¹.

Kronolojik sırayla bakıldığında İngiltere 1880, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında mali müşavirlik ve

⁸ Mehmet Gültekin, "Muhasebe Mesleğinin Ticaret ve Vergi Hukuku Açısından Sorunları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:109, Ekim-1997, s.8.

⁹ Gültekin, a.g.m., s.8.

¹⁰ Mehmet Akbay, "Dünyada ve Türkiye'de Serbest Mali Müşavirliğin Fonksiyonları ve Önemi", Vergi Dünyası, Sayı:76, Aralık-1987, s.6.

¹¹ Ö. Faik Yılmaz, "Mali müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin Önemi ve Sağlayacağı Faydalar", Vergi Dünyası, Sayı:33, Mayıs-1984, s.53.

muhasebecilik mesleğini yasa ile düzenlemişlerdir¹². Türkiye'de 1932 yılından bu yana mesleğin düzenlenmesi amacıyla çeşitli yasa tasarıları hazırlanarak yasama organına sunulmuş ancak tüm engellemelere rağmen 1989 yılında ilgili meslek yasası çıkarılabilmektedir. Bu mesleğin beklenen yükselişi gösterebilmesi her şeyden önce mesleki standartların yükseltilmesi ile mümkündür.

Profesyonel meslek olarak mali müşavirlik; avukatlık veya doktorluk gibi belirgin bazı özellikleri taşımak zorundadır. Zaten bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için; karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargının kullanılması ve kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması gerekmektedir¹³. Örneğin; uzmanlaşmış teknik bilgi birikimi, üniversite eğitimi, toplum çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir eğilim ya da anlayış, mesleğe kabulü sağlayan profesyonel niteliklere ilişkin standartlar, otoritesi olan profesyonel bir örgüte bağlı olma, yasal sorumluluk, profesyonel kurallar ve halk (kamu) tarafından kabul edilme¹⁴ gibi. Burada ifade edilen ortak özellikler diğer profesyonel mesleklerde olduğu gibi muhasebeciliği bir meslek olarak seçecekler için önşart olarak kabul edilmek zorundadır. Ancak, bu şartlar yerine getirilirse meslekte başarılı olma şansı artar ve de belirlenen mesleki standartlara ulaşılabilir.

Uzmanlaşmış teknik bilgi birikimi ve eğitim; mesleki (formel) bir üniversite eğitimi ve mesleki tecrübe ile mümkün olabilir. Profesyonel meslek mensupları kamu yararına hizmet anlayışı ile faaliyet göstermelidirler. Dolayısıyla yaptığı işin karşılığını almak bir profesyonel meslek mensubunu motive eden tek faktör olmamalıdır. Bir muhasebe meslek elemanı, kendini finansal konularda hizmet vermek üzere topluma adayarak, kamu ya da toplum çıkarlarını her zaman ön planda tutmalıdır.

Profesyonel mesleğe giriş ya da kabul edilme, önceden programlanmış bir takım sınav ve stajlarda başarılı olmakla mümkün olur. Her isteyen bu mesleğe giremez ve

¹² Musa Örmeci, "Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Bugünkü Durumu, Karşılaştığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri", 1992-1993 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları-III, Maliye Bakanlığı APK Yayını, Yayın No:1993/327, s.9.

¹³ Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", Yaklaşım Dergisi, Yıl:4, Sayı:37, Ocak-1996, s.119.

¹⁴ Özgen, a.g.m., s.67.

girmemelidir. Ayrıca örgütlü bir meslek olması ve belli bir otoriteye dayalı olarak çalışması mesleki özen açısından zorunludur. Her şeyden önemlisi kişinin yapmış olduğu profesyonel hizmetin yasal bir sorumluluğu olması gerekir. Böyle bir yasal sorumluluğun olmaması, o meslek mensubunu herhangi bir işyerinde çalışan personel durumuna düşürür.

Bir meslek, profesyonel meslek olarak tüm nitelik ve özelliklere sahip olmakla birlikte, halkın güven ve kabulüne de sahip olmalıdır. Aksi takdirde bu mesleğin profesyonelliğinden söz edilemez. Bu konuda mevcut meslekler içinde en şanslı olanlardan birisi de mali müşavirlik mesleğidir. Çünkü, vergi müşavirleri ya da mali müşavirler olmaksızın iyi işleyen bir vergi sistemine sahip olmak güçtür. Çoğu mükellefin vergi kanunlarının karışık yönlerinden haberdar olmamaları sebebiyle, komplike vergi mükellefiyetlerinin yerine getirilebilmesi için vergi müşavirlerine her zaman ihtiyaç duyulur¹⁵.

Muhasebe mesleğine geniş açıdan bakıldığında bir meslekte olması gereken üç temel özelliği görmek mümkündür¹⁶:

i- Muhasebe mesleği sürekli değişen ve gelişen karmaşık bir bilgi yapısına sahiptir. Ticaretin başladığı çağlara kadar uzanan bu mesleğin bilgi yapısı ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile sürekli değişmiş ve gelişmiştir.

ii- Muhasebe mesleğinin önemli bir özelliği ise mesleki yargının kullanılmasını gerektirmesidir. Tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de uygulamada karşılaşılan çoğu problemlerin çözümünde mesleki yargı ön plana çıkmaktadır.

iii- Günümüzün ekonomik yapısı içerisinde muhasebe mesleğinin en önemli özelliği ekonomideki kaynakların paylaşımındaki mesleki sorumluluğudur.

Özellikle ülkemizde gelişmekte olan sermaye piyasası, borsa ve diğer finansal faaliyetler nedeniyle halkın ihtiyaç duyduğu mali bilgiler, bilanço analizleri, vergi işlemleri ve yönetim danışmanlık hizmetleri konusunda, tatmin edici bir hizmet anlayışı

¹⁵ Mustafa Çamlıca, Ercan Karaismailoğlu, "Vergi Müşavirliğinin Hukuki Olarak Tanzimi" (Tax Law Desing and Drafting-Voi. 1.Ed. Victor Thuronyi, IMF Publication, 1996, Washington D.C., 5. Bölüm, (Çeviri), Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:108, Eylül-1997, s.135.

¹⁶ Mevlüt Karakaya, "Bilgisayarların Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerindeki Yeri", Yaklaşım Dergisi, Sayı:45, Yıl:4, Eylül-1996, s.47-48.

halk tarafından bu mesleğin kolaylıkla ve gerçek anlamda kabulünü sağlayacaktır. Bu da ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarına yeni imkanlar ve fırsatlar yaratacaktır.

IV. Çeşitli Ülkelerde Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Uygulanması

Bir hizmet faaliyeti olarak sunulan mali müşavirliğin temel işlevi, işletmeler hakkında işletmenin faaliyetleri ile ilgili taraflara, doğru ve güvenilir bilgilerin sunulmasını sağlamaktır. Bu işi yapan kişiler olarak mali müşavirler, bu faaliyeti icra ederlerken, mesleğin önceden belirlenen standartlarına uymak zorunluluğunu ve sonradan sonuçları ortaya çıkacak sorumluluklara katlanmak yükümlülüğünü hissetmeleri gerekir. Yani nimetinden faydalanılan mesleğin sonradan ortaya çıkabilecek külfetlerine katlanmak gerekmektedir.

Mali müşavirlik mesleği Avrupa ve Amerika'da doktorluk ve avukatlık gibi bir meslek niteliği kazanmıştır. Mesleğin bu durumu, içinde buldukları toplumlar tarafından da kabul edilmiştir. Mesleğe ait, yetkili makamlar tarafından da kabul edilen meslek örgütleri bulunmakta, bu örgütler meslekle ilgili uygulamalar sırasında uymak zorunda buldukları ilkeleri, esasları ve ahlâki kuralları tespit etmektedirler. Bu kurallara uymayan meslek mensupları üyelikten çıkarılabilmektedirler. Meslek mensuplarının bilgi ve deneyimlerinin artırılması için, mesleki örgüt tarafından, öğretim ve eğitim programları düzenlenmekte ve bu amaçla geniş bir yayın faaliyetinde de bulunmaktadır¹⁷.

Türkiye dışındaki ülkelerde muhasebeciler kanuni denetçi ve klasik muhasebeci olmaktan çıkmışlar, kamu ve özel kesimde mali müşavirlik ve çeşitli konularda danışmanlık yapar konuma gelmişlerdir. Bu gelişmeler meslekte çeşitli alanlarda değişmelere yol açmış ve bu değişmeler daha çok sunulan hizmetin türünde olmuştur. Ülkeler itibariyle mali müşavirlik mesleğinin düzenlenmesinde ve örgütlenmesinde de farklılıklar vardır. Bu farklılıklar daha çok bu mesleği icra eden kişilerin sahip olmak istedikleri yetkinin derecesinde, mesleki örgütlenmede, statüde, eğitimde ve meslekte

¹⁷ Yalkın, a.g.e., s.15.

çalışanlarda görülmektedir¹⁸. Çalışmamızın bu bölümünde farklı ülkelerde mesleğin gelişimi ve uygulanması ortaya konmaya çalışılmıştır.

A. İngiltere Uygulaması

İngiltere'de mali müşavirlik ve denetleme mesleği, İngiltere'ye özgü geleneklerle ve Kraliyet Ruhsatı ile Birlik ve Dernekler gibi meslek örgütlerinin başvuruları üzerine 1880 yılında yürürlüğe giren "Royal Charter" (Kraliyet Ruhsatı) ile yasal olarak düzenlenmiştir¹⁹. İngiltere, mesleğin anavatanı olması nedeniyle, birçok ülkeye örnek olmuş ve bu yolla mesleğe uluslararası bir karakter kazandırmıştır.

1880'lerde İngiltere'de şirketlerin ödeme güçlüğü içersine düşmesi ve şirket iflâslarının yaygınlaşması, muhasebe uzmanlarını kârlı bir iş olan şirket tasfiyelerinde uzman kişi olarak çalışmaya yöneltmiştir. Aynı şekilde, 1948 yılında İngiliz Şirketler Kanunu'yla getirilen, ortaklıkların bağımsız dış denetçiler eliyle zorunlu denetim yükümlülüğü, muhasebe uzmanlarının dış denetim faaliyetlerinde yoğunlaşmalarına yol açmıştır²⁰.

İngilizce "accountancy" denilen muhasebe uzmanlığı, "book-keeping" yani defter tutma anlamındaki muhasebecilikten farklıdır. Yine bu ülkede muhasebe uzmanlığının müşavirlik ya da denetçilikle de ilgisi bulunmamaktadır. Müşavirlik, denetçilik, defter tutma v.b. hizmetler, muhasebe uzmanı tarafından yürütülen faaliyetlerin sadece bir kısmını oluşturmaktadır. Ancak muhasebe uzmanı, ihtisas alanı olarak sadece vergi müşavirliğini, şirket denetçiliğini ya da başka bir faaliyet konusunu da seçebilmektedir.

¹⁸ K. Michael Oloham, Muhasebe Sistemleri ve Avrupadaki Uygulamalar (Çev. Davut Aydın), Anadolu Üniversitesi Yayınları No:352, İİBF Yayınları:77, Eskişehir, 1989, s.12.

¹⁹ Mehmet Yazıcı, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul, 1986, s.37.

²⁰ Müslüm Demirbilek, "İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı", Vergi Dünyası, Sayı:68, Nisan-1987, s.7.

İngiltere'de muhasebe ve denetleme meslek ünvanları şu şekildedir²¹:

- Ruhsatlı Muhasebeci Chartered Accountant
- Yeterlik Belgeli Muhasebeci Certified Accountant
- Maliyet ve İşletme Muhasebecisi Cost and Work Accountant
- Muhasebeci (Kurum Haznedarı)Municipal Treasurer

İngiltere'de Kraliyet Fermanıyla kurulmuş bulunan dört mesleki kuruluş bulunmaktadır ki, bunlar sırasıyla şunlardır²²:

- İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü
(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW))
- Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği
(The Association of Certified Accountants) (ACA)
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü
(The Institute of Cost and Management Accountants) (ICMA)
- Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü
(The Chartered Institute of Public Finance and Accounting) (CIPFA)

Ancak bu çok örgütlü yapıya rağmen, sisteme damgasını vuran ve uluslararası kuruluşlarda ülkeyi temsil eden mesleki kuruluş, 1880 ve 1948 yıllarında çıkarılan Kraliyet Fermanlarına dayanarak faaliyetlerini sürdüren İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü'dür.

İngiltere'de Muhasebe Uzmanı (CA) olmadan önce, öğrenim ve staj şartını yerine getirmek zorunludur. Mesleğe giriş yaş sınırı 18'dir. Mesleğe giriş açısından yüksekokul mezunu olanlarla olmayanlar için farklı koşullar belirlenmiştir. Yüksekokul mezunları arasında da, muhasebe ya da benzeri okulu bitirip bitirmeme halinde de farklılıklar söz konusudur.

²¹ Yazıcı, a.g.e., s.38.

²² Demirbilek, a.g.m., s.7.

Yüksekokul mezunu olmayanlar, eğitim sözleşmesi yapmadan önce bir yıllık temel kursa (foundation course) tabi tutulmaktadır. Bu kurs sonunda başarı şartı aranan adayların sorumlu oldukları ders ve sınav konuları şu şekilde belirlenmiştir²³.

- Muhasebenin Temelleri, Defter Tutma Teknikleri, Hesaplar ve İç Kontrol,
- Temel İstatistik ve Muhasebe İle ilgili diğer Kantitatif Yöntemler,
- Hukukun Temel İlkeleri (özellikle sözleşme hukuku)
- İngiliz ekonomisinin önemli yönleri ile bağlantılı olarak Ekonominin Temel Kavramları.

Muhasebe ve denge bölümlerden mezun olanların mesleğe girebilmeleri için, uygulamalı eğitim dönemlerinin birinci yılında bir dönüştürme kursunu (Conversion Course) almak zorundadırlar.

Öğrencilerin giriş sınavı sonrası (uygulamalı eğitim) staj görecekları firmaların yeterli eğitim ve öğretim koşullarına sahip olmaları gerekir. Staj dönemi içinde ve sonunda, öğrenciler (adaylar) sınavlara tabi tutulurlar. Girişten itibaren 1-1,5 yıllık süre geçtikten sonra 1 nolu mesleki sınavlar, staj sonunda ise 2 nolu mesleki sınavlar yapılmaktadır. Bu sınavları gösteren tablo aşağıdaki şekildedir.

<u>GİRİŞ SINAVI</u>	<u>MESLEKİ SINAV(1)</u>	<u>MESLEKİ SINAV(2)</u>
- Muhasebe	- Finansal Muhasebe (1)	- Finansal Muhasebe (2)
- Hukuk	- Vergileme	- Denetim
- Ekonomi	- Hukuk	- Finansal Yönetim
- Kantitatif Teknikler	- Denetim ve Bilgi İşlem	- Yönetim Muhasebesi
	- Muhasebe Teknikleri	- İleri Vergileme

Sınavlardan sonra, normal koşullarda 21 yaşını bitiren kişi enstitü üyeliğine kabul edilmektedir. Ancak yapılan sınavlarda başarılı olmanın yanında, eğitim süresi boyunca yeterli uygulama, eğitim ve öğretim yaptığına dair, eğitimden sorumlu bir üye tarafından verilen tezkiye (olumlu görüş) de önemlidir. İngiltere'de avukatların ve

²³ Demirbilek, a.g.m., s.9.

muhasebecilerin eğitiminde geleneksel olarak üniversitelerin ve diğer resmi eğitim kurumlarının rolü sınırlı kalırken, iş başında eğitim ön plana çıkmıştır²⁴. Bununla birlikte, aday hakkında refakat çalışması yaptıranlar tarafından da olumlu görüş bildirilmesi gerekmektedir.

İngiltere'de meslek mensuplarının iş alanları daha önceden belirlenmiş durumdadır. Buna göre, muhasebe uzmanlarının en önemli görevi denetim yaptırma zorunluluğu bulunan işletmelerin bağımsız dış denetimlerini yapmaktır. Denetimini bağımsız dış denetçiye yaptırma zorunluluğu bulunan işletmeler şu şekilde sayılmışlardır²⁵:

- Sınırlı sorumlu tüm şirketler
- Devletin sahip olduğu ekonomik işletmeler ile yerel yönetim kuruluşları
- Sigortacılık ya da menkul kıymetler gibi özellikli bir alanda faaliyet gösteren kuruluşlar
- Kooperatifler
- Bazı hayır kurumları

İngiltere'de şahsi işletme veya şahsi ortaklıklar gibi belli bir şirket yapısına sahip olmayan işletmelerin finansal tablolarının denetimi zorunlu tutulmamıştır. Ancak avukatlar, borsa aracıları ve emlak komisyoncuları gibi özellikli mesleki firmalar, finansal raporlarına muhasebe uzmanı raporunu eklemek zorundadırlar.

Muhasebe uzmanlarının dış denetim görevleri yanında danışmanlık görevleri de vardır. Özellikle vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarını sona erdirmeye arabuluculuk da yapmaktadırlar. Ayrıca şirket kuruluşları, birleşmeler, devirler ve tasfiye konularında incelemeler yapmak ve gerektiğinde kamu tarafından müfettiş olarak da atanabilmektedirler. Belki de en önemli görevlerinden bir tanesi de mahkemelerde bilirkişi olarak görev almalarıdır. Son olarak, defter tutma ve finansal tablo düzenleme görevini de yapmaktadırlar. Ancak, muhasebe uzmanları defterlerini tuttukları şirketlerin aynı zamanda denetçisi olmaları, mesleki moral ilkeleri açısından ve bağımsızlıklarına gölge düşürülebileceği endişesiyle engellenmektedirler.

²⁴ Çamlıca, Karaismailoğlu; a.g.ç., s.139.

²⁵ Demirbilek, a.g.m., s.11.

İngiltere'de bağımsız dış denetçi olarak muhasebe uzmanının işinden dolayı geniş sorumlulukları bulunmaktadır. Ceza Kanunu, Medeni Kanun, mevzuatta ve özellikle içtihatlarda yer alan sorumluluk halleri Cezai sorumluluk ve Mali Sorumluluk başlıklarında toplanmaktadır²⁶. Cezai sorumluluk daha çok kasta dayalı suçlar için söz konusu olurken, mali sorumluluk hallerini ise ihmal oluşturmaktadır.

İngiltere'de sadece meslek kuruluşlarına üye olanlar ile Ticaret ve Sanayi Bakanlığı'nca doğrudan yetki verilmiş çok az sayıda denetçi denetleme işini yapma konusunda yetkilidirler. Bu ülkede Fermanlı Muhasebeciler, özel ve devlet kesiminde bulunan firmaların ekonomik ve mali açılardan daha verimli hale getirilmesi yanında Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimlerinde yapılması gereken vergi incelemesi görevini de yürütmekte ve bu nedenle aynı zamanda kamu görevlisi özelliğine de sahip bulunmaktadır²⁷. Bakanlığın denetçiler üzerinde bazı yetkileri vardır. Örneğin; belirli bir denetçiyi bu görevi yapmaktan men edebilir. Öte yandan, ilgili bakan meslek kuruluşlarının yetki ve varlığını tanımaktan vazgeçme yetkisine de sahiptir. Böyle bir durumda, yetkisini kaybetmiş meslek odasına kayıtlı olanların denetçi olarak çalışmaları mümkün olmamaktadır²⁸.

Meslek mensuplarının işlerini yaparken uyacakları kuralların belirlenmesi meslek kuruluşlarına bırakılmıştır. Denetim Uygulamaları Komitesi (Audit Practices Committee, APC) uygulamalara ve davranış kurallarına ilişkin standartları belirler. Ayrıca her mesleki kuruluşun ayrı ayrı disiplin organları bulunmaktadır. Soruşturmalar gizli yapılır, ancak sonuçlar genellikle yayınlanır. Meslek kuruluşları kendiliğinden değil, sadece şikâyet söz konusu olduğu takdirde meslek mensubu hakkında soruşturma açmaktadır.

1980 yılında dört meslek kuruluşu bir araya gelerek "Ortak Disiplin Kurulu" (The Joint Disciplinary Scheme, JDS) oluşturmuşlardır. JDS uygulanacak yaptırımlarda fazla etkili olamamaktadır. Çünkü verebileceği üç tür ayıplama kararı vardır. Bunlar;

²⁶ Demirbilek, a.g.m., s.12.

²⁷ Ersan Akkuş, "Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Sorunları Dergisi, 1987/3, s.37.

²⁸ M.Nuri Arslan, "İngiltere'de Denetçilerin Denetimi Sorunu", Vergi Dünyası, Sayı:71, Temmuz-1987, s.16

kınama, kabahatli bulma ve uyarma cezalarıdır. Uygulanan parasal cezalar ise semboliktir²⁹.

B. Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması

Gelişmiş ülkelerdeki muhasebe anlayışı, sürekli olarak değişmek ve kendini yenilemek ihtiyacını duymaktadır. Bu ülkelerde söz konusu ihtiyacı karşılayan ve gerçekleştiren çok güçlü ve etkili muhasebe örgütleri mevcuttur. Özellikle ABD'de sözü edilen muhasebe anlayışı, bir yandan yeminli muhasebe uzmanları, bir yandan da yeminli muhasebe yönetimi uzmanları tarafından oluşturulan çok güçlü muhasebe örgütlerinin yönetim ve denetimi altında yerine getirilmektedir.

Muhasebe mesleği ABD'nde yavaş bir gelişme göstermiştir. Bu ülkedeki gelişmelerin başlangıcında Avrupa'da kurulmuş olan teşebbüsler, ilk önceleri kendi ülkelerindeki muhasebecileriyle çalışmışlardır. ABD'nde Ruhsatlı Kamu Muhasiplerine çalışma izni 1896 yılında New York eyaletinde kabul edilen bir kanunla verilmiştir³⁰.

Başlangıçta finansal vergi muhasebesi şeklinde oluşturulan mesleki örgütlenme, daha sonraları muhasebenin bir yönetim aracı olduğunun farkına varılmasıyla nitelik değiştirmiş ve özellikle 1972 yılından itibaren ABD'nin Ulusal Muhasebeciler Derneği (National Association of Accountants, NAA), Yönetim Muhasebesi Enstitüsü'nü kurmuş ve "Yeminli Yönetim Muhasebesi Uzmanı" (Certified Management Accountants, CMA) ünvanına sahip yeni bir muhasebecilik meslek çeşidi ortaya çıkarmıştır³¹.

ABD'deki muhasebe uygulamaları, muhasebe disiplininin alt dallarında uzmanlaşmaya gidilmek suretiyle uygulanmaya çalışılmaktadır. Özellikle bu ülkede meslek; profesyonel örgütler, hükümetle ilgili örgütler ve diğer örgütler aracılığıyla yerine getirilmektedir.

²⁹ Arslan, a.g.m., s.17.

³⁰ Mehmet Akbay, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Ruhsatlı Kamu Muhasipliği", Vergi Dünyası, Sayı:106, Haziran-1990, s.20.

³¹ Özgen, a.g.m., s.66.

ABD'deki başlıca profesyonel muhasebe örgütleri şunlardır³²:

- Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü
(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)
- Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Dernekleri
(State Associations of Certified Public Accountants, SACPA)
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
(Finance Accounting Standarts Board, FASB)
- Ulusal Muhasebeciler Derneği
(National Association of Accountants, NAA)

Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA), 100 yıllık tarihi boyunca ABD'nin en etkili muhasebe örgütü olarak görev yapmaktadır. Bu örgütün başlıca amaçları; yüksek düzeyde bir profesyonellik anlayışıyla muhasebe, finansal analizler, vergi muhasebesi işlemleri ve yönetim danışmanlık hizmetleri sunmaktır.

Eyalet Yeminli Muhasebe Uzmanları Dernekleri (SACPA), ABD'nin her eyaletinde bulunan CPA'ların kendi eyaletlerinde oluşturdukları derneklerdir. Bu dernek, AICPA'dan bağımsız olmakla birlikte, mesleki dayanışma, profesyonel eğitim ve mesleki ahlâk gibi nedenlerden dolayı bu enstitü ile yakın işbirliği halindedir.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), bağımsız özel bir kurul olup, esas amacı Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri geliştirmektir. Bu kurul tarafından geliştirilen finansal tablolar, hesaplar ve yorumlar, AICPA tarafından resmi olarak kabul edilmektedir.

Ulusal Muhasebeciler Derneği (NAA), yönetim muhasebesi uzmanlarını bir araya getiren en büyük kuruluştur. Bu dernek 1972 yılında Yönetim Muhasebesi Enstitüsü'nü (Institute of Management Accounting) kurmuş ve bu Enstitü "Yeminli Yönetim Muhasebe Uzmanı" (CMA) ünvanına sahip muhasebe uzmanları yetiştiren programlar uygulamaya başlamıştır. CMA programları; ekonomi ve işletme finansı, örgüt ve örgütsel davranış, halkın bilgilendirilmesi, işletme içi ve işletme dışı

³² Özgen, a.g.m., s.69.

raporlama, karar analizi, model kurma ve bilgi sistemleri gibi konuları içermektedir. Bu konularda başarılı olanlar CMA ünvanını almaktadırlar.

ABD'nde hükümetle ilgili başlıca denetim örgütleri şunlardır:

- Eyalet Muhasebecilik Kurulları

(State Boards of Accountancy, SBA)

- Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu

(Securities and Exchange Commission, SEC)

SBA'lar kendi eyaletlerindeki muhasebe mevzuatına tabi olup, temel görevi CPA izin belgesi vermek, verilmiş izin belgelerini yenilemek ve izin yetki belgelerini askıya almaktır.

SEC ise Hisse Senedi Kanunu'na göre ülkedeki tahvil ve hisse senedi alım satım ve ticaretini düzenlemektedir.

ABD'de muhasebe hizmetleri, profesyonel, hükümetle ilgili örgütler dışında bir de, CPA denilen (Certified Public Accountant-Sertifikalı Kamu Muhasıpleri) kendi başına veya ortaklık şeklinde faaliyet gösteren firmalar tarafından yerine getirilmektedir. CPA'lar genellikle; Uluslararası, Ulusal, Bölgesel ve Yöresel olmak üzere dört grup halinde çalışmaktadırlar. Uluslararası CPA firmalarının bazıları, yabancı ülkelerde büro açmak yerine o ülkedeki yeminli muhasebe uzmanlığı firmalarıyla işbirliğine giderek faaliyetlerini sürdürmektedirler.

ABD'ndeki uygulamalara ilişkin yapılan araştırmalar sonunda; bu ülkedeki muhasebe uygulamalarının sadece defter tutma, muhasebe denetimi ve vergi muhasebesi şeklinde olmadığı görülmektedir. Bu hizmetler yanında yönetim danışmanlık hizmetlerinin de profesyonel bir anlayışla verildiğini ve ülke genelinde uzmanlaşmaya dayalı olarak icra edildiği söylenebilir. Bu uygulamalar sonucunda, topluma daha iyi hizmet sunulmakta ve ülke ekonomisinin düzenli bir serbest piyasa halinde çalışması sağlanmaktadır.

ABD'nde kamu muhasipliğinin çalışma alanına giren konular şunlardır³³: Defterlerin tutulması, mali tabloların hazırlanması, denetim, vergi işlemleri (beyanname hazırlama, vergi danışmanlığı) ve yönetim danışmanlığı hizmetleridir. Küçük yerel firmalar defter tutmak, mali tablo hazırlamak ve vergi beyanamesi hazırlama konularında yoğunlaşırken, büyük firmalar denetim ve yönetim danışmanlığı alanlarında faaliyet göstermektedirler.

ABD'nde öğrenim, staj, mesleki nitelik ve diğer yasal koşullara uygun olanlar Ruhsatlı Kamu Muhasebeciliği sınavına girebilirler. Sınav Kurulu, Amerika Muhasebeciler Kurulu'nca oluşturulur ve bu kurulda muhasebe öğretim üyelerinden de üye bulunur. Sınavlar yılda iki kez olmak üzere Mayıs ve Kasım aylarında yazılı olarak yapılır³⁴. Sınav geçme koşulları eyaletten eyalete bazı küçük değişiklikler göstermekle birlikte, geçme notu 100 üzerinden 75'tir. En az iki veya üç konudan geçen bir kişi diğer iki veya üç konudan 50'nin üzerinde not alması halinde sadece bir veya iki konudan sınava girebilir. Aksi takdirde bütün konulardan sınava girmesi gerekmektedir. Sınava girme sayısı konusunda bir sınırlama getirilmemiştir³⁵. Sınavlar ise;

Muhasebe Uygulamaları I-II,
Muhasebe Teorisi,
Ticaret Hukuku
Denetleme

konularından ciddi olarak yapılır. Bazı eyaletlerde bu sınav konularından başka Genel İktisat, Mali Hukuk, Devlet Muhasebesi gibi konulardan da sınav yapılabilmektedir. Ruhsatlı Kamu Muhasebeciliği sınavında başarı gösteremeyenler muhasebeci olarak işlerine devam edebilmektedirler.

ABD'nde, Ruhsatlı Kamu Muhasebecilerinin faaliyet alanları oldukça geniştir. Örneğin³⁶;

- Kurum ve işletmelerin, muhasebesini örgütlemek ve uygulanmasını sağlamak;
- Maliyet hesaplarında yıl sonu envanterlerinde yol göstermek,

³³ Hayati Şahin, "ABD'nde Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği Mesleği ve Mesleğin Sorumlulukları", Vergi Dünyası, Sayı:141, Mayıs-1993, s.36.

³⁴ Yazıcı, a.g.e., s.24.

³⁵ Şahin, a.g.m., s.38-39.

³⁶ Yazıcı, a.g.e., s.25.

- İşletme bütçelerini düzenlemek ve uygulanmasını sağlamak,
- Yatırım yapılabilirlik raporlarını düzenlemek,
- Yatırım ve işletme için gerekli sermayenin kredi, tahvil çıkarma ya da sermaye arttırma yoluyla tedariki için rapor düzenlemek,
- Yıllık işletme sonuçları üzerine inceleme, çözümlene ve yorumlama yaparak rapor düzenlemek,
- Kısaca, kurum ve işletmelerin, muhasebe ve işletme iktisadi kural ve ilkeleri ile ilgili yasalara uyup uymadığını inceleyip yorumlayarak görüş bildirmektir.

Diğer ülkelerde olduğu gibi Amerikan meslek mensuplarının en önemli problemi yapılan faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkan yasal sorumluluk ve onun etkileridir. Özellikle Amerika'da açılan davaların maliyetleri çok ağır olmaktadır. Örneğin 1991 yılında Amerika'da altı büyük denetim firmasına karşı açılan davalarda, bu firmaların davaları kaybetmeleri sonucu ödedikleri tazminatlar ve savunma için yapılan harcamaların toplamının aşırı miktarlarda olması³⁷, meslek mensuplarının sorumluluklarının önemini ortaya koymaktadır. Amerikan hukukunda meslek mensubunun sorumluluğuna sözleşme ya da haksız fiil kuralları sonucu gidilebilmektedir. Meslek kurallarının ihlâli durumunda hukuki sorumluluk yolu kapatılmıştır. Meslek kurallarının gereklerinin yerine getirilmemesi durumunda ise, yaptırımlar meslek odalarına bırakılmıştır³⁸.

Amerikan meslek literatüründe, bağımsız denetçi tarafından mali tabloların denetiminin amacı açıklanırken aynı zamanda, mali tablolara ilişkin yanlışları; Hatalılar ve Kural Dışı Olanlar olarak ikiye ayırmaktadır. Hata; mali tabloların herhangi bir kasıt olmadan hatalı bir şekilde yanlış hazırlanıp beyan edilmesi olarak tanımlanırken, Kural Dışılık ise; mali tabloların kasıtlı olarak yanlış hazırlanıp beyan edilmesidir. Kasıtlı ve dikkatsiz olarak bir şirketin mali yapısını asılsız yere daha iyi gösterecek şekilde mali tabloların hileli olarak hazırlanması, kararlarını bu tablolara göre veren kişi ya da kişilere büyük mali zararlar verebilmektedir. Bir müşteri şirket ve onun yöneticileri hakkında bir hile dolayısıyla mahkemede dava açıldığında, hileli durumu tespit etmediği

³⁷ Alwin A. Arens and James K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, New Jersey, 1984, s.103.

³⁸ Nihal Saban, "Yaşayan Denetim Hukuku-II, Amerikan Denetim Sisteminde Etik Kavramını Hukukla Okumak", *Vergi Sorunları*, Sayı:107, Ağustos-1997, s.141.

için denetçi hakkında da dava açılmaktadır. Kasıtlı olarak hileyi yapan şirket iflâsa giderken davacıların karşısında, bu mali zararı karşılayacak tek kişi denetim şirketi olarak kalmakta ve yüksek miktarlara varan tazminat davalarına muhatap olabilmektedirler³⁹. Hatta ABD'nde altı büyük denetim firması ile ilgili olarak yapılan ankette şirketlerin finans yöneticileri, bu denetim firmalarının varlıklarının devamına artık kesin gözüyle bakmamışlardır⁴⁰.

ABD'nde meslek mensuplarının sorumluluklarını düzenleyen kaynaklar şunlardır⁴¹:

- CPA ile müşteri arasındaki iş sözleşmesi
- Mesleki organizasyonlar tarafından geliştirilen standartlar
- CPA'ların sözleşmeden ve haksız fiilden doğan sorumluluğunu belirleyen ve yorumlayan emsal mahkeme kararları
- Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) Kararları
- Vergi Kuralları ile ilgili Kanunlardır.

Dünyanın her tarafında denetçiler yaptıkları çalışmalardan dolayı sorumlu tutulurlar. Bununla birlikte ABD'de meslek mensuplarının kimlere karşı yasal olarak sorumlu olduğu da belirlenmiştir. Bu sorumluluklar⁴²;

- a-Denetçilerin mesleğe karşı sorumlulukları,
- b-Denetçilerin müşterilere karşı sorumlulukları,
- c-Denetçilerin üçüncü kişilere karşı sorumlulukları,

a. Denetçilerin Mesleğe Karşı Sorumlulukları: Denetim elemanları her şeyden önce genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı olmak zorundadırlar. Bunun için denetim elemanın mesleğinde yeterli bilgi düzeyine erişmesi gerekmektedir. Yeni çıkan ve değişen yasaları günü gününe izlemeli, gündemden kopmamalıdırlar. Ayrıca denetim çalışmalarında bağımsız davranabilme özelliğini kaybetmemesi gerekmektedir.

Mali tablo kullanıcılarının çoğu, denetçilerin hata ve hileleri ortaya çıkarma sorumluluğunda olduğuna inanırlar. Halbuki denetçiler hata bulmak zorunda değildir. Yalnızca denetim çalışmalarında mesleğe yakışan bir şekilde özenli ve dikkatli olma zorunlulukları vardır⁴³.

b. Denetçilerin Müşteriye Karşı Sorumlulukları: Müşteri; denetleme sırasında işletme ile ilgili suiistimalleri ortaya çıkarmadığı veya çıkaramadığı gerekçesiyle meslek mensubu hakkında dava açabilir⁴⁴. Sorumluluğun kaynağı genellikle iş sözleşmesi ve mesleki standartlardır. Sözleşmenin olmadığı hallerde zımni anlaşmalar da geçerlidir. Müşteri; meslek mensubunu ihmal, ağır ihmal ve suç hallerinden dolayı dava edebilir. Meslek mensubunun savunması ise, gereken özen ve dikkatin gösterildiği ve mesleki standartlara uyulduğu şeklinde, olabilmektedir.

c. Denetçilerin Üçüncü Kişilere Karşı Sorumlulukları: Ticari literatürde üçüncü kişiler; müşterinin yani işletmenin halka açık olması halinde hisse senedi sahipleri, tahvil sahipleri, işletme ile iş ilişkisinde bulunan diğer kişiler, firmalar ve bankalardır. Üçüncü kişiler (müşteriler) ile denetçiler arasındaki yapısal ilişki, denetçilerin sorumluluk ve haklarının temelini oluşturur. Bu yapısal ilişki, müşteri ile denetçi arasında sözleşme ile kurulur. Sözleşmelerde, denetim raporunun şekli, raporun teslim tarihini, çalışma dönemini, ücret tutarını, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılmış bir denetim çalışmasındaki sorumluluklarına işaret etmelidir. Sözlü anlaşmalarda, genellikle yazılı anlaşmalarda ifade edilemeyecek

⁴³ Wincent M. O'Reilly, Murray B. Hirsch, Philip L. DeFliese, Henry R. Jaenicke: Montgomery's Auditing, 11.Edition, John Wiley and Sons Inc., Copyright 1990, s.87.

⁴⁴ Arens and Loebbecke, a.g.e., s.104.

konuların görüşülmesi sağlanır. Çünkü yazılı anlaşmalar, denetçilerin sorumluluk kaynağını teşkil etmede birinci derecede önceliklidir⁴⁵.

Meslek mensupları (CPA'lar) üçüncü kişilere karşı sadece ağır ihmal ve suç hallerinde sorumludurlar. Denetçi hazırladığı denetim raporunun düzenleme tarihinden itibaren 6 yıl geçmeden sorumluluktan kurtulamaz⁴⁶.

Bağımsız denetimde denetçinin fonksiyonu, mali tabloların güvenilir olup olmadıklarına karar vermek için, müşteriler (işletme muhasebecileri) tarafından hazırlanan mali tabloları incelemektir. Eğer denetim sonucu olumlu ise, mali tablo yayınlanır. Bazı durumlarda üçüncü kişiler, denetçinin denetlediği işletme hakkındaki düşüncelerinden hareketle yatırım yaparlar. Bu durum denetçilerin sorumluluk kaynağını teşkil eder. Çünkü denetçi, denetim esnasında yeterli dikkat ve özeni göstermemişse, denetim sonucunda yanlış ve hatalı bilgiler vermişse ve üçüncü kişiler de denetçiye güvendikleri için bu bilgilerden yararlanarak kararlar almışlarsa ve de bu karardan dolayı zarar görmüşlerse, denetçi hakkında dava açma hakkına sahiptirler. Bu durumda denetçi sorumluluktan kurtulamaz⁴⁷.

Denetçinin üçüncü kişilere karşı sorumluluğunu belirleyen üç farklı standart söz konusudur. Hangi standardın uygulandığı, eyaletlere göre değişmekte ve aynı yerde ve aynı zaman içinde değişen şartlara göre değişik standartlar uygulanabilmektedir⁴⁸.

ca. Privity ve Near-Privity Standardı: Bu kural kapsamında, denetçi sadece anlaşma yaptığı kişiye ya da denetim raporu hazırlanırken denetçinin bu rapora bağlı olduğunu bildiği kişilere karşı sorumludur⁴⁹.

⁴⁵ Joseph A. Silviso, Royal D.Bauer, Auditing, Second Edition, South - Western Publishing Co. Copyright 1965, s.34.

⁴⁶ Coopers And Lybrand, Student's Manual of Auditing, 3. Edition, January 1985, s.65.

⁴⁷ John A. Siliciano, "Trend In Independent Auditor Liability: The Emergence of a Sane Consensus?", Journal of Accounting and Public Policy, Vol.16, 1997, s.339-340.

⁴⁸ Pierre, The accountants legal liability to third parties in Louisiana: Search for middle ground, 18 S.U.L. Rev. s.140-143.

⁴⁹ Marinelli, Accountants liability to third parties, 16 Ohio N.U.L. Rev. s.3.

Bu kuralın en önemli yönü, sıradan bir ihmalin üçüncü kişilere karşı sorumluluk için yeterli olmamasıdır⁵⁰. Çünkü üçüncü kişilerle denetçi arasında bir iş sözleşmesi yoktur. Bunun tek istisnası üçüncü kişilerin mali tabloların asli kullanıcıları olması durumudur. Asli kullanıcılar, denetçiye denetime başlamadan önce bildirilen kişi ya da kişilerdir. Amerika'daki geleneksel hukuk yaklaşımına göre, yapılan denetim faaliyetinde gerçekten hile veya aşırı ihmal varsa, denetçi üçüncü kişilere karşı sorumlu tutulabilmektedir⁵¹. Bu yaklaşımın temel özelliği, denetçileri sıradan bir ihmal nedeniyle sorumluluktan kurtarmasıdır⁵².

Ancak, bir olayda, mahkeme Privity Kuralından daha geniş olarak üç aşamalı bir testi içeren Near-Privity Standardını (yaklaşımını) geliştirmiştir. Buna göre meslek mensupları sadece şu üç şarta ilişkin olarak, üçüncü kişilere karşı ihmalden sorumlu tutulabileceklerdir⁵³:

1. Denetçinin denetlenen mali tabloların özel bir amaçla kullanılacağını bilmesi,
2. Bilinen kişi ya da kişilerin özel amacın uzantısı olarak mali tablolara güvenme durumunda olmaları,
3. Denetçi tarafından yürütülen işlemlerin, denetçinin üçüncü kişilerin bunlara atfettiği güveni anlamasını sağlayacak şekilde üçüncü kişilerle bağlantısını sağlaması.

Görüldüğü gibi burada, denetçinin ihmali dolayısıyla sorumlu tutulabilmesi için yaptığı faaliyetlerin sonuçlarından kimlerin ne şekilde faydalanacağını bilmesi ölçü olarak alınmaktadır.

cb. Restatement Standardı: Bu yaklaşıma göre denetçinin sorumluluğu, Privity ve Near-Privity yaklaşımına göre daha geniştir. Burada denetçinin sorumluluğu, denetim sonuç raporlarını kullanacağı önceden bilinen kişi ya da kurumlardır. Önceden bilinen bu kullanıcılar, denetçinin yaptığı işe güvenen, makul derecede sınırlı ve tanımlanabilir gruptur. Örneğin denetçi tarafından, kişi veya firma adıyla bilinmemekle

⁵⁰ Marinelli, a.g.e., s.4.

⁵¹ Arens and Loebbecke, a.g.e., s.111.

⁵² Pierre, a.g.e., s.136.

⁵³ Pierre, a.g.e., s.142.

birlikte, şirkete kredi açanlar, denetlenmiş tablolara güvenmek durumunda olan ve dolayısıyla önceden bilinmesi gereken bir gruptur.

Bu yaklaşımın gelişmesi şu görüşlerin doğrultusunda haklılık kazanmaktadır⁵⁴;

1- Denetçinin görevini iyi yapmamasının yükünü, mali tablolara güvenen, masum bir kişi ya da grubun taşıması adaletli değildir.

2- Genişleyen sorumluluk denetçilerin daha dikkatli denetim yapmalarını ve mesleğin; hileleri, hataları tespit etmek için daha ileri teknikler geliştirilmesini sağlayacaktır.

Bir önceki yaklaşımla karşılaştırıldığında, Restatement yaklaşımının, Privity yaklaşımından farklı olarak, denetçinin sorumluluğu sadece anlaşmada yer alan kişiye ya da gruba karşı değil, yapılan denetime güvenerek hareket edeceği önceden bilinen tek ya da sınırlı sayıda gruba karşı da söz konusudur. Bugün Amerika Birleşik Devletleri'nde meslek mensuplarının sorumluluklarını belirlemede mahkemelerin çoğunluğu Restatement yaklaşımını uygulamaktadırlar⁵⁵.

cc. Foreseeability Standard: Bu yaklaşıma göre denetçi, spesifik olarak bilmediği üçüncü kişilere karşı ihmal nedeniyle sorumlu tutulabilmektedir⁵⁶. Üçüncü kişi haklarının en geniş yorumu bu "önceden görülebilen" kullanıcılar yaklaşımında ifadesini bulmaktadır. Bu yaklaşıma göre denetçinin mali tablolardan yararlanacağını önceden tahmin edebileceği herhangi bir kişi, grup ya da firmanın anlaşmanın birinci dereceden tarafları gibi dava hakkına sahip olabilmeleridir.

Çoğu mahkemeler tarafından Restatement yaklaşımının uygulanmasına rağmen Foreseeability yaklaşımının uygulanmaması için kesin bir kural söz konusu değildir. Çünkü bugün, denetlenen mali tabloların basın yoluyla gazete ve dergilerde ilân edilmesi, bu yaklaşımın uygulanabilirliği konusunu mantıklı kılmaktadır. Ancak bu yaklaşım çoğunlukla kabul edilir ve mahkemelerde uygulanırsa, meslek mensuplarına çok büyük maddi ve manevi sorumluluklar yüklenebilecektir.

⁵⁴ Pierre, a.g.e., s.145.

⁵⁵ Pierre, a.g.e., s.146.

⁵⁶ Marinelli, a.g.e., s.6.

d. Denetçilerin Yasalara Karşı Sorumlulukları: ABD'nde meslek mensupları aynı zamanda Gelir Kanunları, Vergi Kanunu, Bütçe Açığını Kapatma Kanunu ve İç Gelirler Kanunu'na karşı da sorumluluklar taşımaktadırlar. Bu kanunlar genellikle müşteri adına vergi beyannamesi hazırlayanların uyacakları kuralları ve uyulmaması halinde verilecek cezaları düzenlemektedirler. Örneğin; beyanname hazırlayanlar kendi hatalarından dolayı mükellefin eksik veya yanlış beyanına neden olurlarsa, mükellefin sırlarını ifşa ederlerse, beyannameleri ve kayıtları gereken süreler içinde muhafaza etmezlerse ve beyanname ve kayıt nizamına uymazlarsa 25 Dolar ile 1000 Dolar arasında para cezasına ve bazı hallerde cezai kovuşturmayaya maruz kalabilmektedirler.

Amerika'da vergi kaybı nedeniyle mükelleflere kesilen cezalardan dolayı, beyannameyi hazırlayana ek vergi veya vergi cezası kesilmemektedir. Ziyaa uğratılan vergi veya vergi farkı ile cezası mükelleflerden istenmektedir. Bununla birlikte, mükellef beyannameyi hazırlayan meslek mensubunu yanlış yaptığı işlemler dolayısıyla dava edebilmektedir. Hatta İç Gelirler İdaresi (IRS) meslek mensupları hakkında meslekten men cezası dahi verebilmektedir⁵⁷.

Kısaca, Amerika Birleşik Devletleri'nde meslek mensupları ile ilgili kuralların meslek odaları tarafından oluşturulduğu ve uygulandığı anlaşılmaktadır. Ayrıca bu kurallar bir yasa niteliğinde değildirler. Ancak bu kurallardan yasa biçimine dönüştürülmüş olanlar da vardır⁵⁸.

e. Denetçilerin Yardımcı Elemanlarının Yapmış Oldukları Denetimlere Karşı Sorumlulukları: Asıl denetçiler, yardımcı denetçilerin yapmış oldukları denetim çalışmalarını sürekli olarak kontrol altında tutmak zorundadırlar. Yardımcı denetçilerde, yaptıkları denetim çalışmaları hakkında her türlü bilgi ve belgeyi asıl (baş) denetçilere göstermek zorundadırlar. Denetimin bir kısmı yardımcı denetçiler tarafından yapılıyorsa, asıl denetçi, diğer denetçilerle birlikte bu denetim faaliyetinin sonucundan sorumludur.

⁵⁷ Şahin, a.g.m., s.44.

⁵⁸ Saban, "Yaşayan Denetim Hukuku-II, Amerikan Denetim Sisteminde Etik Kavramını Hukukla Okumak", s.140.

f. Denetçilerin Sermaye Piyasası Kuruluna (SEC) Karşı Sorumlulukları⁵⁹:

1933 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SEC Act of 1933) 11'nci maddesi Sermaye Piyasası'na kayıtlı olsun veya olmasın yayın yoluyla menkul kıymetlerin halka arzını düzenlemektedir ve yatırımcıyı korumaya yöneliktir. Bu Kanun'a göre menkul kıymetleri satın alan herhangi bir kimse, meslek mensubunu dava edebilir. Bu durumda davacı sadece, denetlenmiş belgelerdeki bilgilere dayanarak zarara uğradığını ispat etmesi yeterlidir. Ancak davacı, mali tablolarındaki hatayı daha önceden biliyorsa, bu durumda davacının davası mahkeme tarafından reddedilebilmektedir⁶⁰.

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, yanlışın veya hilenin ortaya çıkarılmasından itibaren 1 yıl içerisinde veya mali tabloların hazırlanmasından itibaren 3 yıl içerisinde davanın açılması gerekmektedir. 1934 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SEC Act of 1934) 12'nci maddesi ulusal borsalara kayıtlı şirketlerin, kayıtlı olmayıp ta aktif toplamı 5 milyon dolardan fazla olan ve 500 veya daha fazla ortağı olan şirketlerin menkul kıymetlerini düzenlemektedir. Bu Kanun'a göre yukarıdaki şartları taşıyan şirketler hesap dönemlerinin kapanmasından itibaren 90 gün içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na özel bir rapor sunarlar. Bu Kanun'a tabi herhangi bir menkul kıymeti alan veya satan kişi, aşağıda sayılan hallerin hepsini ispatlayabilmesi şartıyla meslek mensubu hakkında dava açabilmektedir⁶¹:

- Alış veya satış işlemi, hatalı mali tablolara dayanılarak yapılmış,
- Zarara uğranılmış,
- Zarar, mali tablolara güvenildiği için ortaya çıkmış ise
- Mali tabloların hatalı olduğu önceden bilinmiyorsa.

Bu sayılan maddelerin tümünün varlığı ve davalının bunları ispatlaması halinde, mali tabloların denetimini yapan meslek mensubu hakkında dava açılabilir. Açılan davalar sonucunda 1933 ve 1934 tarihli SEC kanunlarına göre uğranılan zararın tazmini, uğranılan zararın tutarıyla sınırlıdır. Yani davacı, bağımsız denetçi (meslek

⁵⁹ Daha Geniş Bilgi için bkz. Cihan Terzi, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Denetçinin Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Sayı:172, Aralık-1995, s.68-84.

⁶⁰ Şahin, a.g.m., s.42.

⁶¹ Şahin, a.g.m., s.42.

mensubu) tarafından denetlenen mali tablolara güvenerek yaptığı işlem sonucu (yatırım v.b.) ne miktarda zarara uğrarsa, mahkemeden bu zararın tazmin edilmesi amacıyla dava açılabilir ve alacağı tutar, uğradığı zararın tutarını geçemeyecektir. Ancak, meslek mensubu kasıtlı olarak, görevini kötüye kullanır ve bu şekilde hileli ve hatalı rapor düzenlerse bu durumda ayrıca 10.000 Dolar para cezası ve/veya 5 yıl hapis cezası ile cezalandırılır⁶².

Ancak, meslek mensubu; iyi niyetle hareket ettiğini, mali tabloların hatalı ve yanıltıcı olduğunu anlayamamış olduğunu, mali tablolardaki hatanın davacı tarafından daha önceden bilindiğini ve yapılan hatanın yatırımcının kararını etkileyecek kadar önemli olmadığını ispat edebilirse, bu sorumluluktan kurtulabilecektir.

C. Almanya Uygulaması

Almanya'da muhasebe ve işletme denetçiliği olarak ifade edilen mesleğin ilk düzenlenmesi 1897 yılında, Prusya Ticaret Odası Yasası'na göre muhasebe denetçilerinin yeminli ticaret bilirkişileri olarak görev ve yetkilerini düzenleyen 30.01.1900 tarihli Meslek Örgütü Yönetmeliği ile başlamıştır⁶³. 1931 yılında yürürlüğe giren ilk uygulama kararnamesi ile, anonim şirketlerin yıl sonu hesaplarının bağımsız mali denetçiler ve mali denetleme şirketleri tarafından gerçekleştirilmesi kabul edilmiştir. Böylece bağımsız mali denetçilik mesleği ilk kez yasal bir temele oturtulmuştur. 1945 yılından itibaren değişik eyaletlerde yürürlükte olan yasalar 1961 yılında kabul edilen Serbest Mali Danışmanlık Yasası ile birleştirilerek tüm Almanya için geçerli olmuştur⁶⁴. Ayrıca değişen mesleki ihtiyaçlara uyum sağlamak için 20.08.1975 tarihinde değiştirilen Serbest Mali Danışmanlık Yasası 05.11.1975 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ile yeminli muhaseplik ve yeminli muhaseplik mesleğine giriş esasları da belirlenmiştir⁶⁵.

⁶² Şahin, a.g.m., s.43.

⁶³ Yazıcı, a.g.e., s.17.

⁶⁴ Wolfgang Lück, "Federal Almanya'da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler" (Tercüme), Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım-1982, Yıl:8, Sayı:30, s.80.

⁶⁵ Lück, a.g.m., s.80.

Almanya muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan belirgin özellikler şu şekilde özetlenebilir⁶⁶: "Almanya'da muhasebe uygulamalarının kapsamı yasalarla belirlenmiş olmasına rağmen esnek bir yapı göstermektedir. Yasal mevzuat Avrupa Birliği düzenlemelerinin etkisi altındadır. Almanya'da vergi muhasebesi değil, ticari muhasebe ağırlıklıdır. Yine muhasebe ağırlıklı olarak vergi sorunlarının çözümü için değil, işletmelerle işletmeler veya işletmelerle kişiler arasındaki ticari ilişkileri ve hakları belirlemek için kullanılan bir sistem olarak gelişmektedir. Ayrıca muhasebeyi yürütenlerle denetimini yapan kişiler mesleki olarak ayrılmışlardır. Bilimsel ve mesleki sorunların çözümünde meslek örgütlerinin yetkileri çok fazladır".

Yukarıda da ifade edildiği gibi, Almanya'da muhasebeyi uygulayanlar ile denetleyenler birbirinden ayrılmışlardır. Denetçilik mesleği, İngiltere'den sonra en uzun geçmişe sahip ülke Almanya'dır. Bu ülkede vergi konusunda danışmanlık yapanlar ile muhasebe konusunda danışmanlık yapanlar birbirinden ayrılmaktadırlar. Muhasebe konusunda danışmanlık yapan herhangi bir denetçi veya denetim şirketi aynı işletmenin muhasebesinin yürütülmesi görevini alamamaktadır. Serbest meslek olarak muhasebecilik yapanlar dışında denetim görevini alanlar iki ayrı grup altında toplanabilir:

- i- Muhasebe denetimi yapan, ancak vergi müşavirliği ve işletme danışmanlığı görevlerinin de yerine getirmekle yetkili olan Ekonomik Denetçiler (Wirtschaftsprüfer, Vereidigte Buchprüfer),
- ii- Sadece vergileme ile ilgili konularda mükelleflere yardımcı olan ve aynı zamanda tasdik yetkileri de olan vergi danışmanları (Steuerberater)⁶⁷.

Almanya'da meslek ünvanları şu şekilde düzenlenmiştir⁶⁸:

- İşletme Denetçisi (Wirtschaftsprüfer)
- Yeminli Muhasebe Denetçisi (Vereidigte Buchprüfer)
- Vergi Danışmanı (Steuerberater)
- Vergi Yetkilisi (Steuerbevollmächtigte)

⁶⁶ Hasan Kaval, "Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Konulu Sempozyumda Sunulan Bildiri, TÜRMÖB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara, 1995, s.153.

⁶⁷ Kaval, a.g.b., s.168-169.

⁶⁸ Yazıcı, a.g.e., s.18.

Bu sıralamaya göre, işletme denetçisi yeminli muhasebe denetçisinin, yeminli muhasebe denetçisi vergi danışmanının, vergi danışmanı ise vergi yetkilisinin işlerini yapabilme yetkilerine sahiptirler. Bugün Almanya'da, İşletme Denetçileri ve Yeminli Muhasebe Denetçileri meslek birliği olarak biri İşletme Denetçileri Odası, diğeri ise Almanya İşletme Denetçileri Kurumu olmak üzere iki meslek örgütü vardır. Ayrıca, Vergi Danışmanları ve Vergi Yetkilileri için yasa ile düzenlenmiş Federal Meslek Odaları da vardır.

Almanya'da meslek mensuplarının denetimi;

1-Yasa koyucunun öngördüğü denetlemeler (anonim şirketlerin yıl sonu ve kâr-zarar hesaplarının denetlenmesi, holding işletmelerin hesaplarının denetlenmesi, özel banka işletmelerinin denetlenmesi, sigorta şirketlerinin denetlenmesi gibi).

2-Yasal olarak öngörölmüş denetlemeler (örneğin; aktiflerin düşük değerlendirildiği durumların belirlenmesi halinde yapılan denetimler).

3- İsteğe bağlı denetlemeler (örneğin; kredi alabilirlik incelemeleri gibi) üç tür denetleme şekli vardır.

Mali denetçiler müşterilerini vergi konularında aydınlatabilirler ve onları mahkemelerde dahi temsil edebilirler. Ayrıca, işletme yönetimine ilişkin konularda işletmelerde uzman olarak da görev alabilirler⁶⁹.

Almanya'da meslek mensupları, mesleki ve kişisel karakterleri açısından sıkı bir değerlendirmeden geçirildikten sonra yemin ettirilerek çalışma izni alırlar. Mali denetçilik için adaylarda; işletme ekonomisi, iktisat, hukuk, teknik ya da ziraatla ilgili bir yükseköğretim mezunu olma ve adayın mali denetçilik mesleğinde çalışabilecek düzeyde yeterli bir pratiğe sahip olması, özellikle dört yılı mali denetçilikte olmak üzere asgari beş yıllık bir iş tecrübesine sahip olması gereklidir. En az on yıllık yeminli muhasebecilik veya vergi danışmanlığı yapanlarda yükseköğretim mecburiyeti aranmamaktadır.

⁶⁹ Lück, a.g.m., s.80.

Mali Denetçilik Yasası'nın beşinci paragrafına göre sınav konuları;

- Denetçilik Bilgisi,
- İşletme Ekonomisi,
- Genel Ekonomi,
- İşletme Hukuku,
- Vergi Hukukundan oluşmaktadır.

Sınavlar yazılı ve sözlü olmak üzere iki bölümden oluşur. Herhangi bir dersten ek sınav yapmak ve sınavı en fazla iki defa tekrarlamak mümkündür⁷⁰.

Sınavın başarılmasından ve mesleki sorumluluk sigortasının yapılmasından sonra adaya eyaletteki en üst idari makam tarafından mali denetçilik yetkisi verilir. Yetki belgesinin verilmesinden önce adaya meslek yemini ettirilir. Mali denetçilik yetkisi ölüm, meslekten kendi isteğiyle ayrılma ve meslekten çıkarılma durumlarında sona ermektedir.

Mesleğin, diğer meslek dalları arasında belirli bir düzeye çıkabilmesi için kendine has bazı ilkeleri vardır ve meslek mensupları bu ilkelere uymak zorundadırlar. Örneğin; bağımsızlık ve etki altında kalmama, vicdani sorumluluk, sorumluluk, dışarı bilgi vermeme, tarafsızlık ve mesleğe yaraşır davranışlar gibi. Bu mesleki ilkeler tüm meslek branşları için de geçerlidir.

Almanya'da diğer ülkelerde olduğu gibi denetçiler, mesleği kural olarak ferdi olarak icra edeceklerdir. Ancak anonim, limited, komandit veya adi komandit şirket şeklinde bir araya gelerek de icra edebilmelerine izin verilebilmektedir.

Alman vatandaşı olmayanların özel denetçi ünvanı ile çalışmalarını çok sıkı koşulların yerine getirilmesine bağlıdır ve sınırlıdır. Özel denetçilerin düzenledikleri raporlar nedeni ile üçüncü kişilere karşı mali sorumlulukları vardır. Son zamanlarda denetim kuruluşlarının hasılatlarının 1/5'ini üçüncü kişilere tazminat olarak ödedikleri

⁷⁰ Lück, a.g.m., s.81-82.

bilinmektedir⁷¹. Meslek mensupları görevlerini kasıtlı olarak kötüye kullanmaları durumunda Mali Denetçilik Yasası'nın 67'nci ve diğer maddelerine göre; ihtar, takdir, 20.000 DM'a kadar para cezası ve meslekten çıkarma gibi yaptırımlara tabi tutulabilmektedirler⁷².

D. Fransa Uygulaması

Fransa'da 1947 yılında Muhasebe Yüksek Konseyi (Conseil Supérieur de la Comptabilité) birinci muhasebe planını hazırlamıştır. Ancak bu plan özel sektör işletmelerini zorunlu tutmazken, kamu işletmelerini zorunlu tutmuştur. 1957 yılında ikinci muhasebe planı yapılmıştır. Bu planda maliye ile ilgili bilgilerin yayınlanması zorunlu hale getirilmiş ve bu aşamada sektörel muhasebe planları da hazırlanmıştır.

1970'de muhasebe planının revizyonu ile ilgili çalışmalar başlatılmış ve 1978'de Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi doğrultusunda bu çalışmalar sürdürülerek 1979 yılında revizyon çalışmaları tamamlanmıştır. 1982 yılında 3. muhasebe planı parlamento tarafından kabul edilerek 1 Ocak 1984 tarihinde şirket olsun veya olmasın tüm işletmelerde uygulanmasına başlanmıştır. Ancak bu plan da 9 Aralık 1986 tarihinde Bakanlık kararıyla tekrar değişikliğe uğramıştır⁷³.

Fransa'da muhasebecilik mesleği; Ekspert Muhasipler (Expert Comptables) ve Yetkili Muhasipler (Comptables Agrées) isminde iki ayrı örgütlenme şeklinde yerine getirilmektedir. Bu örgütlenme kamu otoritesi tarafından sağlanmıştır. Bu tür örgütlenme ile;

i-Uzmanların teori ve uygulamaya dönük bilgilerin yeterliliği ile yetişme devrelerinin olumlu sonuçlarının özel bir diploma alınması suretiyle tespit edilmesini sağlamak,

⁷¹ Salih Şanver, "Kamusal ve Özel Mali Denetçi", Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 4-5 Haziran 1987, Sayıştay Dergisi, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları Sayısı, s.210.

⁷² Lück, a.g.m., s.84.

⁷³ Erhan Kotar, Ümit Gücenme, "Fransa'daki Muhasebe Sisteminin Avrupa Topluluğu Düzenlemelerine Etkisi ve Uyumu", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumunda Sunulan Bildiri, TÜRMÖB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara, 1995, s.184-185.

ii-Dürüstlikle uyuşmayan hareketlerin önlenmesi ve hizmetlerinden faydalanılacak şahıslarla olan iş ilişkilerinde uzmanların tam bir bağımsızlık içinde çalışabilmeleri için son derece sıkı bir mesleki disiplin kurulmasını sağlamak, amaçlanmıştır⁷⁴.

Fransa'da vergi müşavirliği genelde hukuk müşavirliğinin bir parçası olarak dolaylı bir biçimde düzenlenmiştir⁷⁵. Hukukçuluk mesleği; avukatlar ve hukuk müşavirliği olarak ikiye ayrılmıştır. Fransa'da noterler, muhasebeciler ve denetçiler de vergi müşavirliği yapabilmektedirler.

Daha önce de ifade edildiği gibi, bu ülkede muhasebe işlemleri ve denetleme fonksiyonları birbirinden ayrılmıştır. Muhasebe mesleği, denetçilere uygulananndan daha sert giriş kurallarına ve yüksek mevkiye sahiptir. Bununla birlikte hem muhasebecilik hem de denetçilik, meslek ahlak kurallarına sıkı sıkıya bağlıdır⁷⁶.

E. Japonya Uygulaması

Çalışmanın bu bölümünde Japonya'ya yer verilmesinin nedeni, diğer batılı ülkelere nazaran Asya ülkelerinden de birine yer verilerek, tezin kaynak bakımından zenginleştirilmesini sağlamak yanında, ekonomik ve ticari alanda mucizevi atılımlar gerçekleştiren bir ülkenin de uygulamalarını tanımaktır.

Japon Ticaret Yasası'nın özü açıklık sistemi ya da kamuoyunu aydınlatma sistemi (disclosure system) olarak ifade edilen şeffaflık sistemidir. Açıklık sistemi, kredi veren kuruluşlara ve pay sahiplerine yöneliktir. Menkul Kıymetler ve Borsa Yasası'nda düzenlenen açıklık sistemi ise yatırımcılara yöneliktir. Yasalarda öngörülen açıklık sistemini gerçekleştirecek organlardan birini de Yeminli Mali Müşavirlik Kurulu ve bu kurul mensuplarının yapacakları denetimler oluşturmaktadır.

⁷⁴ Akkuş, a.g.m., s.39-40.

⁷⁵ Çamlıca, Karaismailoğlu, a.g.ç., s.165.

⁷⁶ Kotar, Gücenme, a.g.b., s193.

Japonya'da meslekle ilgili yüksekokul veya üniversiteden mezun olanlara Serbest Muhasebeci (Keirishi) denilmektedir⁷⁷. Bu ülkede meslek mensubu (yeminli mali müşavir) olabilmek için üç ayrı düzeyde yapılan sınavları geçmek zorunludur.

Lisansüstü öğrenim yapanlar ise ön sınavdan muaf tutulmuşlardır. Ara sınav; ekonomi, genel muhasebe, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, iş yönetimi ve denetim teorisi konularını içermektedir. Ara sınavı başaranlara Yardımcı Yeminli Mali Müşavirlik (Junior Accountant) ünvanı verilir. Bir yıl süren eğitim ve iki yıl yardımcı sıfatıyla yapılan çalışmalardan sonra yeterlik sınavına girmeye hak kazanılır. Teknik yeterliği ölçen yazılı ve sözlü yeterlik sınavı; Revizyon, Finansal Analiz, Uygulamalı Muhasebe konularını içermekte ve ayrıca bir de tez hazırlanmaktadır⁷⁸.

Bu ülkede yeminli mali müşavirler yanında aynı zamanda Sertifikalı Vergi Uygulamacıları da (Licensed Tax Practitioners) mesleği icra etmeye çalışmaktadırlar. Geçmiş yıllarda denetim bireysel uygulamacılar tarafından yürütülürken, 1966 yılından itibaren Muhasebecilerin Sınırsız Sorumluluğu esasına dayanan "Denetim Şirketleri" sistemine geçilerek, meslek mensuplarının şirketleşerek daha iyi hizmet vermeleri amaçlanmıştır.

Ülkede meslek mensuplarını bir çatı altında toplayan örgüt Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'dür (The Japanese Institute of Certified Public Accountants, JICPA). Bu kuruluşa tüm meslek mensupları üye olmak zorundadırlar. Böylece, Enstitü; üyelerine rehberlik etmekte, üyelerini üst düzeyde denetlemekte ve aynı zamanda üyeleri ile yakın ilişkiler kurup güçlü ve bağımsız organizasyonların oluşumuna katkıda bulunmaktadır. Bunun yanında Enstitü; araştırma ve soruşturma işlerini yürütmek, teorik ve uygulamalı muhasebecilik alanında reformlar için öneriler yapmak, eğitim kursları düzenlemek gibi faaliyetleri de yerine getirmektedir⁷⁹.

⁷⁷ Kayhan Armağan, " Mali Müşavirlik (Müessesesi) ve Tarihsel Gelişimi", Vergi Sorunları, Yıl:1984/4, s.54.

⁷⁸ Sami Kazıcı, "Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim", Vergi Dünyası, Sayı:98, Ekim-1989, s.33.

⁷⁹ Kazıcı, a.g.m., s.34.

Japonya'da yeminli kamu muhasebecileri (yeminli mali müşavir veya müşavir) tarafından yürütülen denetim; yasal denetim ve ihtiyari (isteğe bağlı) denetim olmak üzere ikiye ayrılabilir. Birincisi finansal tabloların yasa gereği YMM'ler tarafından denetimi, diğeri ise finansal tabloların şirketlerin kendi isteği sonucu denetlenmesidir. Yasal denetim, Menkul Kıymetler ve Borsa Yasası (Securiteien and Exchange Law, SEL) ile Ticaret Yasası hükümlerine göre yapılmaktadır⁸⁰. Şirketler genellikle finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini bağımsız denetçilere kendileri de denetletirmek suretiyle şirketlerinin gerçek durumları hakkında bilgi edinmekte ve bu raporlar doğrultusunda yeni kararlar alabilmektedirler. Ayrıca bu raporları basında yayınlamak suretiyle şirketlerinin durumlarını kamuoyuna açıklamaktadırlar.

F. Kısaca Diğer Ülkelerdeki Uygulamalar

Belçika, Hollanda ve İspanya gibi ülkelerde mesleki organizasyonlar hukuki bir statüye sahip olmayan bir veya birkaç özel kurum tarafından temsil edilmektedir. Danimarka, Yunanistan, İrlanda, Lüksemburg ve Portekiz'de meslek mensupları ya hiç bir örgütlenmeye tabi değildirler ya da aynı zamanda vergi işlemlerinde de yer alan muhasebeci, denetçi veya avukat gibi diğer meslek örgütlerine üyedirler.

Belçika'da⁸¹ vergi danışmanına "Belastingconculent-Conseil Fiscal" (mali danışman) denilmektedir. Bu uzmanlık alanı hiçbir kanuni düzenlemeye tabi değildir, kanunlarda da kimlerin vergi müşavirliği yapmaya yetkili olduğu da yer almamaktadır. Ancak genellikle tüm müşavirlerin bağlı olduğu özel bir profesyonel örgüt bulunmaktadır. Avukatlar veya denetçiler de vergi müşavirliği yapabilmektedir. Denetçiler yeminli mali müşavirler gibi işlem görmektedir. Avukat, muhasebeci ve denetçi gibi meslek mensupları kanunlarla tanınır ve yasal düzenlemelere tabidir, ancak, vergi müşavirliği hizmeti bu düzenlemenin dışındadır. Herhangi bir kişi beyanname düzenleyebilir ve mükellefi vergi idaresi önünde veya idari uyuşmazlıklarda temsil edebilir. Mahkemelerde yapılan vergi ile ilgili duruşmalarda ise sadece avukatlar yer alabilir.

⁸⁰ Coporate Disclosure In Japan, Overview, The Japanese of Certified Public Accountants, July-1982, Tokyo, s.56.

⁸¹ Çamlıca, Karaismailoğlu, a.g.ç., s.164.

Avusturalya'da⁸² ücret ile düzenlenen beyannameleri sadece bir vergi temsilcisi (tax agent) veya bir avukat (lawyer) hazırlayabilir. Vergi temsilcileri mevzuatta tanımlanmış olup, vergi idarelerinin kontrolünde bulunan bir kurul tarafından yönetilmektedirler. Vergi temsilcileri ve avukatlar mükellefleri idari oturumlarda temsil edebilirler. Ancak mahkemelerde mükellefleri temsil yetkisi sadece avukatlara aittir.

Hollanda'da⁸³ ise vergi müşavirliği kanunla düzenlenmiştir. Vergi hizmetleri; avukatlar (advocaten), noterler (notarissen), muhasebeciler ve denetçiler (register accountants) ile vergi müşavirleri (belastingconsulenten) ya da vergi temsilcileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Buna rağmen, bu kişilerin vergi konularına yönelik hizmetleri düzenlenmemiştir. Diğerlerinin hizmetleri ile vergi müşavirlerinin hizmetleri arasında bir uyumsuzluk yoktur. Yani avukat veya muhasebeciler aynı zamanda vergi müşaviri olabilirler. Vergi müşavirliği konusunda hiçbir yasal düzenleme olmamasına rağmen, NOB (Vergi Müşavirleri Örgütü) ve NFB (Hollanda Vergi Danışmanları Konfederasyonu) adlı iki özel vergi müşavirliği organizasyonundan birine üye olmayan bir kişinin Hollanda'da vergi müşavirliği yapmasının neredeyse imkânsız olması, Hollanda'ya diğer ülkelerden çok farklı bir konum kazandırır. Her iki organizasyona da kabul edilebilmek için gerekli uzmanlık standartları çok yüksektir ve katı etik kurallar uygulanmaktadır. NOB üye kabulünde akademik derece ararken, NFB kapsamlı bir eğitim programının ardından sıkı bir sınav uygulanmaktadır.

V.Avrupa Birliği Hukukunda Mali Müşavirlik Hizmetlerinin Düzenlenmesi

Mali müşavirlik meslek mensupları; mevcut yasalar çerçevesinde ilgili tarafların istekleri doğrultusunda müşterilere muhasebe organizasyonunun oluşturulmasında, hesap plânlarının yapılmasında, kayıtların tutulmasında ve finansal raporların hazırlanmasında önemli görevler üstlenmektedirler. Uluslar arası ekonomik entegrasyonların yaşandığı bir dönemde meslek mensuplarının sorumlulukları daha da dikkat çeker hale gelmiştir.

⁸² Çamlıca, Karaismailoğlu, a.g.ç., s.164.

⁸³ Çamlıca, Karaismailoğlu, a.g.ç., s.166.

Bu entegrasyonların en büyüğü ve en önemlisi olan Avrupa Birliği'nin (AB) amacı, üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturulması olduğu dikkate alınır, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da asgari ölçüde bir uyum içinde olmaları gerekir⁸⁴.

25 Mart 1957 tarihli Roma Antlaşması ile kurulan ve 1958 yılında uygulamaya geçen Avrupa Topluluğu'nda (Avrupa Birliği) muhasebe hizmetlerinin uyumlaştırılması çalışmaları başlatılmış ve alınan kararların birçoğu uygulamaya koyulmuştur.

Roma Anlaşmasınının 2'nci maddesinde ana hedef olarak, topluluğa üye ülkelerde, ekonomik hayatın uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. Uyumlaştırma ile üye ülkelerdeki ortakların çıkarları korunmakta ve ortaklık hukuku düzenlenmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla birlik içerisinde, muhasebe konularında yönergeler yardımıyla üye ülkelerin ekonomik ve hukuki yapılarındaki ulusal farklılıkların ortadan kaldırılması ya da hiç olmazsa bu farklılıkların azaltılması için çaba harcanmaktadır.

AB'nin üye ülkelerde yasa çıkarma yetkisi olmadığından alınan kararların yol gösterici özelliği bulunmaktadır. Ancak üye ülkeler birliğin yayınlandığı Yönergeler doğrultusunda kendi hukuki düzenlemelerini yapmak zorundadırlar⁸⁵.

Avrupa Birliği Hukuku'na göre uyumlaştırma çalışmaları için şu araçlar kullanılmaktadır⁸⁶:

- Mevzuatlar : Topluluk içerisinde herhangi bir tartışma yapılmadan kabulü zorunlu olan kurallar,

- Yönergeler (Direktif): Birliğe üye ülkelere "Ne" yapması gerektiğini, bunun için amaca "Nasıl" varılacağını belirleyen, gerekli olduğu zaman ilgili ülkenin buna uymayan kanunlarının değiştirilmesini emreden yayınlar,

- Kararlar : Belirli konularda sadece gönderildiği ülkeyi bağlayan yayınlardır.

⁸⁴ Necdet Sağlam, "Avrupa Topluluğu'nda Muhasebe Hizmetleri", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:VIII, Sayı:1-2, Yıl:1990, s.190.

⁸⁵ Richard D. Fitzgerald, "Muhasebe ve Raporlamanın Uluslararası Uyumlaştırılması", (Çev. Erdoğan Taşkın), Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:16, Kasım-1985, Sayı:42, s.28.

⁸⁶ Hakkı Soydan, Ümit Gücenme, Uluslararası Muhasebe, Eskişehir-1989, s.17.

Avrupa Birliği, muhasebe hizmetlerini uyumlaştırmaya yönelik olarak çeşitli yönergeler yayınlamıştır⁸⁷. Bu yönergelerden sadece 3 tanesi birlik ülkelerindeki muhasebe işlemlerini konu edinmektedir. Bunlar;

4. Yönerge (24.07.1978) : Kamu ve özel şirketlerin yıllık hesaplarının kapsamı ve düzenlenmesi, değerlendirme metotları, yıllık rapor, yayınlama ve denetleme.

7. Yönerge (13.06.1983) : Konsolide Hesaplar

8.Yönerge(10.04.1984):Yasal denetçilerin eğitim, nitelik ve bağımsızlıkları konularındadır⁸⁸.

Çalışmamız, muhasebe meslek mensuplarını konu edindiği için sadece 8'nci Yönerge üzerinde kısaca durularak Birlik Ülkelerinde mesleğin durumu ortaya koyulacaktır.

8'nci Yönergenin Konusu ve Kapsamı: AB'ne üye ülkelerin bağımsız denetim mevzuatının birbirine yakınlştırılması amacıyla düzenlenen 8'nci Yönerge 10 Nisan 1984 tarihinde Avrupa Topluluğu Konseyi tarafından kabul edilerek yayınlamıştır⁸⁹.

Yönerge, 5 bölüm ve 31 maddeden oluşmaktadır⁹⁰. Yönergenin 1'nci maddesinde, bu yönergenin amacı ve sınırları ortaya koyulmaktadır. Bu maddeye göre yönerge; üye ülkelerin kanunlarına göre düzenlenmesi istenen yıllık hesap ve raporların denetlenmesi, yıllık hesapların faaliyet raporları ile karşılaştırılması, sorumlu denetçilerin niteliklerinin belirlenmesi konularında üye ülkelerin mevzuatları arasında gerekli uyumun sağlanması amacıyla hazırlanmıştır.

Denetim görevini yerine getirecek meslek mensupları, üye ülke mevzuatının yaptığı düzenleme sınırları içinde, gerçek ya da tüzel kişi olabilecekleri gibi, herhangi bir işletme veya şirket şeklinde de faaliyet gösterebileceklerdir.

⁸⁷ Bu yönergelerin tamamı için bkz. Ercan Beyazıtlı, "Avrupa Topluluğu'ndaki Muhasebe Düzenlemeleri" Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, Cilt:50, No:1-2, Ocak-Haziran 1995, Prof.Dr. Latif Çakıcı'ya Armağan, s.95-118.

⁸⁸ 8.Yönerge için bkz., Akbay, a.g.m., s.9-15.

⁸⁹ Official Journal of the European Communities, L.126, Vol.27, 12 May 1984, P.20-26.

⁹⁰ 8.Yönergenin Türkçe çevirisi: Celâl Kepekci, Şerafettin Sevim,"Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine İlişkin Roma Antlaşmasının 54.3.g. Maddesi Esasına Göre Sekizinci Yönerge" (Sayı:84/2537EEC, Tarih:10.04.1984),Vergi Dünyası, Sayı:111, Kasım-1990, s.50-58.

Yönergenin 3'üncü maddesinde meslek mensuplarının, itibarlı ve mesleğe yakışır kişilerden olmaları üzerinde durulmuştur. Bu maddede özellikle meslek kuruluşlarının dikkati çekilmektedir. Yönerge'nin 4'üncü maddesi meslek mensuplarının (denetçilerin) eğitimi ile ilgili konuları açıklamaktadır. Burada, üniversitede henüz öğrenimini sürdüren ya da tamamlamış olan kişiler teorik bilgi veren bir kursu alarak ve pratiğe yönelik bir eğitim gördükten sonra, yeterlik sınavına gireceklerdir. Son sınav üye ülkenin kabul ya da organize ettiği şekilde yapılacaktır. Sınavın en azından bir bölümünün yazılı yapılma zorunluluğu vardır.

6'ncı maddede, teorik sınavlara ilişkin hususlar açıklanmıştır. Bu maddede, muhasebe denetimi başlığı altında; Yıllık Hesapların Analiz ve Eleştirisi, Genel Muhasebe, Konsolide Yıllık Hesaplar, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, İç Kontrol, Yıllık ve Konsolide Hesaplar ile bilanço kalemlerine ilişkin değerlendirme hükümleri ve kâr/zararın hesaplanmasına ilişkin standartlar, Yasal ve Mesleki Standartlara ilişkin teorik bilgiler sınanacaktır. Denetim ile ilgili olarak ise; Şirketler Hukuku, İflas Hukuku, Vergi Hukuku, Medeni Hukuk ve Ticaret Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, Bilgisayar Sistemleri, İş Ekonomisi, Genel ve Mali Ekonomi, Matematik ve İstatistik, İşletmelerin Finansal Yönetiminde Temel İlkeler konularından yapılacak sınavlar esas alınacaktır.

Yönerge'nin 7'nci maddesi, aday meslek mensuplarının bazı sınavlardan muafiyeti ile ilgili konuyu düzenlemektedir. Örneğin; adaylar yukarıda sayılan konuların bazılarını üniversite düzeyinde almış iseler, bu konularla sınırlı olarak teorik sınavlardan muaf tutulabileceklerdir⁹¹. Bununla birlikte adaylar, öğrenim gördükleri üniversiteden söz konusu konularda pratik eğitim ve sınava tabi tutulduklarını belgeleyen bir yazı alırlarsa, pratik sınavlardan da muaf tutulabileceklerdir.

Yönergenin 8'inci maddesi, meslek mensubu adayların teorik bilgilerini uygulamaya aktarıp aktarmadıklarını ortaya koyacak sınavdan önce, yıllık hesapların denetiminde en az üç yıl çalışmış olmaları ve bu üç yıllık sürenin en az iki yılının üye

⁹¹ Alpaslan Peker, "Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye VII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, A.Ü.- SBF Yayınları:574, Ankara, 1991, s.168.

ülke kanunlarınca uygun görülmüş kişilerin refakatinde yapılmasını tavsiye eder niteliktedir. 10 Nisan 1984 tarihli Avrupa Kararnamesi'nde "üniversite seviyesinde eğitim ve staj ön koşul olarak belirlenmiştir. Teorik eğitim üniversiteler ve diğer yüksek öğrenim kurumları ya da bizzat meslek örgütü tarafından verilebilir. Staj için de aynı koşullar geçerlidir. Önemli olan kararnamede üniversiteler ya da iş başında eğitim yoluyla mesleğe giriş yollarında alternatiflerin sunulmuş olmasıdır"⁹². Bu maddeye göre üye ülkeler, başka ülkelerce uygun görülen kişilerin beraberinde çalışmış olmayı da kabul edebileceklerdir.

9'uncu madde, bağımsız denetçi olabilmek için gerekli koşulların tümünü taşımayan kişilerin de mesleği yapabilmelerine olanak tanımaktadır. Örneğin; bu kişilerin ; finans, hukuk ve muhasebe alanlarında yeterli ölçüde deneyim sahibi olmaları için mesleki hizmet sürelerinin en az 15 yıl olması ve bunun yanında mesleki yeterlik sınavını başarmış veya aynı alanda 7 yıllık bir mesleki faaliyet sahibi olmaları yanında uygulamalı ve eğitim dönemini ve yeterlik sınavını da başarmış olmaları gerekir.

8'inci Yönergenin konumuzu ilgilendiren diğer maddeleri ise geçici hükümler başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre yönergenin 12'nci maddesinin 1'inci bent hükmüne göre 1 Ocak 1990 tarihine kadar özel kanunlarla denetçi olarak atanmış kişiler de kanuni denetçi sıfatını kazanırlar, denilmektedir.

Yönerge'nin III'üncü bölümü, bağımsız denetçilerin meslek ahlâkı ve bağımsızlık açısından taşımaları gereken nitelikler konusunda birlik üyesi ülkelerin yükümlülüklerini düzenlemektedir. Örneğin; 23'üncü madde, üye ülkelerin bağımsız denetim faaliyetlerinin, mesleki ahlâk kurallarına uygun olarak yürütülmesi konusunda, birliğe karşı taahhütte bulunmalarını öngörmektedir. Yine 24'üncü madde ise, bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları sağlanmadıkça mesleki faaliyette bulunmalarını yasaklamaktadır. Söz konusu yasağın kapsamının belirlenmesi ise birliğe üye ülkelerin kendi ulusal mevzuatlarında yapılacak düzenlemelere bırakılmıştır.

⁹² Çamlıca, Karaismailoğlu; a.g.m., s.140.

Yönergenin 26'ncı maddesi, meslek mensuplarının, meslek ahlâkı ve bağımsızlık konularındaki usulsüz işlem ve eylemleri konusundaki cezalara ilişkindir. Bu maddeye göre, üye ülkeler, meslek mensuplarını yaptıkları mesleki faaliyetler sonucu ortaya çıkacak olumsuzluklar nedeniyle kendi özel kanunlarına göre cezalandırılabilirlerdir. Bu konuda Avrupa Birliği'nin uluslararası zorlayıcı bir kuralı yoktur.

Topluluk hukukunda denetçi (auditor) ile denetlenen (auditee) arasındaki sözleşme kural olarak özel hukuk ilişkilerine dayanmaktadır ki bunun anlamı da; "denetçi ile denetlenen şirket dışındaki kişiler (diğerleri, üçüncü kişiler) sözleşmenin taraflarından olmadıklarından hak arama ya da yargıda dava açma hakları olmayacaktır. Bu durum özel hukukta "sözleşmelerin nispiyeti" prensibi olarak adlandırılmaktadır. Bu prensibe göre; her sözleşme yalnız kendi tarafları için haklar ve borçlar doğurabilecektir⁹³. Avrupa Birliği hukukunda sorumluluk; sözleşmeye aykırılık veya haksız fiilden doğmaktadır. Sorumluluğun dayandığı sistem ise üçlü bir yapıya sahiptir⁹⁴:

- a) Hukuki Sorumluluk (Civil Liability)
- b) Cezai Sorumluluk (Criminal Liability)
- c) Mesleki Cezalar (Professional Sanction)

Bu sisteme göre, meslek mensubunun (denetçinin) işlem ya da eylemine göre hukuk düzeninin yasakladığı yaptırım getiren kurumların yanında ayrıca meslek kuruluşlarının da olduğu görülmektedir.

Son olarak, Yönergenin yürürlük maddesi olan 30'uncu madde ise 1 Ocak 1998 tarihine kadar üye ülkelerin mevzuatlarını bu yönerge doğrultusunda düzenlemelerini zorunlu kılmaktadır.

⁹³ S.Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Haluk Burcuoğlu, Atilla Altop, Borçlar Hukuku Genel Hükümleri, Yedinci Baskı, İstanbul-1993, s.60.

⁹⁴ European Commission, Final Report of a study on the role, position and liability of the statutory auditor within the European Union Official Publication, Luxembourg 1996, s.92.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE 3568 SAYILI YASA KAPSAMINDA MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE İLİŞKİN YASAL, İDARİ VE YARGISAL DÜZENLEMELER

Gelişmekte olan devletler arasında yer alan Türkiye; işletmelerin içinde bulunduğu finansal ve vergisel sorunlarla sürekli karşı karşıya kalmaktadır. Vergilerin çeşitliliği ve vergi kanunlarındaki değişikliklerin kısa aralıklarla ve sık sık yapılması vergilendirme alanında karmaşıklığa neden olmaktadır. Muhasebe, işletme, iktisat, maliye ve özellikle vergi konularında yüksek bilgi ve uzmanlık gerektiren mali müşavirlik mesleği, her ülkede olduğu gibi Türkiye'de de uzun bir geçmişe sahip olmakla birlikte yasal statüye yeni kavuşmuştur.

Bu meslek, 13.06.1989 tarihine kadar hiçbir sınır ve ölçü kabul etmeden her kişiyi ve hatta rakam yazmasını bilen kişileri dahi, meslek elemanı olarak kabul etmiştir. Aslında mali müşavirlik; çalışma alanı, konusu, tekniği, kuralları ve yöntemleri ile dikkate alınması gereken önemli bir meslek dalıdır. Bu gerçekten hareket edilerek, 3568 Sayılı Yasa, meslekle ilgili düzenlemeler yaparken, bundan böyle okuma yazma bilen kişilerin, yalnız bir beceriye bağlı olarak muhasebecilik mesleğini sürdürmesini imkansız kılmıştır¹. 01.06.1989 tarihinde TBMM'nde yasalaşan ve 13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren meslek yasası ve mesleğe ilişkin uygulamalar, öncesi ve sonrasıyla bu bölüm içinde genel çizgileriyle ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

I. Yasal Düzenlemeden Önceki Dönemde Mali Müşavirlik Mesleği

Türkiye'de muhasebe, mali müşavirlik mesleği ve örgütleri bilimsel anlamda 1989 yılına kadar etkin olamamışlardır. Mevcut meslek örgütleri, ülke çapında

¹ Hüseyin Ergin, "3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Geliştirilmesindeki Eğitim Sorunları", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, Yıl:1991, s.88.

kullanılacak muhasebe ilkelerini geliştirememişlerdir. Devlet, ülke ekonomisinin gelişimine Kamu İktisadi Teşebbüsleri kanalıyla nasıl öncülük ettiyse, muhasebe konusunda da yine öncülük etmiştir².

Meslek Yasası çıkmadan önceki dönemlerde mesleğin icra edilebilmesi için hiç bir yasal şartın aranması söz konusu değildi. Dileyen her kişi, istediği yerde muhasebecilik mesleğini yapabilmekteydi³. Meslek mensupları arasında hiçbir kariyer farkı olmadan, öğrenim seviyesine bakılmadan ve de mesleği icra etmeye yönelik olmayan okullardan mezun olanlar; muhasebe, iktisat, işletme hukuk gibi doğrudan ticari yaşamı düzenleyen kuralları içeren dallarda hiçbir eğitimi ya da bilgisi olmayan kişiler dahi, başka bir iş bulamadıklarında mali müşavirlik yapmayı tercih edebiliyorlardı⁴. Türkiye'de muhasebecilik veya mali müşavirlik yapmak için ilkokul mezunu olma şartı bile yoktu. Bu dönemde herkes hiçbir belge ve kurala bağlı olmadan defter tutabilmekte, mali müşavirlik yapabilmekteydi⁵. Ülkemizde profesyonel muhasebecilik mesleğinin gelişmesi herhangi bir yasal dayanağın olmaması nedeniyle, hemen hemen hiç olmamış ve sadece vergi muhasebeciği şeklinde algılanmıştır⁶.

Bir meslek yasası olmadığından, kendine güvenen her kişi muhasebeci veya mali müşavirlik ünvanı ile iş yürütebiliyordu. Çünkü tahsil şartı aranmıyordu, staj yapmak sınava girmek ve kazanmak söz konusu olmadığından dileyen istediği ünvanı kullanabiliyordu.

Muhasebecilik ya da mali müşavirlik mesleğinin yanında ayrıca ticaret yapmak serbestti. Ticaret şirketlerinde yöneticilik yapmak, acentelik işiyle uğraşmak bir mahsur teşkil etmiyordu. Mesleği kötüye kullananlara disiplin cezası uygulamak veya mesleği yapmasına engel olmak mümkün değildi. Kurulan bir takım dernekler hariç, tüm meslek

² Nevzat Yılmaz, " Uluslararası Muhasebe ve Türk Muhasebe Uygulaması", Vergi Sorunları, Sayı:108, Eylül-1997, s.65-66.

³ Veysi Seviğ, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler", Vergi Dünyası, Sayı:45, Mayıs-1985, s.24.

⁴ Ümit Saraçoğlu, "Vergi Usul Kanunu'nda Muhasebecilerin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler", Vergi Dünyası, Sayı:85, Eylül-1988, s.48-49.

⁵ Şefik Çakmak, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği", Vergi Dünyası, Sayı:194, Ekim-1997, s.15.

⁶ Reşat Karcıoğlu, Fatih C. Ertaş, "Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:181, Eylül-1996, s.86.

mensuplarını bünyesinde toplayan oda ve birlik gibi bir organizasyon mevcut değildi⁷.

3568 Sayılı Yasa kabul edilmeden önce muhasebe mesleğinin bölgeler itibariyle örgütlendiği görülmektedir. Özellikle "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" adı altında daha çok İstanbul ve çevresini ve Türkiye düzeyinde akademisyenleri kapsayan bir örgütün varlığı söz konusudur⁸. Bu derneğin, yasallaşma sürecine, mesleğin ve meslek örgütlerinin gelişmesine önemli katkıları olmuştur. Mesleğin önemini ortaya koymada ve yasal statüye kavuşturması yönünde bu derneğin önemli çalışmalarının olması herkes tarafından kabul edilmektedir.

Türkiye'de ilk dönemlerden itibaren mesleki dernekler adı altında çeşitli oluşumlar gerçekleştirilmiştir. Bunlar bilindiği ya da tespit edilebildiği kadarıyla şunlardır⁹:

- Muhasebeciler ve Murakıplar Cemiyeti, 1935, İstanbul.
- Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Cemiyeti, 1942, İstanbul (Daha sonra adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak değiştirilmiştir.)
- Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği, 1977, İstanbul, (Daha sonra adı Mali Müşavir ve Muhasebeciler Birliği olarak değiştirilmiştir.)

Bu sayılan dernek veya birliklerin üyeleri, genelde piyasada bağımsız olarak çalışanlardan oluşmaktaydı. Bir de bunların yanında bir işyerinde ya da kamunun değişik birimlerinde bağımlı olarak çalışanlarda çeşitli dernek ve cemiyet isimleri altında bir araya gelebilmişlerdir. Örneğin, 1936'da İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi Mezunları Cemiyeti olarak kurulan ve şimdiki İstanbul Ticaret (Marmara Üniversitesi) İİBF Mezunları Derneği ile 1964'de yine İstanbul'da kurulan Türkiye Yüksek Ticaret Mezunları Derneği bunlar arasında sayılabilir.

⁷ Yüksel Verdi, "Muhasebe Meslek Yasası ve Kurumların Organizasyonu", X. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, Alanya, 24-28 Ekim, 1989, Marmara Üniversitesi Yayını, s.42.

⁸ Şerafettin Sevim, "Muhasebecilik Mesleğinin Örgütlenmesindeki Gelişmeler ve Sorunlar", Vergi Dünyası, Sayı:127, Mart-1992, s.53.

⁹ Yazıcı, a.g.e., s.65-66.

Gerek diğer ülkelerde gerekse Türkiye'de, çok eskiden beri süre gelen ticari hayatın vazgeçilmez bir parçası olan muhasebe; ticari hayatı, ticari hayat da muhasebeyi şekillendirmiştir. Özellikle ülkemizde mali müşavirlik mesleği yakın zamana kadar kendi bağımsız kimliğini hep aramıştır. Çünkü işletmelerin bünyesinde bir eleman olarak görev alan mali müşavirler (bağımlı muhasebeciler), işletme amaç ve politikaları doğrultusunda çalışmak durumunda kaldıklarından, büyük ölçüde bağımsızlıktan yoksun kalmışlardır. Bu da, meslek mensuplarının "kâtiplik" imajından kurtulmalarını önlemiş ve toplumsal statü içindeki gerçek anlamdaki yerlerini alamamışlardır. Bu eksiklik, devletin olaya dar mantık çerçevesinde (vergisel yön=mali amaçla) bakmasından kaynaklandığı için 1989 yılına dek süregelmiştir.

Muhasebe; ekonominin vazgeçilmez tamamlayıcı unsurlarından biridir. Ülkemizde uzun yıllar ekonomi, devlet müdahalesi ve yönlendirmesiyle karşı karşıya bulunduğu için bu tür yaklaşım mesleği de etkilemiştir. Muhasebenin yasalar ile düzenlenmiş hükümleri salt vergicilik amacı taşımıştır. Bu durum mesleğin yanlış tanıtılması sonucunu doğurmuş ve muhasebeyi ilgilendiren yasaların düzenlenmesinde, devletin çıkarlarını koruma endişesi ile muhasebe uygulayıcılarının görüşlerine pek önem verilmemiştir¹⁰. Ancak bu yaklaşımlara rağmen, bağımsız olarak ve de profesyonel anlayışla yasal statüde olmasa bile meslek bilincine ve muhasebe biliminin ilkelerine dayalı olarak meslek yasasını çıkarana kadar, mesleği icra eden meslek mensupları da onurlu bir mücadele vermişlerdir.

A. Mali Müşavirlik Mesleğini Yasal Olarak Düzenleme ve Örgütlenme Çalışmaları

Türkiye'de muhasebe ve denetleme mesleğini yasal olarak düzenleme çalışmaları, birçok ülkede olduğu gibi 1929'da başlayan büyük iktisadi buhranı yıllarında ve genç Türkiye Cumhuriyetinin sağlıklı ve hızlı iktisadi kalkınma çabalarını sürdürdüğü Atatürk döneminde, 1932 yılında başlamış ve 3568 Sayılı Yasa'nın çıktığı 1989 yılına kadar yaklaşık 10'a yakın yasa teklifi hazırlanarak TBMM'ne sunulduğu

¹⁰ Masum Türker, "Muhasebe Uygulamaları ve Mesleki Örgütlenme", Vergi Dünyası, Yıl:1, Sayı:8, s.57.

halde, çeşitli nedenlerden dolayı yasalaşamamıştır. Bu girişimler tarihsel sırasıyla şöyledir¹¹.

-Birinci Girişim: 1932 yılında Ticaret Vekaleti'nce yapılan bir çalışma ile başlamış ancak başarısız olmuştur.

-İkinci Girişim: 1938 yılında yine Ticaret Vekaleti'nce, Avukatlık Kanunu'nun çıkarılması sırasında yapılmış ve yeterli sayıda meslek mensubu olmadığı gerekçesiyle sonuçsuz kalmıştır.

-Üçüncü Girişim: 1949 yılında Maliye Bakanlığı'nca , Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nun çıkarılması sırasında, Vergi Usul Kanunu içinde bazı maddelerle mesleği düzenleme ve örgütlenme biçiminde meclise getirilmiş, ancak bu konunun teknik olarak ayrı bir kanunla düzenlenmesi gerekçe gösterilerek Vergi Usul Kanunu'ndan çıkarılması nedeniyle askıya alınmıştır.

- Dördüncü Girişim: 1958 yılında Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan kanun taslağıyla yapılmış ancak kanunlaşmamıştır.

- Beşinci Girişim : 1962 yılında yine Maliye Bakanlığı tarafından yapılmış bu girişim de sonuçsuz kalmıştır.

- Altıncı Girişim : 1966 yılında "Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı" adıyla hazırlandıktan sonra komisyonlarda görüşüldü, bazı maddelerinde değişiklik yapıldıktan sonra Meclis Başkanlığı'na sunulmasına rağmen kanunlaşmamıştır.

- Yedinci Girişim : 1980 yılında "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu" tasarısı Milli Güvenlik Konseyi Başkanlığı'na sunuldu, Danışma Meclisi Komisyonları'nda görüşülmesine rağmen Meclis Kurulu'ndan geçememiştir.

- Sekizinci Girişim : 1984 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın hazırladığı ve hükümetçe kabul edilen "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli

¹¹ Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Yazıcı, a.g.e., s.66-68.

Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı ile birlikte üç adet daha kanun teklifi verilmiş ve tasarı ve teklifler TBMM Adalet Komisyonu'ndan geçerek Plan ve Bütçe Komisyonu'na gönderilmiştir. Bu son tasarı da, bazı çevreler ve ilgililerce yetersiz bulunduğu için hükümet tarafından geri çekilmiştir.

Daha sonra, V.U.K'nunda yapılan çeşitli değişiklikler sırasında, bu kanunun 141'inci maddesine eklenen ek bir madde ve geçici iki madde ile Türkiye'de ilk defa "Mali Müşavirlik" ünvanı altında muhasebe mesleği yasal bir düzene kavuşturulmuş oldu¹². Ancak bu ilk meslek yasası Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 gün ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Bu girişimlerin başarılı olmaması nedeniyle mevcut boşluğu doldurabilmek ya da denetim konusunda bir ön adım olarak Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından, bankaların dış denetimi ile ilgili olmak üzere 16.01.1987 tarihinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ yayınlamış ve bunu Merkez Bankası'nın 24.12.1987 tarihli Bağımsız Denetim Kuruluşları tarafından yapılacak Banka Denetimleri Hakkında 1.Sıra Nolu tebliği izlemiştir. Bu konuda diğer bir gelişme de, Sermaye Piyasası Kurulu'nca 13.12.1987 tarihinde yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliktir¹³. Ancak bu yönetmelik ve tebliğler sadece Sermaye Piyasası Kurulu ve bankacılık alanlarına yöneliktir. Mesleği ve meslek mensuplarını düzenlemekten uzaktır. Bu nedenle çalışmanın alanı 3568 Sayılı Yasa ile sınırlandırılmıştır.

B. Türkiye'de Meslek Yasası'nın Geciktirilmesi ve Nedenleri

Muhasebe uzmanlığı mesleği; ilk yasa tasarısının TBMM'ne sunulduğu 11 Şubat 1958 tarihinden 13 Haziran 1989 tarihine kadar 31 yıllık bir gecikme ile yasalaşabilmiştir. Ancak mesleğin ilk kurumsallaşma çalışmalarının 1932 yılından

¹² Hasan Türedi, Muhasebe Denetimi, KTÜ-İİBF Yayını, Yayın No:158/7, 2. Baskı, Trabzon,1996, s.54.

¹³ Ali Yılmaz, "Denetim(Mali Denetim, İç ve Dış Denetim)Türk ve Yabancı Denetim Kuruluşları", 1988-1989 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları-I, Maliye Bakanlığı, APK Yayını,Yayın No:1990/311, s.61.

itibaren başladığı gerçeğinden baktığımızda, mesleği ancak 57 yılda resmi bir hale getirebildiğimiz görülmektedir. Mesleğin yasallaşması için verilen mücadelede en büyük pay üniversite mensupları, mesleğin uygulayıcıları ve başta Maliye Bakanlığı olmak üzere bazı kamu kuruluşlarıdır.

Bununla birlikte meslek yasasının gecikmesine ya da yasa tekliflerinin TBMM'nden geçmemesine neden olan çeşitli etmenler de göz ardı edilmemelidir. Özellikle muhasebe uzmanlığı mesleğini ehliyetle yürütecek yetişmiş eleman azlığı ve uygulanacak genel kabul görmüş muhasebe kurallarının eksikliği yanında; meslek mensubu olarak kabul edilecek çıkar gruplarının asgari müştereklerde birleşmemeleri¹⁴ gösterilmektedir. Bazı kesimler (baskı grupları)¹⁵ mesleğin kendi hakları olduğunu, önceliğin kendilerine verilmesi gerektiğini öne sürmeleri dikkat çekicidir. Özellikle Adalet Komisyonu'nda hukukçular tarafından çok ciddi eleştiriler ve yaklaşımlarda bulunulmuş¹⁶ ve sonuçta meslekle hiçbir ilgisi olmayan kişi veya meslek grupları, meslek ünvanı (YMM) alarak meslek mensubu olmuşlardır.

Türkiye'de bu mesleği yasal bir düzene kavuşturmada karşılaşılan engelleri şu genel başlıklar altında özetlemek mümkündür¹⁷:

-Her şeyden önce mesleği icra edecek yeterli sayıda meslek mensubu ve uygulama alanı yoktu.

-İkincisi; mesleğe ilgili bakanlık ve meslek kuruluşları yeteri kadar sahip çıkamamışlardır.

-Üçüncü önemli neden, meslek daha çok vergicilik açısından ele alınmıştır. Böylece yasa taslak ve tasarılarında vergi konularında uzman kişilere ayrıcalıklı yetkiler vermek istenmesi yasanın gecikmesine neden olmuştur.

¹⁴ Kemal Tosun, "Serbest Muhasebe Uzmanlığının Kanunlaşması Problemi: Psikolojik ve Politik Tahlil", Özel Galatasaray Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu Dergisi, Yeni Seri, Sayı:1-2, 1970'den Çetin Şanlı, "Ekonomik Gelişmelerin Işığında Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Artan Önemi ve Önceliği", V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda Sunulan Bildiri, 1-3 Haziran 1983, Bayramoğlu, Marmara Üniversitesi Yayını, s.13.

¹⁵ Birol Sezer, "20 No'lu Genel Tebliğ İle Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Konularında Yapılan Son Düzenlemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:92, Mayıs-1996, s.59.

¹⁶ Oğuz Tezmen, " Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ülkemizdeki Geleceği ve Muhasebe Eğitimine İlişkin Değerleme ve Katkıları", VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'na Sunulan Bildiri, 30 Nisan-3 Mayıs 1986, Bodrum, Ankara Üniversitesi, SBF Yayınları, Yayın No:556, s.198.

¹⁷ Daha geniş bilgi için bkz: Yazıcı, a.g.e., s.68-72.

-Dördüncü neden; meslek mensuplarının görev alanlarının iyi anlatılamamış olmasıdır. Avukat olmadıkları halde, meslek mensubu diğer kişilerin mahkemelerde davaların sonuçlandırılmasında görev alacakları konusu, hukukçuların rahatsızlıklarına neden olmuştur. Bu da hazırlanan yasa tasarılarının komisyonlarda hukukçular tarafından engellenmesiyle karşılaşmıştır. Bu kesimin en büyük endişesi, meslek mensuplarının mali konularda mükellefler adına vergi mahkemelerine katılmalarıdır¹⁸.

-Beşinci neden; meslek mensubu olmayanlar mesleğe sahip çıkmaya çalışmış ve bu kez meslek mensupları buna yaklaşmamışlardır.

-Her şeyden önce altı ve son neden olarak mesleğin önemi ve gerekliliği ilgililere ve kamuoyuna anlatılamadığı gibi, uygulanabilirliği herkes ve her kesim tarafından üzerinde uzlaşılacak bir meslek yasa tasarısı hazırlanamamıştır, diyebiliriz.

II. Mali Müşavirlik Meslek Yasası Çıktıktan Sonraki Dönem

Bir önceki başlık altında gelişim seyri verilen muhasebe ve denetim mesleğinin yasal bir düzenlemeye kavuşması ancak 01.06.1989 tarihinde kabul edilip, 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 3568 Sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" adıyla yürürlüğe girmiştir.

3568 Sayılı Kanun 4 bölüm halinde 52 asıl ve 8 geçici maddeden oluşmuştur. Bu Yasa'nın bölümleri ve bölümlerin içeriği şöyledir¹⁹:

Birinci Bölüm-GENEL HÜKÜMLER (Madde:1-13)

1. Madde : Kanunun amacı
2. Madde : Mesleğin Konusu
3. Madde : Meslek ünvanlarının haksız yere kullanılmasının sonuçları
4. Madde : Meslek mensubu olabilmenin genel şartları
5. Madde : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları

¹⁸ Yahya Arıkan, "Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", Yaklaşım Dergisi, Yıl:5, Sayı:60, Aralık-1997, s.87.

¹⁹ Yasanın tam metni için bkz: 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete ve Türedi, a.g.e., s.63-91.

6. Madde : Staj süresinden sayılan hizmetler
7. Madde : Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Sınavı
8. Madde :Yabancı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler
9. Madde :Yeminli Mali Müşavirlik Şartları
10. Madde :Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
11. Madde :Yemin
12. Madde :Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk
13. Madde :Meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olan kimseler

**İkinci Bölüm-SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ve
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI (Madde: 14-27)**

14. Madde : Odalar, nitelikleri ve faaliyet sınırı
15. Madde : Odaların kuruluşu
16. Madde : Odaların gelirleri
17. Madde : Odaların organları
18. Madde : Oda Genel Kurulu'nun teşekkülü
19. Madde : Oda Genel Kurulu'nun görevleri
20. Madde : Oda Genel Kurul Toplantısı
21. Madde : Oda Yönetim Kurulu'nun Teşekkülü
22. Madde : Seçilme yeterliliği ve seçilme şekli
23. Madde : Oda Yönetim Kurulu'nun görevleri
24. Madde : Toplantılar
25. Madde : Oda Disiplin Kurulu
26. Madde : Oda Disiplin Kurulunun görevleri
27. Madde : Oda Denetleme Kurulu

**Üçüncü Bölüm- SERBEST MUHASEBECİ ve MALİ MÜŞAVİRLER ve
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ (Madde: 28-39)**

28. Madde : Birliğin kuruluşu, merkezi, amaçları
29. Madde : Birliğin görevleri
30. Madde : Birliğin gelirleri
31. Madde : Birliğin organları

- 32. Madde : Birlik Genel Kurulu
- 33. Madde : Birlik Genel Kurulunun görevleri
- 34. Madde : Birlik Genel Kurul Toplantısı
- 35. Madde : Birlik Yönetim Kurulu
- 36. Madde : Birlik Yönetim Kurulunun görevleri
- 37. Madde : Toplantılar
- 38. Madde : Birlik Disiplin Kurulu
- 39. Madde : Birlik Denetleme Kurulu

Dördüncü Bölüm-ÇEŞİTLİ BÖLÜMLER (Madde:40-52)

- 40. Madde : Oda ve birlik organlarının seçim esasları
- 41. Madde : Oda ve birlik organlarının denetimi
- 42. Madde : Odaların ve birliğin yurt dışında temsili
- 43. Madde : Meslek sınırları
- 44. Madde : Reklam yasağı
- 45. Madde : Yasaklar
- 46. Madde : Ücret
- 47. Madde : Görevle ilgili suçlar
- 48. Madde : Disiplin cezaları
- 49. Madde : Ceza hükmü
- 50. Madde : Yönetmelikler
- 51. Madde : Yürürlük
- 52. Madde : Yürütme

GEÇİCİ MADDELER

3568 Sayılı Kanun'un geçici 8'inci maddesinde 01.03.1989 tarihi itibariyle kimlerin sınavsız olarak Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olabilecekleri konusu ile meslek oda ve birliklerinin genel kurul seçimleri yapılana kadar ne şekilde ve kimler tarafından yönetileceği hususlarını düzenlemekte idi.

Bu Yasa'nın çıkmasıyla birlikte özellikle vergi beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce tasdik edilmesi bir anlamda denetimin özelleştirilmesi olarak değerlendirilebilir. Denetimin özelleştirilmesinin vergi kayıp ve kaçığını önlemede etkili olacağı kuşkusuzdur. Çünkü tasdik sorumluluğunu taşıyan Yeminli Mali Müşavirler beyannamelerini tasdik ettikleri mükelleflerin vergi kaçırmalarına müsaade etmeyecekleri gibi, bu mükelleflerle ilişkisi olanların da beyanlarına olumlu etkileri olacaktır²⁰, diyebiliriz.

A. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası

01.06.1989 tarihinde kabul edilerek, 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Meslek Yasası, esas itibariyle bir "Çerçeve Yasa"dır. Meslekle ilgili düzenlemeler Genel Hükümler başlıklı 1'inci bölümde 13 madde halinde düzenlenmiştir. Yasanın sonraki bölümlerinde; odalar, birlik, oda ve Birliğin seçim esasları ile geçici maddelere yer verilmiştir.

Bu yasa ile meslek mensupları ve mesleğin konusuna ilişkin genel kurallar belirlenerek sistemimizdeki önemli bir boşluk giderilmiştir²¹. Ancak ilgili yasadan beklenen faydaların sağlanabilmesi için bir an önce bu yasanın 50'nci maddesine istinaden düzenlemelerin yapılarak, çerçeve yasanın içinin doldurulması gerekiyordu. Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki ile hazırlanan yönetmelikler ve Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı tebliğlerle gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır olan yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sistemi'nin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlâk unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzlukları en az düzeye indirebilmek için bu tür düzenlemelerin kısa sürede yapılması zorunluluk arz etmekteydi.

²⁰ Zeki Cengiz Aydın, "Vergi Denetiminin Özelleştirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, Sayı:28, Nisan-1995, s.95-96.

²¹ Nihal Saban, "3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Ağustos-1995, s.93.

Yasanın 52'nci maddesinde belirtildiği üzere, bu yasaya istinaden çıkarılacak yönetmelik ve tebliğleri düzenleme görevi Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bakanlar Kurulu da, Maliye Bakanlığı'nın isteği doğrultusunda 1989 yılından bugüne dek çeşitli konularda bir çok yönetmelikler çıkarmıştır.

a. Mali Müşavirlik Meslek Yasasının Amacı

Yasanın 1'inci maddesi, yasanın ve aynı zamanda mesleğin amacını ortaya koymaktadır. İlgili maddeye göre yasanın amacı;

1-İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak,

2- Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak,

3-Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere (amacıyla);

a- Serbest Muhasebecilik

b- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

c-Yeminli Mali Müşavirlik, meslekleri ve hizmetleri ile;

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları, Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kurulmasına, teşkilât, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçilmelerine ilişkin esasları düzenlemek olarak belirtilmiştir. Ayrıca bu maddede meslek icrasına hak kazananlara; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir denir, hükmü yer almaktadır.

Yasanın amacının yer aldığı 1'inci madde yorumlandığında şu konular dikkati çekmektedir:

Birincisi; bu yasa, meslek mensuplarını üç gruba ayırmıştır.

İkincisi; meslek mensupları il bazında serbest muhasebeciler ile serbest muhasebeci mali müşavirleri tek oda altında, yeminli mali müşavirleri ise ayrı bir oda olarak teşkilâtlandırmaktadır. Ancak bu her iki farklı oda merkezde (Ankara'da) Birlik

olarak tek çatı altında toplanacaktır. Örneğin, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) gibi. Yani, Yasada üç ayrı meslek grubu olmasına karşılık iki ayrı oda kurulması öngörülmüştür. Üye sayısı 25'in altına düşen illerdeki meslek mensupları bölgesel düzeyde teşkilâtlanacaklardır²².

Dikkati çeken üçüncü nokta, meslek mensuplarının "tarafsız" olacakları ifadesidir. Yani, meslek mensupları hizmet sundukları işletmeler ile üçüncü kişiler arasında kalan, yansız ve objektif kişiler olarak faaliyette bulunacaklardır. Ancak içinde bulunulan meslek grubuna göre, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, işletme ile ilgili faaliyet sonuçlarını mevzuat çerçevesinde denetlemek ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin (işletme ile ilgili bulunan veya işletme ile ilişkide bulunan üçüncü kişiler) istifadesine sunma görevleri, en önemli amaç olarak ortaya çıkmaktadır. Zaten yasanın gerekçesinde mali müşavir (meslek mensubu); işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak tanımlanmaktadır²³.

Dördüncü nokta ise; meslek mensupları yukarıda sayılan görevleri yerine getirirken aynı zamanda mesleğin onuruna yakışacak şekilde davranacak ve mesleğin kalitesinin yükseltilerek diğer meslek grupları arasındaki saygınlığının artırılması hedeflenmektedir. Yasada bu kavram "Yüksek Mesleki Standartlar"²⁴ olarak ifade edilmektedir.

Beşinci ve son önemli nokta ise, "meslek mensuplarının faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye (auditing) tabi tutulması"ndan söz

²² 3568 Sayılı Yasa, Odaların Kuruluşu, Md:15.

²³ Uğur Büyükbalkan, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı, TÜRMOB Yayınları, No:46, Ankara-1998, s.4-5.

²⁴ Denetimle ilgili kaynak kitap ve makalelerde standartlar, meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin uymak zorunda oldukları kurallar olarak ifade edilmektedir. Buradaki mesleki standartlardan kasıt; meslek mensuplarının mesleki eğitim ve tecrübeye sahip olmaları, bağımsız hareket edebilmeleri ve meslek onur ve haysiyetine yakışır kişisel ve ahlaki niteliklere sahip olmalarıdır.

edilmektedir. Burada meslek mensuplarından olan yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetim elemanı (dış denetçi) olduklarına dikkat çekilmektedir.

b. 3568 Sayılı Yasada Yer Alan Meslek Grupları

3568 Sayılı Yasa'nın 2'nci maddesi mesleğin konusunu yani meslek mensuplarının her birinin hangi faaliyet alanları içinde, hangi görevleri yapabileceklerini düzenlemektedir. Bu madde mesleğin konusunu, Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik olarak iki ayrı grupta değerlendirmiştir. Ancak meslek mensupları; Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler olmak üzere üç grupta toplanmıştır.

Bu aşamada, meslek mensuplarının çalışma alanlarının kesin sınırlarını belirleyebilmek ve mesleğe giriş olanaklarını net bir şekilde ortaya koyabilmek için her bir meslek grubu ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

1. Serbest Muhasebecilik

i. Mesleğinin Konusu: Serbest muhasebeciler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmakla görevlidirler²⁵.

ii. Mesleğe Giriş : Serbest Muhasebeci olunabilmek için, adaylarda 3568 Sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesinde düzenlenen genel şartların tamamının bulunması gerekmektedir. Bunlar:

- T.C. vatandaşı olmak (Yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hükümler saklıdır),
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,

²⁵ 3568 Sayılı Yasa, Md:2.

- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilal, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,

- Ceza ve disiplin soruşturması sununda memuriyetten çıkarılmış olmamak,

- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

Yukarıda belirtilen şartların yanı sıra, 3568 sayılı Yasa'nın 5'inci maddesinin A fıkrasında belirtilen hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği YÖK tarafından tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az önlisans seviyesinde mezun olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci ünvanı ile çalışabilirler. Staj süresi söz konusu yükseköğretim kurumlarından önlisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret lisesi ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıl olarak belirlenmiştir²⁶. Yukarıda belirtilen bölümleri lisans düzeyinde bitirenlerin staj süreleri ise 2 yıldır.

Belirtilen şartları haiz kişilerin staj yapacakları il ya da bölgenin meslek odasına aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri temin ederek başvurmaları gerekmektedir.

a) Yasanın aradığı şartlara uygunluğu gösterir birlik tarafından belirlenecek belgeler,

b) Adayın, Yasanın 4'üncü maddesinde belirtilen suçları işlemediğine dair savcılıktan alınacak adli sicil kaydını gösterir belge,

c) Yanında staj yapacağı meslek mensubunun oluru ya da meslek mensubunun odaca belirlenmesine ilişkin yazılı talebi,

d) Aday hakkında bilgi alınabilecek iki kişinin adresi (bu kişiler adayın birinci ve ikinci derece yakın hısmı olamaz),

e) Staj giderlerinin ödendiğini gösterir belge.

²⁶ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md:8,

Staj başvuruları TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi) tarafından ilan edilir ve yılda üç kez yapılır. Odalar, staj için yapılan başvuruları ilgili aydan sonraki ayı takip eden 7 gün içinde odanın ilân tahtasında 7 gün süre ile ilân eder. İlân süresi içinde aday meslek mensubunun, Yasaya, mesleğin şeref ve haysiyetine aykırı durumları bulunduğu dair açık delil ve olaylar gösterilerek yapılacak şikayetler ilgili odanın yönetim kurulunca 15 gün içinde incelenir ve karara bağlanır.

Başvurunun yapılmasından sonra ilgili oda yönetim kurulu, adayın Yasa'da belirtilen şartları taşıyıp taşımadığını ve meslekle bağdaşmayan işlerle uğraşıp uğraşmadığını araştırarak bir rapor düzenlemek için bir yönetim kurulu üyesini görevlendirir.

Ancak staj başvuru sayısı 1 yılda 1.000'i aşan odalarda meslek mensuplarından 5 kişilik bir adaylık koşullarını inceleme komisyonu kurulur. İlgili oda yönetim kurulu başvuruları, 2 ay içinde inceler ve varsa eksiklerini tamamlar. Bu değerlendirme sonucunda gerekli şartları taşımadığı tespit edilen adayların başvuruları reddedilir.

Aday meslek mensubunun odaya yaptığı staj başvurusunun reddi halinde, adayın red kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde Birliğe itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Birliğin, itiraz üzerine 30 gün içinde vereceği karara, aday meslek mensubunun itiraz hakkı yoktur.

Serbest muhasebeci adayları stajlarını, yeminli mali müşavir, serbest Muhasebeci mali müşavir veya serbest muhasebecilerin yanında ve/veya onların denetim ve gözetiminde yapabilirler²⁷.

Staja her yılın Mayıs, Eylül ve Ocak aylarında başlanır. Staj kesintisiz yapılır. Yapılan denetlemelerde 1 yılda 3 defa mücbir sebep olmaksızın staj mahallinde

²⁷ Staj Yönetmeliği, Md:15/1.

bulunmayanların stajı iptal edilir²⁸. Aday meslek mensubuna staj süresince, yanında staj yapılan meslek mensubunca belli bir ücret ödenir. Aday meslek mensubu ile TESMER arasında yapılacak bir sözleşme gereği aday meslek mensubunun sigorta primleri TESMER tarafından yatırılır.

Aday meslek mensuplarının; biri staj sırasında, diğeri ise staj bittikten sonra olmak üzere iki durumun gerçekleşmesi halinde, meslek mensubu olmaları önlenebilir. 23.08.1997 Tarih ve 23089 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Staj Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesinde sayılan hallerde aday meslek mensubunun stajı kesilerek meslek mensubu olmasına izin verilmeyebilir. Oda Yönetim Kurullarının bu konulardaki kararları 7 gün içinde aday meslek mensubuna ve yanında son olarak staj yapılan meslek mensubuna tebliğ edilir. Bu kararlara tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde Birlik nezdinde itiraz edilebilir. Birliğin 60 gün içinde vereceği karar kesindir²⁹. Aynı Yönetmeliğin 25'inci maddesinde ise, staj sonunda yapılan Staj Bitirme Değerlendirmesi'nde başarılı olamayan aday meslek mensubunun meslekle ilişkisinin kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Staj Yönetmeliğinin 26'ncı maddesinde, serbest muhasebeci adaylarının iki yılda bir Yazılı Staj Ara Dönem Değerlendirmeleri ve staj sonunda ise Staj Bitirme Değerlendirmesine tabi tutulacakları belirtilmektedir. Meslek mensuplarının Staj Ara Dönem değerlendirmelerinde başarılı sayılmaları için 100 üzerinden 60 puan almaları gerekir. Bu puanı alamayanların bir yılda üç Değerlendirme Yoklamasına daha katılabilecekleri ve bu sınavlarda da 60 puanı alamayanlar ile staj hakkında yararlanmayanlar, staj şartını yerine getirmemiş sayılacaklardır. Dolayısıyla meslek mensubu olmaya hak kazanamayacaklardır.

Yukarıda belirtilen şartları yerine getiren aday meslek mensupları, ruhsat almak ve çalışanlar listesine kayıt olmak koşuluyla meslek mensubu olmaya hak kazanabileceklerdir.

²⁸ Staj Yönetmeliği, Md:16.

²⁹ Staj Yönetmeliği, Md:24.

Aşağıda düzenlenmiş olan tablo Türkiye'de Serbest Muhasebecilik mesleğini icra eden meslek mensuplarının genel durumlarını göstermektedir.

Türkiye Geneline 1998 Yılı Rakamları İle SM'lerin Genel Durumu³⁰

Toplam Sayı	26.328
Büro Açarak Çalışanlar	14.670
Bağımlı + Faal Olmayan	11.658
Erkek	23.677
Kadın	2.651
İlkokul Mezunu	1.013
Ortaokul	1.852
Lise ve dengi	10.892
Önlisans	500
Lisans	8.714
Lisansüstü	103

1998 yılı itibarıyla ülkemizde mali müşavirlik mesleğinin ilk aşamasında bulunan serbest muhasebecilerin toplam sayısı 26.328 olmasına karşılık, bunların sadece 14.670'i meslek odalarına kayıtlı ve kendi adlarına büro açmak suretiyle mesleği faal olarak icra etmektedirler. 11.658 meslek mensubu serbest muhasebecilik mesleğini ya bir işyerine bağlı olarak yapmakta ya da mesleği yapmaya yetkili olmalarına rağmen çalışmamakta veya başka iş kollarında faaliyet göstermektedirler.

26.328 SM'den sadece 2.651'i bayandır. Bu rakam, bayanların mesleğe olan ilgisizliğini veya erkekler kadar tek başlarına çalışma cesaretlerinin olmaması görüntüsünü vermektedir. Ancak bayanların tahsilini tamamladıktan sonra daha çok bankacılık ve benzeri hizmet sektöründe çalışmak istedikleri de bilinmektedir. Bayanların sayısının az olması bu şekilde de yorumlanabilir.

³⁰ 1998-1999 Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları No:92, Ankara-1999, s.47-53'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

İlk, orta ve lise mezunu serbest muhasebeci meslek mensuplarının sayısının yüksek olması, her isteyenin ya da iş bulamayan kimselerin mali müşavir adı altında mesleğe, meslek yasası çıkmadan önce girmelerinden kaynaklanmaktadır. Ancak lisans düzeyinde tahsil yapmış olanların sayısının 8 binler düzeyinde olması dikkat çekicidir. Çünkü üniversitelerin ilgili bölümlerinin 4 yıllık fakültelerinden mezun olan gençlerin geleceğin mesleği olarak kabul edilen Mali Müşavirlik mesleğine sahip çıktıkları anlaşılmaktadır.

2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

i. Mesleğin Konusu : 3568 Sayılı Kanun'un 2'nci maddesine göre serbest muhasebeci mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin:

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

- Yukarıda sayılan konularda belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmakla görevli meslek mensuplarıdır.

ii. Mesleğe Giriş : Serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını kazanabilmek için Yasanın 15'inci maddesinde belirtilen dallarda en az lisans seviyesinde mezun olmak ya da diğer öğretim kurumlarından mezun olmakla beraber, 5'inci maddede belirtilen dallarda lisansüstü seviyesinde mezun olmak gerekmektedir. Ayrıca 2 yıl serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir yanında staj yapmak ve staj süresi içinde yapılan arasınavda ve staj süresi sonunda yapılan sınavda başarılı olmak gerekmektedir. Bu ünvan, sınavlı ya da sınavsız olmak üzere iki şekilde kazanılabilmektedir. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini

aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile 5'inci maddede belirtilen bilim dallarında en az 8 yıl öğretim üyesi veya öğretim görevlisi olarak çalışmış bulunanlar sınavsız olarak serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını kazanabilmektedirler. Kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisini haiz olanlar bu yetkiyi aldıktan sonra kamu kurum ve kuruluşlarında iki yıl görev yapmış olmaları halinde, staj şartı aranmadan doğrudan doğruya serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavına girebilmektedirler³¹.

Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetimden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri de staj süresinden sayılmaktadır.

Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri staj süresi olarak sayılır. Dolayısıyla bu görevlerde 2 yıl çalışanlar doğrudan doğruya sınava katılabileceklerdir.

Ayrıca meslek yasasının geçici 2'nci maddesi gereği, bu Yasa'nın yürürlüğe girdiği 13.06.1989 tarihinde yükseköğretim kurumlarından mezun olmak şartıyla, Türkiye genelinde denetim yapan kamu bankaları müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan; bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren en az 3 yıl kamu hizmetinde çalışmış ve kamu hizmetinden ayrılmış olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında en az 3 yıl öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanlar Kanun'un 2'nci maddesinde belirtilen mesleğin konularına giren işleri bir işyerine bağlı olmaksızın en az 5 yıl yapanlar veya yapmış olanlar, kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz olarak muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak en az 5 yıl çalışmış olanlar da sınavsız olarak serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını kazanmışlardır.

³¹ Staj Yönetmeliği, Md:9/a.

Aday meslek mensuplarının serbest muhasebeci mali müşavir ünvanını kazanabilmeleri için Ara Yeterlilik Sınavı ve Yeterlilik Sınavlarından geçerli notları almaları gerekmektedir. Ara yeterlilik sınavı (staj değerlendirme sınavı), staj sırasında birinci yılın sonunda sınav komisyonu tarafından yapılan sınavdır. Yeterlilik sınavı tüm konulardan ayrı ayrı olmak üzere staj döneminin sonunda yapılır.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı Birlik tarafından yapılmaktadır. Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığı'nı temsil eder. Diğer 3 üye YÖK tarafından teklif edilecek 5 aday arasından, diğer iki üye ise Birlikçe teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir. Sınav komisyon üyeliklerine aday gösterileceklerin hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve idari bilimler dallarından lisans ve lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda 15 yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olmaları gerekmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavları yılda üç kez yapılır. Sınav zamanları ve yerleri, sınav gününden en az bir ay önce Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle ilan edilmektedir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı aşağıdaki konulardan yapılmaktadır³²:

- 1) Finansal Muhasebe
- 2) Finansal Tablolar Analizi
- 3) Maliyet Muhasebesi
- 4) Muhasebe Denetimi
- 5) Vergi Mevzuatı ve Uygulaması
- 6) Hukuk (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve BAĞ-KUR Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku)
- 7) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku

³² Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md:14, 22.10.1997 Tarih ve 23130 Sayılı Resmi Gazete.

Yapılan sınavda başarılı olabilmek için yukarıda sayılan konuların her birinden 100 üzerinden en az 50 puan almak şartıyla, sınavın tüm konularının notları toplanır ve aritmetik ortalaması alınır. Başarılı sayılmak için bu ortalamanın en az 60 puan olması gerekir. Serbest muhasebeci mali müşavir ünvanı altında fiilen çalışabilmesi için yukarıda açıklanan şartların varlığı yanında ilgili adaya, Birlik tarafından Çalışma Ruhsatı verilir. Bu ruhsatı alan meslek mensubu, ruhsatla birlikte bulunduğu ildeki odaya başvurarak çalışanlar listesine kaydolmak zorundadır.

Türkiye Genelinde 1998 Yılı Rakamları İle SMMM'lerin Genel Durumu³³

Toplam Sayı	19.913
Büro Açarak Çalışanlar	10.812
Bağımlı + Faal Olmayan	9.101
Erkek	18.057
Kadın	1.856
İlkokul	—
Ortaokul	—
Lise ve dengi	—
Önlisans	3.794
Lisans	15.386
Lisansüstü	733

Tablo incelendiğinde ülke genelinde 1998 yılı sonu itibarıyla toplam 19.913 meslek mensubunun SMMM'lik belgesine sahip olduğu görülmektedir. Ancak faal olarak kendi adına büro açmak suretiyle çalışanların sayısı 10.812'dir. 9.101 meslek mensubu SMMM yetki belgesi almış olmalarına rağmen ya mesleği yapmamakta ya da bir şirkette ücret karşılığında (bağımlı) SMMM olarak çalışmaktadırlar.

Bayanların erkek meslekdaşlarından sayı ve oran olarak çok az olmalarının nedeni, SM'ler için söylenenlerle hemen hemen aynıdır. Bu konuda tam bir yorum getirebilmek için, mesleğin eleman kaynağı olan yüksekokul ve fakültelerden mezun olan kız ve erkek öğrenci sayılarının karşılaştırılması gerekir. Tabloda dikkati çeken en

³³ 1998-1999 TÜRMOB Çalışma Raporu, s. 47-53'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

önemli konu; SMMM olarak yetki belgesine sahip olanları tamamının yüksek okul mezunu olmasıdır. Bunun anlamı; önümüzdeki dönemlerde mali müşavirlik mesleği sadece yüksek okul diploması olanlar tarafından yerine getirilecektir. Böylece yüksek mesleki standartlara ulaşmak daha da kolaylaşacaktır.

Ancak önlisans diplomasına sahip olan 3.794 meslek mensubu ve bundan sonra 2 yıllık meslek yüksek okullarından mezun olacak olanların, Açık Öğretim Fakültelerinin Muhasebe ve Finansman bölümlerine sınavsız olarak alınmaları ve lisans diploması sahibi olmaları sağlanabilir. Böylece meslek mensuplarının mesleklerinde yükselebilmeleri için diplomadan kaynaklanan sorunlar kalmaz ve meslekleriyle ilgili alanlarda eğitim görecektik olmaları, mesleklerini daha da geliştirmelerine katkı sağlayacaktır.

Vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü vazifesi gören meslek mensupları, vergi uyumsuzluklarının sayısının daha az seviyelere inmesine yardımcı olmuştur. Böylece vergilendirme işlemlerinde görev alan kamu görevlileri gereksiz işlemlerle zaman kaybetmeyeceklerdir.

3. Yeminli Mali Müşavirlik

Mali müşavirlik mesleğinin kesin ve üzerinde herkesçe uzlaşılan bir tanımı yoktur. Genel olarak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri, derin bir işletme iktisadı bilgisi, mali hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak, işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik, bütçe ve her türlü mali konuların planlanması ve bu alanlardaki konuların planlanması ve sorunların çözümü ile uğraşır.

Bu genel tanımlamadan hareketle mali müşaviri; işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililer yararına sunan uzman³⁴ olarak tanımlanabilir.

³⁴ Mustafa Uçar, "Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", Yaklaşım Dergisi, Yıl:4, Sayı:39, Mart-1996, s.120.

Yeminli Mali Müşavirlik en azından bugünkü genel uygulama içerisinde Türkiye'ye özgü olup, başka bir ülkede benzer uygulaması yoktur³⁵. Diğer ülkelerde uzun bir zamandan beri uygulanmakta olan bağımsız denetim olgusundan nitelik olarak önemli bir farklılığı vergisel endişelerle yaratılmış olmasıdır³⁶.

i. Mesleğin Konusu :

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

1- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

2- Görev alanına giren konularda belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işler yanında tasdik işlerini yapmakla görevlidirler.

Görüldüğü üzere yeminli mali müşavirleri diğer meslek mensuplarından ayıran en önemli özellik, kendilerine tanınan tasdik yetkisidir. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettiği belgeler kamu idaresinin yetkili elemanları tarafından incelenmiş belge niteliğinde kabul edildiğinden, tasdik ettikleri işlemlerin doğruluğundan sorumludurlar.

Yeminli mali müşavirler, görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıdaki şekilde yemin ederler:

"Yeminli mali müşavirlik mesleğinin bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlâkına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma namusum ve şerefim üzerine yemin ederim".

³⁵ Masum Türker, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı", Yaklaşım Dergisi, Sayı:57, Yıl:5, Eylül-1997, s.27.

³⁶ Sezai Onaral, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", Mükellefin Dergisi, Sayı:46, Ekim-1996, s.7.

ii. Mesleğe Giriş

3568 Sayılı Yasanın 9'uncu maddesine göre yeminli mali müşavir olabilmek için;

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavirlik ruhsatını almış olmak, gerekmektedir.

Bununla beraber Yasa bazı görevlilerin mutlaka serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmış olmalarını aramamaktadır. Bu kişiler;

- 1- Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar,
- 2- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında, yasada belirtilen süreler kadar öğretim üyeliği veya öğretim görevliliği yapmış olanlar.

Bunların görevlerinde geçirmiş oldukları süreler, serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçen süre olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla bu görevlerde 10 yıl çalışmış olanlar diğer şartları da yerine getirmeleri kaydıyla yeminli mali müşavir olarak çalışabileceklerdir.

Bunun yanında geçici 3'üncü maddede Yasanın yürürlüğe girdiği tarihte 5'inci maddede belirtilen bilim dallarından lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber 5'inci maddede belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmak şartıyla³⁷;

- Kanunları uyarınca, vergi inceleme yetkisini almış ve yeterlik sınavını vermiş olanlar da, inceleme yetkisini aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetinde geçen süreleri ile, kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra maliye, muhasebe ve işletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanların,

³⁷ Ali Karaarslan, "Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Dünyası, Sayı:96, Ağustos-1989, s.17.

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarının birinden profesör ünvanı almış olanların,

- En az 12 yıldan beri Yasanın 2'nci maddesinde belirtilen, mesleğin konusuna giren işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapmış olanlardan kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz olarak sorumlu bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamı 10 milyar lirayı aşanların yeminli mali müşavir olmaya hak kazanacakları belirtilmiştir.

Yeminli mali müşavir olmanın şartlarından birisi de sınavı başarı ile geçmektir. Ancak Kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar ile Yasada belirtilen bilim dallarında profesörlük ünvanı almış olanlar için sınav şartı aranmaz.

Yeminli mali müşavirlik sınavı, sınav komisyonu tarafından yapılır. Bu komisyon 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığı'nı temsil eder. Diğer 3 üye YÖK tarafından teklif edilecek 5 aday arasından, diğer 2 üye ise Birlik tarafından teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık ve idari bilimler dallarından lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda 15 yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Yeminli mali müşavirlik sınavı aşağıdaki konulardan oluşmaktadır³⁸:

- 1- İleri Düzeyde Finansal Muhasebe
- 2- Finansal Yönetim
- 3- Yönetim Muhasebesi
- 4- Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku
- 5- Revizyon

³⁸ Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md:14

- 6- Vergi Tekniği
- 7- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
- 8- Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
- 9- Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı
- 10- Sermaye Piyasası Mevzuatı

Bu sınavdan başarılı sayılmak için ayrı ayrı sınav konularından 100 puan üzerinden en az 50 puan alınması şartıyla, sınav konularından alınan puanların aritmetik ortalamasının en az 65 puan olması gerekir.

Sınavlara katılanlardan genel ve özel şartları taşımadıkları sonradan anlaşılanların sınavları geçersiz sayılarak haklarında sınava dayalı olarak yapılmış işlemler iptal edilir. Bu durumda olanlar hiç bir hak talebinde bulunamazlar. Gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu tespit edilenler hakkında ayrıca Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanması için Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunulur. Sınavlarda sorulacak soruların önceden bilindiğinin tespiti halinde, sınavlara katılanların tümü için geçerli olmak üzere sınav iptal edilir.

Sınava katılanlar sınav sonuçlarına yazılı olarak itiraz edebilirler. İtirazlar, sonuçların ilgiliye bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde bir dilekçeyle, Birliğe yapılır. Bu itirazlar, Birlik tarafından en geç 30 gün içinde incelenip karara bağlanır ve sonuç itiraz edene yazılı olarak bildirilir. İtirazı reddedilen kişi Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Başvuru üzerine Maliye Bakanlığı itiraz ile ilgili gerekli incelemeyi yapar ve nihai kararını verir.

Yeminli mali müşavir yeterlik sınavında başarılı olamayanlar sınav sonuçlarının ilan tarihinden itibaren en çok 2 yıl içinde 3 sınava daha girebilirler. Bu sınavlar 100 puan üzerinden 65 puandan az not alınan konuları kapsar³⁹.

Bu ek sınav haklarını süresi içinde kullanmayanlar veya bu sınavlarda da başarılı olamayanlar bir daha meslek sınavlarına alınmazlar.

³⁹ Sınav Yönetmeliği, Md:21.

Yeminli mali müşavirler görevlerini fiilen icra edebilmeleri için, bu ünvanın sınavlı veya sınavsız olarak kazanılmasına bakılmaksızın yeminli mali müşavirlik ruhsatını almaları ve ilgili odaya başvurarak çalışanlar listesine kayıt olmaları gerekmektedir.

Türkiye Genelinde 1998 Yılı Rakamları İle YMM'lerin Genel Durumu⁴⁰

Toplam Sayı	2.982
Meslekte Faal Olanlar	1.482
Faal Olmayanlar	1.500
Erkek	2.831
Kadın	151
İlkokul	—
Ortaokul	—
Lise ve Dengi	—
Önlisans	—
Lisans	2.349
Lisansüstü	633

Tablodaki veriler incelendiğinde görüleceği gibi, toplam 2.982 YMM'lik yetki belgesine sahip meslek mensubunun 1.482'si kendi adlarına büro açmak suretiyle mesleği icra etmektedirler. Odalara kayıtlı olan 2.982 YMM'den 1.500'ü ise yetki belgesine sahip olmalarına rağmen faal olarak çalışmamaktadırlar. Bunlar genelde, meslek yasasının geçici maddesindeki müktesep haklardan yararlanarak belge almış olanlardır. Ayrıca üniversitelerde , yasada belirtilen ilgili fakültelerde profesör öğretim üyesi ünvanı ile görev yapan hocalarında yetki belgesine sahip olmalarına rağmen faal olarak meslekte bulunmamaları, bu sayının yüksek olmasının en önemli nedenidir.

YMM olabilmenin koşullarının ağır olması tablodaki rakamlardan kendini göstermektedir. Özellikle bu meslek grubunda lisans düzeyinde diplomaya sahip olma zorunluluğu ve SMMM olarak en az 10 yıl mesleği icra etme mecburiyeti, ülkemizdeki

⁴⁰ 1998-1999 TÜRMOB Çalışma Raporu, s.47-54'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

YMM'lerin sayının az olma nedenleri arasında yer almaktadır. Yine YMM olabilmek için yapılan değerlendirme sınavlarının ağırlığı da başka bir etken olarak kabul edilmektedir.

B. Meslek Yasası İle İlgili İdari Düzenlemeler

3568 Sayılı Yasa daha öncede ifade edildiği üzere, bir "Çerçeve Yasa" olarak çıkarılmıştı. Yasaya işlerlik kazandırabilmek için 50'nci maddeye istinaden yönetmeliklerin bir an önce çıkarılması gerekiyordu. Bu amaçla 1998 yılı sonuna kadar toplam 17 yönetmelik çıkarılmış, ancak bunların 6 tanesi yürürlükten kaldırılmıştır. Yine bu dönemde 23 adet tebliğ yayınlanmış ve bu tebliğlerden 3'ü Danıştay tarafından olmak üzere, 6 tanesi uygulamadan kaldırılmıştır.

Meslek Yasası üzerinde en çok tartışma konusu olan madde 2'nci maddedir. Çünkü bu madde mesleğin konusunu yani meslek mensuplarının çalışma alanlarını belirlemektedir. Dolayısıyla meslek yasasının omurgasını oluşturmaktadır.

Bu maddedeki düzenlemeye göre;

Serbest Muhasebeciler: Muhasebe ve/veya vergilendirmeye hazırlık sürecinde finansal tabloları ve/veya vergi beyannamelerini hazırlayacaklardır⁴¹.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler: Bu meslek grubunun çalışma alanları ise; finansal tabloların/vergi beyannamelerinin hazırlık süreci, plânlama, danışmanlık ve denetim olarak belirlenmiştir⁴². Yasadaki maddeye göre SMMM'ler; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, yine bu sayılan konularda belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve

⁴¹ Saban, a.g.m., s.107.

⁴² Saban, a.g.m., s.108.

beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

Yeminli Mali Müşavirler: Bu gruptaki meslek mensuplarının çalışma alanı ise yasada daha farklı olarak belirlenmiştir. YMM'ler; SMMM'lerin çalışma alanlarına giren defter tutma, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyanname ve diğer belgeleri düzenleme görevleri dışındaki diğer işlemleri yapabilirken, SMMM'lerden farklı olarak bir de Tasdik yetkisine sahiptirler.

Buna göre meslek mensuplarının görev alanları, yukarıdan aşağıya doğru birbirlerinin görevlerini yapacak şekilde düzenlenmiştir. Örneğin YMM'ler tasdik görevleri yanında SMMM'lerin bir kısım görevlerini yapabilirlerken, SMMM'ler yasanın 2'nci maddesinin A fıkrasının (b) bendinde sayılan görevlerle birlikte SM'lere (a) bendinde verilen görevleri de yapabileceklerdir. Ancak YMM'ler SM'lerin görevlerini; SM'ler, SMMM'ler ve YMM'lerin görevlerini; SMMM'ler ise YMM'lerin tasdik görevlerini yapamayacaklardır.

Bu aşamada 2'nci madde içinde geçen bazı kavramların açıklanması, meslek mensuplarının görev alanlarını ve görevlerinin içeriğini anlamak açısından önem taşımaktadır. Bu kavramlar:

- Finansal Tablolar ve Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması
- Plânlama ve Müşavirlik
- Denetim
- Tasdik'tir.

a. Finansal Tabloların ve Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması

Bu süreç, birisi muhasebe diğeri vergi alanı olmak üzere iki bölüm halinde ele alınabilir⁴³. Muhasebe, bir ekonomik birime (işletmeye) etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Bu yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır, sınıflandırılır ve özetlenir. Bu işlemlerin

⁴³ Saban, a.g.m., s.103.

sonunda muhasebe raporları (finansal raporlar) düzenlenir. Bu konu daha çok meslek mensuplarının bilgisine dayanmaktadır. Çünkü meslek mensubu; ticari işletmelerin faaliyetlerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen düzenlemelere uygun olarak geçirilmesini sağlayarak ve hesap dönemlerinin sonunda düzenlenecek bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tabloları hazırlayarak başta gelir idaresi olmak üzere diğer ilgililerin bilgisine sunacaktır. Meslek mensupları; işletmelerin VUK'na göre tutmak zorunda oldukları defterlerin, işletmelerin tüm faaliyetlerini gerçek ve doğru bir şekilde yansıtabilecek tarzda mevzuata uygun olarak tutulmasını temin etmek zorundadırlar.

Vergi alanı ise; muhasebe raporlarında, vergi kanunları çerçevesinde gerekli düzenlemeleri yaparak vergi beyannamelerinin hazırlanması işlemleridir. Tutulan ticari defterlere uygun vergi beyannamelerinin düzenlenmesini sağlamak da meslek mensuplarının diğer bir görev alanına girmektedir.

b. Planlama ve Müşavirlik

Planlama; gerçek ya da tüzel kişilerin geleceğe yönelik yatırım, işlem, görüşmelerde temsil, bir takım dökümanların hazırlanması gibi çeşitli konuları içerir. Müşavirlik ise, belli konularda olabileceği gibi, süreç olarak uzun ancak işlevsel olarak yine belli konularda bilgilendirme amacına yönelik faaliyetler olarak ifade edilebilir.

Bilindiği üzere, iktisadi bir işletmenin temel amacı kâr elde etmektir. Dolayısıyla işletmeler kısa ve uzun vadeli plânlara yaparak, iktisadi ve nihai amaç mahiyetindeki kâr elde etme gayelerine ulaşmaya çalışırlar. Bu nedenle de en az düzeyde vergi ödeyerek geri kalan sermayelerini geleceğe yönelik uzun dönemli amaçlarına ayırabilirler. Bu da ancak plânlama ve uzmanlaşmış bilgi birikimine sahip kişilerle mümkün olabilecektir.

İşte, meslek mensupları teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek, plânlamak veya bu konularda müşavirlik (danışmanlık)

yapmak suretiyle bu kuruluşların nihai amaçlarına ulaşmalarında son derece önemli bir rol üstlenmektedirler.

c. Denetim

Denetim (auditing); belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden belirlenmiş kriterlere (ölçütlere) uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgililere raporlanması sürecidir.

Denetimin bu tanımı içinde birçok kavram yer almaktadır. Her şeyden önce denetimin konusu, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgileri kapsamaktadır. Ekonomik faaliyet ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı ekonomik varlık olarak işletmenin bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; bilgi sistemini, muhasebe sürecini, mali tabloları, iç raporları ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsamaktadır. Önceden belirlenmiş kriter ise, denetçinin bilgiyi değerleyeceği standartları ifade etmektedir. Örneğin; denetimin amacı, mali tabloların doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek ise, kriter; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olacaktır.

Faaliyet döneminde kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek denetimin amacını oluşturmaktadır. Ayrıca, bir kimse ya da kuruluşun denetlenen işletme hakkında diğer kişi ya da gruplara bilgi vermek için işletmeyi denetletirmesi, finansal bilgilerin doğruluğunu ispatlayacağından, işletmenin dışarıya karşı durumu daha da güçlü hale gelecektir⁴⁴. Aksi takdirde, bağımsız denetimi yapılmamış finansal tabloların çevreye güven sağlama imkanları azalacaktır⁴⁵. Her şeyden önce sağlanan bilgiler doğru ve gerçeği yansıtmalıdır. Bugünkü ekonomik koşullarda işletmelerle ilgili çıkar grupları kendilerine sunulan finansal tablolardaki bilgilere göre karar verirler. Verilecek bir

⁴⁴ Vance L. Lawrence, Wayne S. Boutell, Principles Of Auditing, Illinois-1977, s.1.

⁴⁵ Walter B. Meigs, Rau O. Whittington, Kurt Pany, Robert F. Meigs, Principles Of Auditing, Boston-1989, s.8.

yatırım kararının doğru olup olmadığı, bu kararın dayandırıldığı muhasebe verilerinin güvenilirliği ile yakından ilgilidir⁴⁶.

Ayrıca, denetimi yapacak denetçinin muhasebe konusunda bilgili olması gerekmektedir. Bununla birlikte denetçi, denetim ile ilgili belgeleri toplamada ve değerlendirmede de uzman olmalıdır. İşte bu uzmanlık denetçiyi muhasebeciden ayıran bir kriter olarak ortaya çıkmaktadır.

Denetim; amacına yönelik olarak üç şekilde gruplandırılmaktadır:

- Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)
- Faaliyet Denetimi
- Uygunluk Denetimi

1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)

Bu denetim, gerçek anlamda muhasebe denetimidir. Yani işletme kayıt ve belgelerinin işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının önceden saptanmış ölçütlere göre denetlenmesidir⁴⁷. Bu ölçütler muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı hükümleridir.

2. Faaliyet Denetimi

Bu tür denetim, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla, bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilişini kapsar. Ayrıca bu faaliyet sonuçlarının verimlilik standartlarıyla karşılaştırılarak belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ölçülmeye çalışılır. Devletin kendi kuruluşlarının denetlemesi bir faaliyet denetimidir. Ayrıca işletmeler tarafından yapılan İç Denetim de bu türün kapsamı içindedir⁴⁸.

⁴⁶ Howard F. Stetler, Auditing Principles, Englewood Cliffs Prentice Hall Inc., New Jersey, 1977, s.1.

⁴⁷ Vehbi Karabıyık, "Yeminli Mali Müşavir Denetimi: Auditing", Vergi Dünyası, Sayı:68, Nisan-1987, s.17.

⁴⁸ Karabıyık, a.g.m., s.17.

3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin anlamı; kurallara uygunluk olarak açıklanabilir. Buradaki amaç; denetlenen kuruluşun ya da birimin, daha üst birimlerce belirlenmiş olan kurallara uyup uymadığını, gerekli süreçleri izleyip izlenemediğinin belirlenmesidir. Uygunluk denetiminde denetimin konusu; işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler olurken, denetim kriterleri yasalar, şirket ana sözleşmesi, yönetmelikler, tüzükler, iş sözleşmeleri, yönetim politika ve usullerinin dışında saptanmış muhasebe ilkeleri, kuralları ve standartlarıdır⁴⁹. Uygunluk denetimine en iyi örnek; işletmelerin vergi yasalarına uyup uymadıklarının saptanması amacıyla devlet tarafından yapılan denetimdir⁵⁰.

3568 Sayılı Yasa ve bu Yasaya ilişkin olarak düzenlenen yönetmelik ve tebliğlerde kabul edilen denetim, mali tablolar yani finansal denetimdir. Uygunluk denetimi yerine Tasdik kurumu getirilmiştir. Faaliyet denetimi ile ilgili hiçbir açıklık söz konusu değildir.

Çünkü Maliye Bakanlığı, SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin⁵¹ 48'inci maddesinde denetimi; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtları olarak nitelendirilen muhasebe bilgilerinin, ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığının, tarafsız olarak, kanıtlarıyla araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışma olarak açıklamaktadır⁵².

Yine aynı Yönetmeliğin 49'uncu maddesinde denetimin amacı açıklanmıştır. Burada denetimin amacı; "firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari

⁴⁹ Masum Türker, "Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Tekniği (Öndenetim)", Yaklaşım Dergisi, Yıl:6, Sayı:63, Mart-1998, s.29-30.

⁵⁰ Karabıyık, a.g.m., s.18.

⁵¹ SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 3.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmî Gazete

⁵² Büyükbalkan, a.g.ç., s.101.

birimleri ile ayrıca vergi idaresine, bunların mali tablolarında yer alan kayıtların, gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır" şeklinde belirtilmiştir.

İşte bu tanımlardan hareketle muhasebe meslek mensuplarının yapacakları denetim faaliyeti, mali tabloların denetimine girmektedir, diyebiliriz. Dolayısıyla faaliyet denetimi veya kurallara uygunluk denetimi muhasebe meslek mensuplarının (SMMM ve YMM'lerin) görev alanları dışında kalmaktadır.

Denetçinin statüsüne göre bir değerlendirme yapıldığında ise meslek mensupları bağımsız (dış) denetçi kapsamına girmektedirler. Çünkü bağımsız (dış) denetim; serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışması⁵³ şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bu işi yapan kişilere de Bağımsız Denetçi (Dış Denetçi) adı verilmektedir. O halde yasayla denetim yetkisi verilen meslek mensupları aynı zamanda birer bağımsız denetçidirler. Bağımsız (Dış) Denetim'de geçen Dış kelimesi işletme ile bir çıkar ilişkisinin bulunmayışını belirlemek, yani bağımsızlık sözcüğünü kuvvetlendirmek için kullanılmıştır⁵⁴.

3568 Sayılı Yasanın 2'nci maddesinde; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi SMMM ve YMM'lere verilmiştir. Ayrıca bu yasanın 12'nci maddesi, YMM'lere; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi de vermiştir.

⁵³ Celâl Kepekçi, Bağımsız Denetim, Ankara, 1996, s.7.

⁵⁴ Güran Yahyaoglu, "Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşleyişi", Maliye Yazıları, Sayı:32, Eylül-Ekim 1991, s.82.

d. Tasdik

Kelime anlamı olarak tasdik; gerçek olduğunu, doğru olduğunu belirtme⁵⁵, onaylama olarak tanımlanmaktadır. 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde açıklanan tasdik konusu, sadece YMM'lerin tasdik yetkisine sahip olduklarını ifade etmektedir. Tasdik kapsamının Maliye Bakanlığı'nın çıkaracağı yönetmeliklerle düzenleneceği kanun metnidir⁵⁶. 3568 Sayılı Yasa'nın bu 12'nci maddesine istinaden tasdik konusunda çıkarılan yönetmelik⁵⁷ ve bu yönetmeliğe bağlı olarak yayınlanan tebliğler birçok eleştirilere neden olmuş ve sonuçta yargının aldığı kararlar doğrultusunda yeniden düzenlemeler yapılmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde tasdik konusu ve en son uygulamalar değerlendirilmeye çalışılmıştır. Tasdiğin kelime anlamından hareketle tanımı şu şekilde yapılabilir. Tasdik; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanması işlemidir.

Bilindiği Türk Vergi Sistemi, modern vergi sistemleri gibi beyan esasına dayanmaktadır. Bu sistemin esası, verginin, aksi idarece ispatlanıncaya kadar doğru olarak kabul edilen mükellef beyanına dayanılarak alınmasıdır. Doğal olarak idarenin bu beyanları denetleme yani vergi denetimi yapma hakkı vardır.

Vergi denetimi, 1982 Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesinin zorunlu bir sonucudur. Nitekim VUK'nun 134'üncü maddesinde vergi denetimi; "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" şeklinde tanımlanmıştır.

⁵⁵ D. Mehmet Doğan, Temel Büyük Türkçe Sözlük, 1994, s.747.

⁵⁶ 3568 Sayılı Yasa, Md:12.

⁵⁷ YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2.01.1990 Tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete.

Beyan esasına dayanan sistemlerde, özel kesimdeki bütün işletme ve kuruluşlarda hesap düzeninin kurulması, iyi işlemesi, denetlenmesi, mali tablolarının özellikle bilânçoların, gelir-gider, kâr-zarar hesabının, vergi beyannamelerinin doğru, tam ve güvenilir olması ile mümkündür.

Yasa bu amaçla meslek mensuplarından sadece YMM'lere tasdik yetkisi tanımıştır. 3568 Sayılı Yasa'nın gerekçesinde; Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk Vergi Sistemi'nin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlâk unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulamasından doğabilecek uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için bu tasarıyla batı ülkelerindekilere benzer SM, SMMM ve YMM'lik mesleğinin getirilmek istendiğine değinilerek beyan tasdikinin uzman YMM'lerce uygulanmaya başlanması ile birlikte, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerinin kolaylaşacağı vurgulanmaktadır.

Yasa'nın gerekçesinde de açık olarak belirtildiği üzere, YMM'lere tanınan tasdik yetkisinin temelinde "kamusal denetim gücünde vergisel boyutu olan denetim yetkisi" yatmaktadır. Gerçekten de tasdik edildikten sonra vergi idaresine sunulan beyanlar, YMM'in ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir.

Gerek VUK'nda, gerekse yönetmelik ve tebliğlerde ve diğer yasalarda tasdik kavramının üç şekilde ele alındığı görülmektedir. Bu üç grubun ilk ikisi vergi yasaları, üçüncüsü ise diğer yasalarla ilgilidir.

Bunlardan birinci grubu sadece YMM'lerin yapabildiği, mükelleflerin vergi yasalarında yer alan indirim, istisna ve iadelerden yararlanabilmeleri için şart koşulan tasdik işlemleri oluşturmaktadır. VUK mükerrer 227'nci maddede, Maliye Bakanlığı, vergi yasalarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş olan tasdik raporu ibraz edilmesi şartlarına bağlamaya yetkili kılınmıştır. Yine Maliye Bakanlığı'nca YMM tasdik raporu ibraz edilmesi şartı

getirilen konularda, tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde mükelleflerin tasdike konu haklardan yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Vergi yasaları ile ilgili ikinci grup tasdik işlemi ise, beyanname tasdikidir. VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinin 1'inci bendinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca ticari, zirai ve mesleki kazançlarını beyan etmek zorunda olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bazı şartlarla beyannamelerini YMM'lere tasdik, SM ve SMMM'lere imzalatma zorunluluğu getirilmiştir. VUK'nun Re'sen Vergi Tarhı başlığını taşıyan 30'uncu maddesinin 8 numaralı bendinde "bu kanun mükerrer 227'inci madde uyarınca 3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda YMM tasdik raporunun zamanında ibraz edilememesi re'sen takdir sebebi sayılmıştır" denilmektedir.

Tasdik işleminin üçüncü grubunu ise, vergi kanunları dışında yer alan düzenlemelere göre yapılan tasdik işlemleri oluşturmaktadır. Sosyal Güvenlik Mevzuatı ve Radyo Televizyon Üst Kurulu'na (RTÜK) devredilecek paylara ilişkin olarak yapılması gereken tasdik işlemleri bu gruba örnek gösterilebilir⁵⁸.

1. Tasdik İşleminin Amacı

Tasdik yetkisi daha öncede açıklandığı üzere meslek mensuplarından sadece Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Mesleğin ehli olan bu gruba tasdik yetkisi ile birlikte yüklenilen ağır sorumluluklar bu meslek grubunun önemini ortaya koymaktadır.

Tasdik kurumunun getirilmesindeki temel amaçlar şunlardır:

1) Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun yararlanmasına sunmak,

⁵⁸ Tasdik Konuları için bkz. Sedat Özkanlı, "Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Yapılan Tasdikler", Mükellefin Dergisi, Sayı:36, Aralık-1995, s.37-41.

2) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak, hak ve yararlarını korumak,

3) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

2. Tasdik Kapsamındaki İşlemler

Vergi kanunları yönünden yapılması gereken tasdike ilişkin açıklamalara Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"⁹⁹ geniş olarak yer verilmiştir. Bu Yönetmelikte tasdik konuları ve tasdik edilecek belgeler yedi ana başlık altında sıralanmıştır:

i. 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 ve 82'nci maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,
- Geçici Vergi Bildirimleri

ii. 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.

⁹⁹ 2.01.1990 Tarih ve 20390 Sayılı Gazete

iii. Katma Değer Vergisi Yönünden

- Katma Değer Vergisi beyannameleri ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye Bakanlığı'nca gerek görülecek Katma Değer Vergisi'ne ilişkin diğer işlem ve belgeler.

iv. 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,
- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

v. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden

- 6183 Sayılı Kanun'un 48 'inci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",
- 6183 sayılı Kanun'un 105'inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

vi. Damga Vergisi Yönünden

- 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.

vii. Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden

- Yatırım İndirimi,
- Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
- Yeniden değerlendirme,
- Stok değerlemesi,

- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

Maliye Bakanlığı, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlamaya veya genişletmeye yetkilidir.

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ve tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, YMM'ler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.

Tebliğlerle yapılan düzenlemeler sonucu tasdik kapsamına alınan işlemler şunlardır:

1 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 18.02.1990 Tarih ve 20437 Sayılı R.G.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde yer alan ihracat teslimleri ve ihracat kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan Katma Değer Vergisi iadeleri.

2 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 22.02.1990 Tarih ve 20441 Sayılı R.G.

VUK'nun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan yeniden değerlendirme işlemleri.

3 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 12.05.1990 Tarih ve 20516 sayılı R.G.

Vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulabilmeleri için aranan koşulların yerine getirildiğinin ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanına vakıflarda ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlarda ise aranan muafiyet koşulları devam ettiği hususlarının tasdiki.

5 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 17.03.1992 Tarih ve 21174 Sayılı R.G.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi ve geçici 18'inci maddesinde yer alan istisnalar nedeniyle yararlanılan istisna tutarları ile Gelir Vergisi Kanunu'nun

mükerrer 39'uncu maddesine göre kurum kazancından indirilen kazanç ve iradların tasdiki.

6 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 21.10.1992 Tarih ve 21382 Sayılı R.G.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yer alan uluslararası taşımacılık hizmetlerinden doğan Katma Değer Vergisi iade ve mahsup işlemleri.

7 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 30.01.1993 Tarih ve 21481 Sayılı R.G.

Yatırım indirimi uygulamaları

8 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 15.04.1993 Tarih ve 21553 Sayılı R.G.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (a) ve (b) bentlerinde yer alan "mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ve bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan teslim ve hizmetler" ve "deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler"e ilişkin istisna uyarınca yapılan işlemler nedeniyle yüklenilip indirimle giderilemeyen Katma Değer Vergisi iadesi işlemleri.

9 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 29.07.1993 Tarih ve 21652 Sayılı R.G.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2'nci maddesine göre aynı Kanun'un 28'inci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen temel gıda maddeleri ile ilgili olup, indirilemeyen Katma Değer Vergisinin iade işlemleri.

15 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 28.02.1995 Tarih ve 22216 Sayılı R.G.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesinde yer alan Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan satışlarla ilgili iade işlemleri.

18 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 30.07.1995 Tarih ve 22259 Sayılı R.G.

Yıllık gelir ve Kurumlar Vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimleri.

19 Sıra Numaralı Genel Tebliğ: 08.11.1995 Tarih ve 22457 Sayılı R. G.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15/1-b maddesinde yer alan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerden doğan Katma Değer Vergisi'nin iade edilmesine ilişkin işlemler.

Tebliğle düzenlenen tasdik işlemleri yanında 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 46'ncı maddesi gereğince bankalarca sermayesinin yarıdan fazlasına genel ve katma bütçeli dairelerin, KİT ve 3291 Sayılı Kanun'un kapsamına alınan kuruluşların sahip olduğu kurum ortaklıklar ile bankalar dışında kalan müşterilere açılacak krediler ve verilecek kefalet ve teminatların 30 milyar lirayı geçmesi halinde 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 46'ncı maddesi uyarınca alınacak hesap durumu belgesi ile eki bilanço ve kâr- zarar cetvellerinin tasdiki işlemi ile Reklâm Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesine dayanılarak radyo ve televizyon kuruluşlarının düzenledikleri reklâm gelirleri üst kurul payı beyannamelerinin tasdiki işlemleri de bulunmaktadır.

C. Beyannamelerin Tasdik İşlemi ve Yargısal Müdahaleler

3568 Sayılı Yasanın çıkarılış amaçları arasında sayılan vergi kayıp ve kaçığının azaltılması için meslek mensuplarına önemli görevler verilmiş ve ağır sorumluluklar yüklenmiştir. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde kullanılan araçlardan bir tanesi de mükellef beyanlarının doğruluğunun araştırılmasıdır.

Bu doğrultuda, 23.02.1995 Tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 14 sıra numaralı⁶⁰ ve 1 sıra numaralı⁶¹ tebliğlerle ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirmek zorunda olan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine beyannamelerini yeminli mali müşavirlere tasdik veya serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatma yükümlülüğü getirilmiştir.

⁶⁰ 14 sıra Nolu Tebliğ, 30.07 1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan SM, SMMM ve YMM' lik Kanunu Genel Tebliği Sıra No:18 ile yürürlükten kaldırılmıştır.

⁶¹ Av. Önder Sav ve Türkiye Barolar Birliği tarafından yürütmenin durdurulması talebiyle ilgili olarak Danıştay 4.Daire 21.03.1995 tarih ve E:1995/1195 sayılı kararı ile bu tebliğ hakkında yürütmeyi durdurma kararı verilmiştir.

Bu düzenlemenin amacı, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından kontrolünün sağlanması ve bu amaçla gerçek kazançlarının beyan edilmesidir. Kamuoyunda geniş yankılar uyandıran bu düzenlemeye yöneltile eleştiriler ve durumun yargıya intikal ettirilmesi sonucu bu alanda yeni düzenlemelerin yapılması zorunluluğu doğmuştur. Bu aşamada 14 numaralı tebliğ ile yapılan düzenleme ve bu tebliğe karşı Danıştay tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararları ve bu kararlara karşı Maliye Bakanlığı'nın getirdiği yeni düzenleme aşağıya aynen alınmıştır.

a. 14 Numaralı Tebliğ İle Yapılan Düzenleme

23.02.1995 Tarih ve 22211 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 14 numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumunda bulunan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden bir önceki yıl aktif toplamı 30 milyar veya net satışları toplamı 60 milyar lirayı aşan ancak aktif toplamı 300 milyar, net satışları 600 milyarı aşmayanlara gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerin doğruluğunu YMM'lere tasdik ettirme zorunluluğu getirilmiştir. Tasdik kapsamında olan mükelleflerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 31, 36 ve 39'uncu maddelerinde belirtilen beyannameleri de tasdike tabi kılınmıştır.

Bu tebliğde, bir önceki yıl aktif toplamı 300 milyar ve net satışlar toplamı 600 milyar lirayı aşanların ve bu nedenle de tasdik zorunluluğu dışında kalan mükelleflerin hesaplarının Bakanlık merkezi denetim elemanları tarafından sürekli ve her yıl inceleneceği ifade edilmiştir. 1995 yılına ait olup, 1996 yılında verilmesi gereken beyannamelerden başlayan tasdik raporları, 3568 Sayılı Yasa'ya göre yeminli mali müşavirlik ruhsatı ve mührü almış ve YMM'ler odalarının çalışanlar listesine kayıtlı YMM'ler tarafından tasdik edileceği yönündedir.

Tebliğde; tasdik geçerli olması, tasdik kapsamında olan mükelleflerin, YMM ile Tasdik Sözleşmesi yapmalarına bağlanmıştır. Buna göre tasdik kapsamında olan

mükellefler her yıl ocak ayı içinde (özel hesap dönemi uygulayan mükellefler, özel hesap döneminin ilk ayı içinde) beyannamelerini tasdik edecek YMM'lerle yıllık sözleşme yapmak zorundadırlar.

YMM'in her ne sebeple olursa olsun mesleki faaliyetini süresiz terk etmesi veya sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle başka bir YMM ile sözleşme imzalaması halinde, sözleşme, kalan süre için yapılacaktır. Bu durumda tasdikle ilgili her türlü bilgi ve belgeler, devralan YMM'e aktarılmalıdır.

Sözleşme döneminden sonra YMM'in ölüm, meslekten çıkarılma ve benzeri nedenlerle mesleki faaliyetini süresiz terk etmesi halinde bu YMM'le sözleşme imzalayan mükellefler, beyannamelerini faaliyette bulunulan başka bir YMM'e tasdik ettirecek ve sözleşme imzalayacaklardır. Bu durumda, yeni YMM ile sözleşme imzalama süresi 1 ay olarak belirlenmiştir. Ayrıca bu tebliğle getirilen, beyanname tasdiki mecburiyetine uymayan mükelleflerin ilgili dönem matrahlarının VUK'nun mükerrer 227 ve 30'uncu maddeleri uyarınca re'sen takdir edileceği belirtilmiştir.

b. Beyannamelerin Tasdiki Hakkındaki 14 Numaralı Tebliğ İle Getirilen Düzenlemeye İlişkin Yürütmenin Durdurulması Kararı

14 numaralı tebliğin yayınlanması çeşitli meslek odalarının özellikle de baroların tepkisine neden olmuştur. Türkiye Barolar Birliği'nin, Danıştay'da 14 sıra numaralı genel tebliğin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin ve bunlara ekli mali tabloların YMM'lere tasdik ettirilmesi ve bu nedenle sözleşme yapılması zorunluluğunu ve müeyyidelerini düzenleyen hükümlerinin iptali talebiyle açtığı davada Danıştay 4'üncü Dairesi yürütmeyi durdurma kararı vermiştir⁶². Söz konusu karar aynen şu şekildedir: "2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasında; Danıştay veya İdari Mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri belirtilmiştir.

⁶² Danıştay 4. Daire, 21.3.1995 Tarih ve E:1995/1195 Sayılı Karar

Davaya konu edilen, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 14 sıra Nolu Genel Tebliğin dayanağını oluşturan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasında; yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların; 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 Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerce belirleneceği ifade edilmiştir. Kanun'un Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7'nci maddesinin A/a bendinde "yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin", B/a bendinde "yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin" tasdikinin yeminli mali müşavirler tarafından yapılabileceği belirtilmiştir.

Tebliğde ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumunda bulunan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden bir önceki yıl aktif toplamı 30 milyar veya net satışlar toplamı 60 milyar lirayı aşan, ancak bir önceki yıl aktif toplamı 300 milyar, net satışlar toplamı 600 milyar lirayı aşmayanların 1995 yılı gelirlerine ilişkin olup 1996 yılında verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerinin doğruluğunun yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi zorunlu kılınmış, mükelleflerin beyannamelerini tasdik edecek yeminli mali müşavirlerle yıllık sözleşme imzalamaları, 1995 yılına ait sözleşmelerin Mart 1995 sonuna kadar düzenlenmesi gerektiği öngörülmüştür. Sözleşmelerini süresinde yapmayan mükelleflere ait beyannamelerin YMM'lere tasdik ettirilmemiş sayılacağı belirtilmiş ve bu hükümler hakkında uygulanacak müeyyidelere tebliğde ayrıca yer verilmiştir.

Gerek 3568 Sayılı Yasa'da, gerekse bu Yasa'nın Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan Yönetmelik'te, mükelleflerin yıllık gelir ve

kurumlar vergisi beyannamelerini ve eklerini YMM'lere tasdik ettirebilecekleri açıklanmakta, ancak tasdik zorunluluğu öngörülmemektedir. Yönetmeliğin 7'nci maddesinin son fıkrasında tasdik işlemi konusunda; "şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca çıkartılacak tebliğlerle belirlenir" denilmekte ise de, bu hüküm, Kanun'da yönetmelik ile belirleneceği öngörülen hususların tebliğle düzenlenmesine, Kanun'da öngörülmediği için yönetmelikte yer alması bile mümkün olmayan tasdik zorunluluğu ve müeyyidesinin tebliğ ile düzenlenmesine imkân vermemektedir. Diğer taraftan dava konusu tebliğ, 213 Sayılı VUK'na 4008 Sayılı Kanun'la eklenen mükerrer 227'nci madde ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye dayanılarak çıkarılmadığından konunun bu hüküm kapsamında bulunup bulunmadığı yönünden incelenmesine gerek görülmemiştir.

Karar, gerek 3568 Sayılı Yasa'da gerekse ilgili yönetmelikte mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini ve eklerini YMM'lere tasdik ettirmeleri zorunluluğunun öngörülmemiş olduğu gerekçesine dayandırılmaktadır. Yasa'da öngörülmediği için yönetmelikte yer alması bile mümkün olmayan tasdik zorunluluğunun tebliğ ile getirildiği ve yasa, tüzük ve yönetmeliklerin uygulanmasını göstermek için çıkarılan genel tebliğlerin bu yasa, tüzük ve yönetmelik hükümlerine aykırı hükümler taşımayacağı yolundaki idare hukuku kuralına aykırı olarak düzenleme yapıldığı ileri sürülmektedir. Kararda ayrıca bu tebliğin, VUK'nun 227'nci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiye dayanılarak çıkarılmadığından, Yasa'nın anılan madde hükmü kapsamında bulunup bulunmadığı yönünden incelenmesine gerek görülmediği belirtilmiştir.

Danıştay'ın idare hukuku kuralına aykırı olarak düzenleme yapıldığı görüşüne katılmakla birlikte yürütmeyi durdurma kararına esas alınmasının ilgili hukuki düzenlemelerin tamamı gözönünde bulundurulduğunda doğru olmadığı sonucu çıkmaktadır. Tasdik zorunluluğu 3568 Sayılı Yasa ve ilgili Yönetmelikte öngörülmemiş olsa bile VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde çok açık bir şekilde hüküm altına alınmış ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Tebliğin tasdik zorunluluğuna ilişkin hükümlere, anılan madde ile amaçlanan tasdik zorunluluğunu aynen ifade etmektedir. Bu nedenle tebliğin 3568 Sayılı Yasa ve ilgili yönetmeliğe dayanılarak çıkarılmış

olması ileri sürülerek yürütmeyi durdurma kararı verilmesi, bir başka idare hukuku kuralının ihlâli anlamına gelmektedir. Zira hakimler kanunları re'sen uygulamak ve kanıtları re'sen araştırmak durumundadırlar.

Danıştay 4. Dairesi konuyla ilgili diğer bir kararında ise⁶³ tasdike ilişkin usûl ve esasların yönetmelik yerine genel tebliğle düzenleme yapılmasının hukuki dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle yürütmeyi durdurma kararı vermiştir. Bu karar da aynen şu şekildedir:

"2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasında Danıştay ve idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri belirtilmiştir.

Davaya konu edilen Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 14 sıra Nolu Genel Tebliği'nin dayanağını oluşturan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların; 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 Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmiştir. Kanun'un Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7'nci maddesinin A/a bendinde, "yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablo ve bildirimleri", B/a bendinde "yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin" tasdikinin yeminli mali müşavirler tarafından yapılabileceği belirtilmiştir.

⁶³ Ahmet Aksoy, "Tasdik Mecburiyetinin Durdurulmasına İlişkin Danıştay Kararlarının İrdelenmesi ve Önerilerimiz", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:81, Haziran-1995, S.9.

Dava konusu genel tebliğde ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumunda bulunan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden bir önceki yıl aktif toplamı 30 milyar veya net satışları toplamı 600 milyar lirayı aşmayanların, 1995 yılı gelirlerine ilişkin olup 1996 yılında bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerinin doğruluğunun YMM'lere tasdik ettirilmesi zorunlu kılınmıştır.

Gerek 3568 Sayılı Yasa'da gerekse bu Yasa'nın Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan yönetmelikte, mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini ve eklerini YMM'lere tasdik ettirebilecekleri açıklanmakta, ancak tasdik zorunluluğu öngörülmemektedir. Bu husus Danıştay 4. Dairesi'nin 25.04.1995 tarih ve E:1995/1744 Sayılı Kararıyla tespit edilerek Genel Tebliğin "zorunlulukla" ilgili hükümlerinin yürütülmesi durdurulmuştur.

3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde, YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esasların, diğer unsurlarla birlikte "iş kolları ve ciroları" da esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği öngörülmüştür. Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esasların belirlendiği ifade edilerek çıkarılan dava konusu tebliğ, ne esas ne de şekil yönünden yönetmelik bulunmayan genel tebliğde yer alan mükelleflerin aktif toplamı ve net satışları toplamı yönünden yapılan ayırıma göre getirilen sınırlamaları kanuna uygun bir idari tasarruf olarak görmek mümkün değildir. Yükümlülere ve meslek mensuplarına bu esasa göre yüklenen bazı zorunluluklar için öngörülen süreler de dolmakta olduğundan, yürütmenin durdurulması için kanunla belirlenen iki koşulun da gerçekleştiği sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle, yürütmenin durdurulmasına, davanın niteliği itibarıyla teminat aranmasına gerek olmadığına 25.04.1995 tarihinde oy birliği ile karar verildi".

Danıştay'ın bu kararına şekil yönünden katılmak mümkündür. Bu nedenle gerekli düzenlemelerin tebliğ yerine yönetmelikle yapılmasının daha uygun olacağı görüşü daha gerçekçi gözükmektedir.

c. Yürütmeyi Durdurma Kararı Üzerine Maliye Bakanlığı'nın Yaptığı Düzenlemeler

Maliye Bakanlığı, beyannamelerin tasdikine ve imzalatılmasına ilişkin düzenlemelerin Danıştay tarafından onaylanmaması üzerine yeni bir düzenleme yapmak üzere VUK'na yeni bir madde eklenmesi için harekete geçmiştir. 4108 sayılı Kanun ile 175'inci maddeyi takiben mükerrer 175'inci madde Plan ve Bütçe Komisyonu'nda VUK'na eklenmiştir. Ancak söz konusu madde TBMM Genel Kurulu'nda kabul görmemiş ve yasalaşamamıştır.

Kanuni defterlerin tutulması başlığını taşıyan madde aynen şöyledir:

"VUK Mükerrer Madde 175"

1- Bu Kanun hükümlerine göre tutulması zorunlu olan defterlerin 3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından tutulması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti defter çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, yıllık satış hasılatı veya gayrisafi kazanç toplamı Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarı aşmayan mükellefleri bu mecburiyetten muaf tutmaya,

2- 17.07.1964 tarihli 507 sayılı Kanun'a göre kurulan Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu ile Türkiye Barolar Birliği ve benzeri birliklere bağlı mesleki kuruluşlara kayıtlı mükelleflerden, yıllık satış hasılatı veya gayrisafi kazanç toplamı Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarı aşmayanların, bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerin bu konfederasyon ve birlikler ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Birliği arasında varılan mutabakat çerçevesinde bağımsız olarak faaliyette bulunan serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere tutturma mecburiyeti getirmeye,

3- Mükelleflerle serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirler arasında bu maddede belirtilen konularla ilgili olarak düzenlenmesi gereken

sözleşmelerde yer alacak hususları belirlemeye, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları tayin ve tespiti yetkilidir.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı beyannamelerin tasdikine ilişkin sözleşmelerin düzenleme süresini önce 17 sıra Nolu Genel Tebliği ile Mayıs 1995; sonra iç genelge ile Temmuz 1995 sonuna kadar uzatmıştır.

Danıştay'ın yürütmeyi durdurma kararına rağmen bu şekilde süre uzatımına gitmesi Maliye Bakanlığı'nun bu konudaki kararlılığını göstermiştir. Ancak bu şekildeki bir kararlılık yerini 180 derecelik bir dönüş bırakmış ve 18 Sıra numaralı genel tebliğ ile beyannamelerin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi ihtiyari hale (isteğe bağlı) gelmiştir.

d. Yürürlükte Olan Düzenlemeler Çerçevesinde Beyanname Tasdiki

Yukarıda açıklandığı üzere bugün için, bir önceki yıl aktif toplamı 30 milyar lirayı ve net satışları tutarı 60 milyar lirayı aşan mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini tasdik ettirmeleri ihtiyari hale getirilmiştir. Yani bu mükelleflerin YMM'lerle tasdik sözleşmesi imzalamamaları halinde VUK'nun 30/8'inci maddesi uyarınca takdir komisyonuna sevk edilecekleri açıklanmıştır. Buna göre; 4008 Sayılı Yasa ile 1.1.1995 tarihinden itibaren, imzalatılması gereken beyannameler imzalatılmazsa veya tasdik mecburiyeti getirilen beyannameler ve ekleri imzalatılmaz veya tasdik edilmezse re'sen tarhiyat nedeni sayılmıştır. Benzer uygulama İsrail ve Meksika'da da uygulanmaktadır. İsrail 1961 yılında vergi yasalarına koyduğu bir madde ile, beyannameler verilmeden önce bağımsız meslek elemanı tarafından denetlenip onaylanması zorunluluğunu getirmiştir. Eğer tasdik işlemi yapılmamışsa o beyanname verilmemiş sayılmaktadır. Yine benzer bir uygulama 1991 yılında Meksika'da uygulamaya koyulmuştur⁶⁴.

⁶⁴ Lütfi Tanrıku, "Beyannamelerin Tasdik ve İmzalatılmasına Yapılan İtirazların Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:169, Eylül-1995, s.27.

Maliye Bakanlığı 20 Sıra numaralı genel tebliğde 1995 yılı rakamları yukarıda belirtilen hadleri aşan mükelleflerden 1996 yılı Ocak ayı sonuna kadar yeminli mali müşavirlerle tasdik sözleşmesi imzalamayanların merkezi denetim elemanlarının inceleme programına alınacaklarını belirtmiştir.

İhtiyari hale getirilen beyanname tasdikine ilişkin olarak sözleşme imzalayan yeminli mali müşavirler ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırarak, tespit edecek ve sağlayacaklardır. Bu nedenle YMM, gerçek durumu tespit etmek için, her türlü belgelerden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadır.

YMM sözleşme imzaladığı mükellefin vergiye ilişkin bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyecektir. İlgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim cari denetim şeklinde olacaktır. Bu denetimlerde tespit edilen hatalı işlemlerin anında düzeltilmesi sağlanacak, düzeltmenin yapılmaması halinde tespit edilen hatalı işlemler tasdik raporunda belirtilecektir. YMM beyanname tasdikine ilişkin olarak ilgili mükellefin;

- Tüm defter kayıt ve belgelerini gizli olsa dahi incelemek,
- Tasdik işlemi ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- Şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, yetkisini haizdirler.

D. Tasdik Raporunun Düzenlenmesi

Yeminli mali müşavirler tarafından yapılan çalışmalar sonucunda aşağıda dispozisyonu belirtilen tasdik raporu düzenlenecektir⁶⁵. Rapor dört bölümden oluşacaktır.

a. Genel Bilgiler: Bu bölümde aşağıdaki bilgiler yer almaktadır:

⁶⁵ Kurtuluş Akdeniz, "Vergi Beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Usul ve Esaslar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:79, Nisan-1995, s.77.

-Mükellefin adı, soyadı veya ünvanı, vergi numarası,bağlı bulunduğu vergi dairesi, bağlı bulunduğu meslek teşekkülü ve sicil numarası.

- İstihlal konusu,

-Varsa sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu özeti,

-İletişim araçları (telefon, teleks, faks vb.) sayısı ve numaraları ile kanuni defterlere kayıtlı olup olmadığı.

-Ortaklık olması halinde ortakların ad ve soyadları ile adresleri (ortak sayısının 10'dan fazla olması halinde sadece hisse nispetleri %5 ve daha fazla olan ortaklar yazılacaktır).

-Mükellefin iş hacmi, tasdik döneminde çalıştırdığı işçi sayısı,

-Mükellefin iş merkezi, şubeleri, depoları vb. yerleri

-Varsa yatırım teşvik belgesine ait bilgiler,

-Tasdik döneminde kullandığı krediler ve kredi kullandıran banka şubeleri,

-Tasdik dönemine ilişkin bilançolar ve gelir tabloları,

-Muhasebe işlemlerinden sorumlu olanların kimlik bilgileri ile 3568 sayılı

Yasa'ya göre ruhsat alıp almadıkları,

-Gerekli görülen diğer hususlar.

b. Usül İncelemeleri: Bu bölümde aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,

- Defter kayıtlarına dayanarak tespit edilen belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı,

- Defter kayıtlarının nizamına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Genel Muhasebe Kuralları'na uygun olup olmadığı,

- Yıl içinde verilmesi gereken katma değer, muhtasar ve benzeri beyannamelerin süresinde verilip verilmediği ve vergi mevzuatına uygun olup olmadığı.

c. Hesap İncelemeleri: Bu bölümde aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

-Mal ve hizmet alış ve satış faturalarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı,

-Nakit ödemelerinin ve borç alacak ilişkilerinin mal ve hizmet akımı ile uyumlu olup olmadığı, bankalar ve diğer finans kuruluşları ile ilişkilerin mahiyeti,

-Amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet, finansman fonu ve benzeri tutarların doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,

-Bilançoda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtmayı yansıtmadığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen ilkelere uygun olup olmadığı (bu kısımda gerekli görülen işlemler için açıklamalara yer verilecek ve bilanço üzerinde tasdik incelemesi sırasında tespit edilen, ancak mükellef tarafından düzeltilmeyen varsa vergi mevzuatına aykırı hususlar olması gereken şekliyle belirtilecektir).

-Gelir tablosunda yer alan gelir ve giderlerin defter kayıtlarına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olup olmadığı, (bu kısımda ayrıca gelir tablosunda yer alan kalemlerden yeniden değerlendirme, şüpheli alacak karşılıkları, amortismanlar ve reeskontlar gibi hesaplama özellikleri olan kalemlerin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı belirtilecektir).

-Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin ek mali tablolarında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı,

-İmalatçılarda, analitik inceleme yöntemleri kullanılmak suretiyle üretimin, yapılan her türlü, sarfiyattan yararlanılarak üretim kapasitesi ile karşılaştırılması ve bu yönden mamul mal miktarı ile uyumlu olup olmadığı,

-Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin işletmenin bilançosunun aktifinde yer alıp almadığı,

-Yeniden değerlendirme ve amortismanların hesaplanması işlemleri ve bu işlemlerin mevzuata uygun yapıp yapılmadığı,

-Değer artış fonlarının sermayeye eklenmesinde, fonun hesaplanmasını, doğruluğunun ve sermaye eklenmesi işlemlerinin ilgili mevzuata uygun yapıp yapılmadığı,

- Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen işlemlere ilişkin tutarlar ile muafiyet tutarlarının mevzuat hükümlerine uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı,

-Yatırım indiriminin mevcudiyeti halinde, yatırım indiriminden faydalanabilmek için gerekli olan şekil şartları ile yatırım teşvik belgesinde belirtilen şartlara ve ilgili mevzuatta öngörülen diğer şartlara uyulup uyulmadığı, (bu çerçevede yatırım indirimine konu yatırım nedeniyle alınan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı tespit edilecek, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına

ilişkin olarak vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli araştırma yapılacak, yatırım harcamalarının yatırımın yapıldığı yerde fiziki olarak kontrol edilmek suretiyle kayıtlara yansıtılan harcamalarla fiili yatırımlar arasındaki uygunluğu sağlanacaktır).

-Değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin değerlemelerinin nasıl yapıldığına ve hesaplama yöntemine ilişkin ayrıntılı bilgiler,

- YMM'lerce gerekli görülecek diğer hususlar.

d. Sonuç: Bu bölümde YMM'ler, beyannamesini tasdik edeceği mükellefin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre olması gereken ticari kâr ile vergiye matrah olacak mali kârı ve bu iki tutar arasındaki kalemleri net bir şekilde belirteceklerdir. Ayrıca ödenmesi gereken vergi ve fonlar da hesaplanarak bu bölüme dahil edilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri için hesaplanan asgari kurumlar vergisinin matrahı ve miktarı ile ve dağıtılacak kâr payı üzerinden tevkif edilmesi gereken vergiler de raporun bu bölümünde yer alacaktır.

Yukarıda belirtilen hususlarla ilgili olarak tasdik raporunda yapılacak açıklamaların ayrıntılı olması gerekmektedir. YMM'ler tasdik ettikleri beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğunun ve gerçeğe uygunluğunun ispatında kullanılabilir ve delil olabilecek her türlü bilgi ve belgeyi tasdik raporuna ekleyeceklerdir.

E. Beyannamelerin İmzalatılması

23.02.1995 tarih ve 22211 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Numaralı "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ" de, Maliye Bakanlığı VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde kendisine tanınan yetkiyi kullanarak bir önceki yıl aktif toplamı 30 milyar lirayı ve net satış toplamı 60 milyar lirayı aşmayan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine gelir ya da kurumlar

vergisi beyannamelerini 3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatma zorunluluğu getirmiştir⁶⁶.

Bu düzenlemeye göre gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerinin beyanname imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak beyannamede ticari, zirai ve mesleki kazanç yanında başka unsurlardan elde edilen gelir bulunması halinde imzalamak keyfiyeti bu kazançların yanı sıra diğer gelir unsurlarını da kapsamaktadır.

2 Numaralı Genel Tebliğ'de bazı mükellefler beyanname imzalatma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Buna göre;

-İkinci sınıf tacirlerden, alım ve satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl satışlarının tutarı 500 milyon TL'nı ve bunlar dışında kalan işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatlarının tutarı 250 milyon TL'nı,

-Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tesbit edilen çiftçilerden bir önceki yıl hasılatları tutarı 500 milyon TL'nı aşmayanların beyanname imzalatma zorunluluğu kaldırılmıştır.

Beyanname imzalatma kapsamında olan mükellefler, beyannamelerini imzalatacakları SM veya SMMM'ler ile vergilendirme döneminin ilk ayı içinde sözleşme imzalamak zorundadırlar. Beyannamelerin imzalatılmasına ilişkin olarak getirilen düzenlemelere yoğun tepkiler doğmuş ve konu yargıya intikal ettirilmiştir. Danıştay 4.Dairesi, açılan dava sonucunda 21.03.1995 tarihinde oybirliğiyle yürütmeyi durdurma kararı vermiştir. Anılan kararda; ".....davaya konu edilen vergi beyannamelerinin SM ve SMMM'lerce imzalanması hakkında 1 Nolu Genel Tebliğin dayanağını teşkil eden 213 Sayılı VUK'na 4008 sayılı Kanun'la eklenen mükerrer 227'nci maddenin 1'inci bendinde, "vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış SM, SMMM veya YMM'ler tarafından da imzalanması mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı

⁶⁶ Mustafa Özyürek, "Vergi Beyannamelerine İmza ve Tasdik Zorunluluğu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:28, Yıl:3, Nisan-1995,s.7.

uygulatmaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır....".

"...mükerrer 227'nci maddede, mükelleflerin kanuni defterlerini tutmak ve mali tablolarını tanzim etmek için meslek mensuplarıyla yıllık sözleşmeler yapmak zorunluluğu öngörülmediğinden bu hususların tebliğle mükelleflerin uyması zorunlu yükümlülük haline getirilmesi, kanunla verilen yetkinin aşılması anlamına gelmektedir. Yapılan düzenlemeyle, idareye kanunla tanınan yetkinin aşılmış olması ve sözleşme yapmak için öngörülen sürenin sona ermekte bulunması karşısında, yürütmenin durdurulması için Kanun'da öngörülen iki koşulun da gerçekleştiği sonucuna varılmaktadır. Bu nedenlerle yürütmenin durdurulmasına, davanın niteliği itibarıyla teminat aranmasına gerek olmadığına, 21.03.1995 gününde oy birliğiyle karar verildi".

Karar, VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde mükelleflerin kanuni defterlerini tutmak ve mali tablolarını düzenlemek için meslek mensuplarıyla, yıllık sözleşmeler yapmak zorunluluğunun öngörülmemiş olduğu gerekçesine dayandırılmaktadır. İdarenin, Kanunla verilen yetkiyi aştığı ileri sürülmektedir.

Danıştay'ın bu karardaki gerekçesine katılmak mümkün değildir. Çünkü VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinde, beyannamelerin 3568 Sayılı Yasaya göre yetki almış meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğu beyanname çeşitleri mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye Bakanlığın yetkili olduğu, ayrıca hüküm altına alınmıştır.

Bakanlık, Yasa ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak beyannamelerin meslek mensupları tarafından imzalatılması zorunluluğu ve bu zorunluluğun yerine getirilmesi usul ve esaslarını mükelleflere ve meslek mensuplarına tebliğ etmiştir. Bu nedenle sözleşme düzenlenmesi, beyannamelerin imzalanması zorunluluğunun yerine getirilmesinin sağlanmasına yönelik ve esaslı bir unsurdur. Yasada ayrıca sözleşme yapmak zorunluluğunun yer almasına da gerek bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan yürütmeyi durdurma kararı sadece sözleşme düzenlemeye ilişkin olarak alınmıştır. Bugün için beyanname imzalatma zorunluluğu devam etmektedir. Bu durumu göz önünde bulunduran Bakanlık, 3 Numaralı Genel Tebliğ'de beyanname imzalatma kapsamında bulunduğu halde bu zorunluluğa uymayan mükelleflerin VUK'nun 30/8'inci maddesi yarınca takdir komisyonlarına sevk edileceklerini belirtmiştir.

Ancak Maliye Bakanlığı, 25.03.1996 gün ve 12136 sayılı genel yazısında Danıştay'ın 1, 2 ve 3 Numaralı Tebliğlerin yasal dayanağını oluşturan VUK'nun mükerrer 227'nci maddesinin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulduğunu bu nedenle Anayasa Mahkemesi'nin konuya ilişkin kararına kadar meslek mensuplarına imzalatılmamış beyannamelerin takdir komisyonuna sevk edilmemesini belirtmiştir.

Tüm bu gelişmelerden sonra, Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen yetkiye dayanılarak; 1.1.1998 tarihinden itibaren verilecek vergi beyannamelerinin, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'na göre yetki almış Meslek Mensupları tarafından imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esasları düzenleyen 29.06.1997 gün ve 23034 Nolu Resmi Gazete'de 4 Sıra Numaralı Tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğde; zorunluluk kapsamında bulunan mükellefler, beyanname çeşitleri, beyannameleri imzalayacak meslek mensupları ve sorumlulukları ile kapsam içinde bulunan mükelleflerin tebliğ düzenlemelerine uymamaları durumunda karşılaşılabilecek yaptırımlar açıklanmıştır.

Buna göre⁶⁷; kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, 1997 yılı aktif toplamı 200 milyar ve net satışlar toplamı 400 milyar lirayı aşmayanlar 1.1.1998 tarihinden itibaren verecekleri beyannameleri 3568 Sayılı Yasayla yetki almış bulunan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatmak zorundadırlar. Söz konusu hadler izleyen yıllarda Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek, ancak belirleme yapılmadığı

⁶⁷ Burhan Gezgin, "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Zorunluluk", Vergi Dünyası, Sayı:198, Şubat-1998, s.51-52.

hallerde ise her yıl V.U.K. hükümleri gereği tespit edilen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanacaktır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan bu tebliğe göre, aşağıda sayılan hadlere uyan mükellefler beyannamelerini imzalatma kapsamı dışında tutulmuşlardır:

-1997 yılı aktif toplamı 200 Milyar veya net satışları toplamı 400 Milyar lirayı aşanlar,

-İsteğe bağlı olarak beyannamelerini YMM'lere tasdik ettirenler ile

II. sınıf tacirlerden;

-Alım satım ve ya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki satışlarının tutarı 7 Milyar lirayı aşmayanlar,

-Yukarıda yazılı olanlar dışındaki işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatlarının tutarı 3,5 Milyar lirayı aşmayanlar,

-Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden bir önceki yıl hasılatları tutarı 7 Milyar lirayı aşmayanlar,

-Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl gayrisafi hasılatları tutarı 5 Milyar lirayı aşmayanlar,

-Bu hadlere bakılmaksızın noterler.

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 4 numaralı Tebliğe göre, imzalatılma kapsamına alınan beyanname çeşitleri ise şunlardır;

-Kurumlar vergisi beyannameleri,

-Ticari, zirai ve mesleki kazançlar dolayısıyla verilen gelir vergisi beyannameleri (gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisine ait beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir),

-Muhtasar beyannameler,

-KDV beyannameleri.

F. Vergi Kanunları Dışında Yer Alan Tasdik Uygulamaları

İşletmelerin mali yapısının sadece, vergi açısından önemli olmadığına daha önce değinmiştik. Bu nedenledir ki meslek mensuplarına sadece vergi idaresi değil, başka kişi ve kuruluşlar da görev yüklemektedirler.

Bunlardan birisi, 2 Ocak 1995 Tarih ve 22159 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Radyo ve Televizyon Kuruluşları Reklâm Gelirleri Üst Kurul Paylarının Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilmesi Hakkında Genel Tebliğ'de YMM'lere yüklenen görevdir.

Bilindiği üzere 3984 Sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelik hükümlerine göre, radyo ve televizyon kuruluşları her takvim ayına ilişkin yayınladıkları reklâmlara ilişkin brüt hasılatın % 4'ü oranındaki üst kurul paylarını bu ayı takip eden ay sonuna kadar Reklâm Gelirleri Üst Kurul Payı Beyannamesi ile beyan ederek üst kurul hesabına ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Yukarıda belirtilen Tebliğ ile bu beyannamelerin YMM tarafından tasdik ettirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi kanunları dışındaki uygulamalara diğer bir örnek de Sosyal Sigortalar Kurumu'ndan ilişiksizlik belgesi alınmasına ilişkindir.

İhale konusu işlerde teminat istenmesi ve bina inşaatlarında yapı kullanma izin belgesi (iskan ruhsatı) alınabilmesi için ilgili işverenin SSK'na prim borcu bulunmadığını kanıtlayan, kurumca düzenlenmiş ilişiksizlik belgesi ibraz edilmesi zorunludur. SSK, ilişiksizlik belgesi alınması gereken işverenlere bu belgenin verilebilmesi için gerekli işlemlerin serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirler tarafından yapılabileceğine ilişkin olarak 5 Numaralı Genel Tebliğ'i yayınlamıştır. Tebliğ'e göre 50 milyar lirayı aşmayan işlerde SMMM'ler, bu rakamı aşan işlerde YMM tarafından düzenlenecek raporlara göre ilişiksizlik belgesi verilecektir.

Bir diğer tasdik konusu ise 3182 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 46'ncı maddesine istinaden Hazine Müsteşarlığı'nca yayınlanan "YMM'lerin Bankalar Kanunu'nun 46'ncı

maddesine göre yapacakları Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile getirilmiştir. Buna göre;

-Bankalarca sermayesinin yarısından fazlasına genel ve katma bütçeli idarelerin, KİT'nin ve 28.05.1986 tarih ve 3291 Sayılı Kanun kapsamına alınan kuruluşların sahip olduğu kurum ve ortaklıklar ile;

-Bankalar dışında kalan müşterilere açılacak krediler ve verilecek kefalet ya da teminatların 30 milyarı geçmesi halinde;

3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 46'ncı maddesi gereğince alınacak hesap durumu belgesi ile eki bilanço ve kâr/zarar cetvellerinin YMM'lerce tasdik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

YMM'lerin görev alanını Türkiye Kalkınma Bankası, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı gibi kuruluşlar da genişletmişlerdir. Bu arada, Sermaye Piyasası Kurulunun SMMM ve YMM'lerden yararlanması da sağlanmıştır⁶⁸.

⁶⁸ Oktay Güvemli, "Muhasebe Mesleğiyle İlgili Sayısı Hızla Artan Yasal Düzenlemelerin Getirdikleri", Mükellefin Dergisi, Sayı:28, Nisan-1995, s.91.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SORUMLU MALİ MÜŞAVİRLİK SİSTEMİNİN İKTİSADİ VE MALİ ALANDAKİ ETKİLERİ

Türkiye'de 1989 yılından beri uygulanmaya başlanan mali müşavirlik sistemi, bir nevi "Sorumlu Mali Müşavirlik"tir. Çünkü meslek mensuplarına yasayla yüklenilen ağır sorumlulukların temelinde, vergi gelirlerinin garanti altına alınması yatmaktadır. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören meslek mensupları, vergi tabanının genişletilmesinden, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınması hatta verginin bizzat tahsil edilmesine kadar her safhada aktif olarak görev almaktadırlar.

Bu nedenle, bu bölüm içerisinde, meslek yasasının çıkarılmasının asıl nedeni olan, meslek mensuplarının; iktisadi, ticari ve mali alandaki etkinlikleri üzerinde durulmuştur. Burada özellikle, mali müşavirlerin vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etki yaratıp yaratmadığı test edilerek, yine bu bölümün sonunda yer alan anket sonuçlarına dayalı olarak mesleğin, başlangıçta beklenen sonuçlara ulaşp ulaşmadığı ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının, çeşitli kurum ve kuruluşların işlevlerini kolaylaştırmaya yönelik faaliyetleri de yine bu bölüm içerisinde ele alınmıştır.

I. Ekonomik ve Ticari Faaliyetlerin Düzenlenmesinde Mali Müşavirlik Mesleğinin Etkinliği

24 Ocak 1980 tarihinden itibaren Türkiye'de uygulanan ekonomik politikalarla birlikte, iktisadi ve ticari hayatta meydana gelen gelişmeler, bundan önceki dönemlere göre ve özellikle mali müşavirlik mesleğinin önem ve önceliği bakımından büyük farklılıklar göstermektedir.

1970'li yılların sonlarında % 100'lere varan enflasyon ve döviz darboğazının yarattığı ekonomik ve mali bunalımlar, genel ekonomik dengenin bozulmasına neden olmuştur. 24 Ocak 1980 Kararlarıyla birlikte üretim, yatırım ve istihdam alanında mevcut sorunların çözümü için, serbest piyasa ekonomisi kuralları içinde; fiyat, faiz, ücret ve döviz kuru gibi faktör fiyatlarının serbestçe belirlenmesi amaçlanmış ve bir ölçüde piyasa ekonomisine geçilmiştir. Böyle bir ekonomik sistemin en önemli özelliği açıklık yani şeffaflık içinde faktör sahiplerinin kendileri için en uygun çözümler aramaları ve bunun için gerekli bilgilere sahip olmalarıdır. Böyle bir ortamın oluşturulabilmesi için gerekli şartlardan biri de, ekonomiyi oluşturan birimlerin, muhasebe sistemlerinin doğru, zamanında ve istenen türde bilgi üretebilmesidir. Diğer önemli bir konu da, faktör sahiplerinin kendilerine sunulan bilgileri kullanabilecek bilgi ve yetenekte olmalarıdır.

Mali müşavirlik mesleğinin geliştiği ülkeler ile bu mesleğin henüz oturtulmadığı ülkelerde, piyasa ekonomisinin işletilebilmesi için gerekli şartları oluşturmakta oldukça farklı özellikler görülmektedir. Mesleğin geliştiği ülkelerde karar verici; yeterli bilgi elde etme konusunda çok fazla güçlüklerle karşılaşmamakta ve bilgileri kullanma konusunda eksik olan yeteneğini mevcut bağımsız meslek uzmanları aracılığıyla giderebilmektedir. Mesleğin gelişemediği ülkelerde ise, karar verici hem yeterli bilgilere sahip değildir, hem de vereceği kararlarda kendisine yardımcı olacak bağımsız meslek uzmanları bulması mümkün olmamaktadır.

Ülkemizde uygulanmak istenen piyasa ekonomisi şartları içinde, tasarruf sahipleri, kredi kurumları ve yatırımcılar arasındaki dengenin kurulması sırasında, yetersiz bilgi ve karar verme yeteneği sınırlı olanlarca alınan kararların kısa dönemler içinde ne türden sonuçlar verdiği görülmüştür. Özellikle bazı dönemlerde (1970'li yıllar) yaygın ve sürekli reklâm kampanyaları ile bankalar ve bankerler tasarruf sahiplerine sadece elde edecekleri gelirler hakkında bilgiler vermişler ve bununla da büyük miktarlarda paralar toplayabilmişlerdir. Bu sistemde, kıyasıya haksız rekabetin yarattığı ortam içinde alınan kararlar ile tasarruf sahipleri kısa süren bir refah dönemi yaşadıkdan sonra, büyük bir kısmı ana paralarını dahi geri alamaz duruma düşmüşlerdir.

Görüldüğü üzere o dönemdeki olayların temelinde piyasa ekonomisinin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin ve mevcut mesleki kurumların oluşturulamaması en önemli etkenlerin başında gelmektedir. Bu nedenle mali müşavirlik mesleği ve meslek mensuplarının ekonomik ve ticari faaliyetler üzerindeki önemi iyice ortaya çıkmaktadır.

A. Ekonomik Faaliyetlerin Kayıt Altına Alınmasında Mali Müşavirlik Müessesesinin Rolü

Muhasebe meslek mensupları, ekonomik faaliyetleri kayıt eden ve bu kayıtları ilgili birimlerin hizmetine sunan kişiler olarak bilinmektedirler. Ekonomiyi kayıt altına almanın iki temel amacı vardır. Bunlardan birincisi devletin, yasaların öngördüğü koşullarda vergisini toplayabilmesi, ikincisi ise; suç kaynaklı ekonomik faaliyetleri denetim altında tutarak bu suçları önlemektir¹. Bir ülkede kayıt düzeninin kurulması ve sağlıklı işletilebilmesi, o ülkede kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin en az düzeye indirilmesi demektir. Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin yoğun olduğu bir ülkede en önemli sorun kamu gelirlerinde görülür. Vergi toplayamayan bir yönetim, ülkenin doğal kaynakları da yoksa borçlanma gibi pahalı bir yolu seçerek harcamalarını karşılamaya çalışır.

Vergi, kamu harcamalarını karşılamada en sağlıklı kaynaktır. Çünkü karşılığı yoktur ve hukuki bir zorlama ile alınır. Örneğin bir alış-veriş sırasında alınmayan fatura kayıtdışı ekonomiye katkıda bulunmak demektir. Bu ve benzeri işlemler çoğaldıkça kayıtdışı ekonomik faaliyetler büyümekte ve gelişmektedir. Bu nedenle Türkiye'de gerekli önlemler alınmadığı sürece, kamununun ihtiyacı olan finansman bulunamayacak ve sorunlar büyüyerek devam edecektir.

¹ Kemal Kılıçdaroğlu, Kayıtdışı Ekonomi ve Bürokraside Yeniden Yapılanma Gereği, TÜRMOB Yayınları No:33, Ankara-1997, s.7.

Özellikle beyan esasına dayanan vergilemede, vergilemeye esas alınacak kayıt ve belgelerin yasada öngörülen biçimde tutulması, yükümlülerin en önemli görevleri arasında sayılmaktadır. Vergi alacaklısı olan devlet, yükümlülerin vergi matrahını belirlemek için yürütmek zorunda oldukları muhasebe faaliyetlerinin işleyişine, koyduğu yasalarla şekil ve yön vermektedir. Vergi yasalarının yükümlülere yüklediği bazı ağır görevler, çeşitli ünvanlar altında isimlendirilen muhasebe meslek mensuplarının yardımları sayesinde yerine getirilmektedir.

Günümüzde vergi yükümlülerinin bir çoğu, vergi yasalarının kendilerine yüklediği görevlerin önemli bir bölümünü, ya işletmelerinde istihdam ettikleri kişiler ya da bu amaçla kurulmuş olan birimler (SM, SMMM) aracılığıyla belirli bir ücret karşılığında yerine getirmektedirler. Muhasebe meslek mensupları ve bunların oluşturdukları örgütler sayesinde ülkemizde kayıt düzeninin oluşturulmasında önemli katkılar sağlanmış, ayrıca işletmelerin muhasebe sistemlerinin doğru bilgilere dayanarak geliştirilmesi yanında, gelişen sermaye piyasası özellikle mali piyasalar yönünden tarafsız ve objektif inceleme ve denetlemeler yapılması açısından da bu meslek büyük önem taşımaktadır.

Bu nedenle çağdaş toplum olmada, ekonomik ve teknik gelişmelere paralel olarak, diğer meslek dallarında olduğu gibi, muhasebecilik veya başka bir deyişle mali müşavirlik mesleği de büyük bir gelişme göstererek, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasına önemli ölçüde katkılar sağlamaktadır, denilebilir.

B. Mali Müşavirlik Mesleğinin Mali Alandaki Etkileri

Muhasebe Meslek Yasası'nın çıkması ile birlikte, bu yasanın sonuçlarının olumlu olacağı yönünde gerek akademisyenler gerekse vergi yönetiminde görev alan kesimler tarafından geleceğe yönelik olumlu değerlendirmeler yapılmıştır. Yeminli Mali Müşavirliğin Türkiye'de vergi yönetiminin; vergi denetimi işlevini yerine getirmesi, özellikle vergi incelemesine yardımcı bir işlev ortaya koyması amacıyla getirildiğini

göstermektedir². Özellikle, 1996 yılının tasdik işlemlerinin ilk yılı olması, birçok konuda belirsizlikler ve olanaksızlıklar yaşanması, hatta birçok karmaşanın ortaya çıkmasına rağmen ilk tasdik sonuçlarının beklenen neticeleri vermesi, meslekten beklenen mali sonuçların alınması açısından önemlidir.

Maliye Bakanlığı'nın zorunlu olarak uygulamaya koyduğu tasdik işlemi, daha sonra 18 No'lu Tebliğ ile "isteğe bağlı" hale getirilmiş ve bu nedenle de mükelleflerle meslek mensupları arasında yapılan "sözleşme" sayılarında önemli azalmalar olmuştur. Ankara YMM'ler Odası'na bağlı ve "Çalışanlar Listesi"ne kayıtlı YMM'lerce bütün bu gelişmelerden sonra yapılan sözleşmelerin sayısı 1996 yılında 1700'dür. Türkiye genelinde ise bu sayının 1995 yılında 15.000 dolayında olduğu bilinmektedir³.

a. Tam Tasdik Uygulamasının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin c fıkrası, inceleme yetkisini pekiştirmekte ve YMM'lerce tasdik edilmiş mali tabloların, kamu idaresinin yetkili elemanlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olacağı kabul edilmektedir. Bunun anlamı; yeminli mali müşavirleri vergi inceleme elemanı gibi kabul edip, bunlar tarafından incelenmiş belgeyi, vergi inceleme elemanı tarafından incelenmiş bir belge saymakta, böylece kayıtdışı ekonominin daraltılması ve vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmaktadır⁴.

Tasdik uygulamaması ya da bağımsız denetim doğrudan doğruya bir vergi denetimi değildir. Ancak vergiye ilişkin beyannameler ve eklerinin kaynağını oluşturan mali tablolara doğruluk ve güvenilirlik özelliği kazandırarak vergi denetimine yardımcı olmaktadır.

² H. Nezir Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, 1994, s.113.

³ M. Raşit Alpay, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları", Yaklaşım Dergisi, Yıl:4 Sayı:45, Eylül-1996, s.12.

⁴ Nurettin Canikli, "Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması, 19 ve 20 Numaralı Tebliğler", Yaklaşım Dergisi, Sayı:39, Yıl:4, Mart-1996, s.57-59.

Tasdik Çalışmalarının somut ilk sonucu vergi matrahlarının ve vergilerin beklenenden daha çok artmış olmasıdır. İlk verilere göre Ankara YMM'ler Odasına bağlı illerde ortalama matrah artışı % 120'ler düzeyindedir. Bu oran Adana YMM'ler Odasına bağlı illerde % 110, Eskişehir YMM'ler Odası bölgesinde % 115 dolayındadır. En yüksek artış ise % 250 oranı ile İzmir YMM'ler Odasına bağlı illerde gerçekleşmiştir⁵.

Vergi açısından bakıldığında ise Ankara YMM'lik Odası bölgesinde % 81'lik bir artış gözlemlenirken, Bursa YMM'lik Oda bölgesinde % 62, Adana YMM'lik Oda bölgesinde % 70, Eskişehir YMM'lik Oda bölgesine bağlı illerde ise % 60 oranlarında vergi artışları gerçekleşmiştir. En yüksek vergi artış oranına yine İzmir YMM'ler Odası bölgesinde ulaşılmıştır. Bu bölgede vergi artışları % 100'ler düzeyini bulmuştur⁶.

b. Meslek Mensuplarının Beyana Dayanan Vergiler Üzerindeki Etkisinin Hesaplanması (Ekonometrik Analiz)

YMM'ler odalarınca hesaplanan tam tasdik sonuçlarına göre meslek mensuplarının vergi gelirleri üzerinde olumlu katkı sağladıkları görülmektedir. Ancak bunun doğruluk derecesinin saptanması için basit bir ekonometrik analizle test edilmesi daha gerçekçi ve belirleyici sonuçların ortaya çıkmasını sağlayabilir. Ancak ekonometrik bir çalışmanın sonucu, her zaman % 100 kesin ve doğruyu ortaya koymaz. Ancak, ortaya çıkan sonuçların rakamsal bazda ifade edilmesi, yapılan çalışmanın ne yönde geliştiğinin görülmesi bakımından yol gösterici olmaktadır.

Bu nedenle, mali müşavirlik meslek yasasının yürürlüğe girdiği 1989 yılından

üzerinde olumlu katkılarının olup olmadığı, eğer varsa bu oranın ne boyutta olduğunu gözleyebilmektir.

Bu ekonometrik çalışmada güdülen temel amaç, muhasebe meslek mensuplarının vergi gelirlerinde yapmış oldukları katkıyı sayısal değer olarak ortaya koymaktır.

KONSOLİDE BÜTÇE GELİRLERİ TAHAKKUK RAKAMLARI (Milyar TL)

YILLAR	GELİR V.	KURUM. V.	K.D.V.	TOPLAM
1982	882	208	173	1.263
1983	1.109	241	239	1.589
1984	1.309	298	283	1.890
1985	1.598	599	609	2.806
1986	2.374	1.201	1.173	4.748
1987	3.488	1.568	1.823	6.879
1988	5.284	2.313	3.153	10.750
1989	11.137	4.323	5.010	20.470
1990	21.308	5.817	9.128	36.253
1991	40.772	8.716	17.939	67.427
1992	74.039	12.502	32.793	119.334
1993	134.321	23.663	59.265	217.249
1994	224.403	53.813	131.716	409.932
1995	397.419	128.102	254.822	780.343
1996	788.198	233.494	503.411	1.525.103
1997	1.682.691	485.539	1.002.280	3.170.510

Kaynak: 1982-1989 Yılları, Vergi İstatistikleri Yıllığı, Sayfa:27, Tablo:23,

1990-1995 Yılları, Kamu Hesapları Yıllığı, Sayfa:31, Tablo:20,

1996 Yılı, Kamu Hesapları Aylık Bülteni, Sayfa:26, Tablo:18,

1997 Yılı, Kamu Hesapları Aylık Bülteni, Sayfa:23, Tablo:17'den hesaplanmıştır.

i. Araştırma Yöntemi ve Veri Seti

Vergi = f (gelir) varsayımından hareket edilerek 1989 yılında çıkarılan Muhasebe Meslek Yasasının vergi gelirlerine yapmış olduğu etkiyi hesaplamak amacıyla aşağıdaki yarı logaritmik denklemler oluşturulmuştur. Kullanılan yöntem EKK (En Küçük Kareler Yöntemi) olup, denklemler olası spesifikasyon hatalarından kurtulmak için kukla ve kukla ile etkileşim değişkenlerinden oluşan iki ayrı şekilde oluşturulmuştur.

Denklemlerde kullanılan kukla değişken;

D1: 1982-1990= 0

D2: 1991-1997= 1 şeklinde tanımlanmıştır.

Bunun nedeni, meslek yasasının 1989 yılının Haziran ayında çıkmış olmasına rağmen, meslek odalarının kurulması ve teşkilatlanma çalışmalarının sonuçlanmasının zaman almış olmasıdır. Ayrıca 1989 yılında yürürlüğe giren yasanın, vergilendirme dönemi olarak ilk uygulama yılı 1990 olmuştur. 1990 yılında elde edilen gelirlerin ilk beyan dönemi ise 1991 yılının Mart ve Nisan ayları olduğu için, meslek mensuplarının vergi gelirleri üzerindeki olumlu etkileri 1991 ve daha sonraki yıllarda ortaya çıkacaktır. Bu nedenle, yasanın yürürlükte olmadığı 1982-1990 yılları ile, yasanın yürürlükte olduğu ve meslek mensuplarının gerçek katkılarının olduğu 1991-1997 dönemlerinde ortaya çıkan rakamlar karşılaştırılmak suretiyle analize tabi tutulmuştur.

Yukarıda oluşturulan tablodaki tahakkuk rakamları sadece beyana dayanan vergileri kapsamaktadır. Bu nedenle mali müşavirler tarafından defter ve belgelere dayalı olarak beyan edilen vergiler analize dahil edilmiştir. Bunlar dışındaki vergi tahakkuk rakamları analiz dışı tutulmuştur.

Tahmin aşamasında aşağıdaki 1 ve 2 nolu denklemler kullanılmıştır.

$$(1) \text{ LVG} = \alpha + \alpha_1 Y + \alpha_2 D1$$

$$(2) \text{ LVG} = \alpha + \alpha_1 Y + \alpha_2 D1 + \alpha_3 (Y * D1)$$

Analizde 1982-1997 dönemi yıllık zaman serisi verileri kullanılmıştır. Vergi değişkeni olarak nominal vergi gelirleri (VG), gelir değişkeni ise nominal GSMH (Y) olarak tanımlanmış olup, vergi gelirlerinin doğal logaritması alınarak analize katılmıştır. Türkiye'de beyanname veren mükellef sayıları sonuca etki etmediğinden analize değişken olarak katılmamıştır. Ayrıca vergi gelirleri ve GSMH değerleri Milyar TL şeklinde kısaltılmıştır.

ii. Bulgular

Yukarıdaki denklemlerin EKK ile çözümünüyle elde edilen sonuçları şöyledir:

$$(1) \text{ LGV} = 8.54 + 0.00012 * Y + 3.397 * D1$$

(0.000038) (0.6019)

$$R^2 = 0.869$$

$$(2) \text{ LGV} = 7.66 + 0.00083 * Y + 4.294 * D1 - 0.00823 * (D1 * Y)$$

(0.001557) (0.38305) (0.001557)

$$R^2 = 0.96$$

Parantez içi değerler standart hatalar olup, tüm değişkenler istatistiksel olarak anlamlıdır. R^2 değerlerinin yüksek çıkması yukarıdaki denklemlerin açıklayıcılık güçlerinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Yukarıdaki denklemlerden çıkan sonuçlara göre; gelirden meydana gelen %1'lik değişim vergi gelirlerinde:

1. Denklemden $(0.00012 * 3800.901) = \% 0.456$ oranında,

2. Denklemden $(0.00083 * 3800.901) = \% 3.154$ oranında aynı yönlü bir değişmeye neden olduğu görülmektedir.

D1 kukla değişken katsayısının istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif olması 1991 yılı sonrasında gelire bağımlı olmayan vergi gelirlerinde artış olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu artış 1989 yılında yürürlüğe giren Muhasebe Meslek Yasası'nın vergi gelirlerine olan etkisi olup, 1. denklemde (3.397'nin antilogu / 8.54'ün antilogu) % 0.6 olup pozitifdir. Aynı etki 2. denklemde (4.29'un antilogu / 7.66'nın antilogu) % 3.5 olarak hesaplanmıştır.

Bu analizden; 1991-1997 yılları arasındaki dönemde gelire bağımlı olmayan vergi gelirlerindeki artışın % 0.6 ile % 3.5 arasında değiştii anlaşılmaktadır.

Bunun da anlamı şudur; 1989 yılında çıkarılan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasına bağlı olarak, muhasebe meslek mensuplarının vergi gelirlerine %0.6 ile %3.5 arasında değişen oranlarda olumlu katkı sağladıkları gözlenmiştir. Bu nedenle, muhasebe meslek yasasının, meslek mensuplarının örgütlenmeleri, belli bir sorumluluk altında mesleklerini icra etmeleri ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasındaki olumlu katkıları nedeniyle bu yasanın diğer ülkelerde olduğu gibi yıllar önce çıkarılmasının gerekliliği daha iyi anlaşılmaktadır.

c. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Mali Müşavirlik Müessesesinin Fonksiyonu

Vergi kayıplarını azaltmada etkin bir araç da, yeminli ve serbest mali müşavirlik müessesesidir⁷. Yasanın gerekçesinden de anlaşılacağı üzere meslek mensuplarından beklenen, mükellef beyanlarının doğruluğunun sağlanmasıdır. Mükelleflerin, meslek mensupları tarafından doğru beyanda bulunmaya zorlanmaları vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi açısından önemlidir⁸. Vergi kayıp ve kaçığının öz denetim yolu ile en az

⁷ İsmail Aktürk, "Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler", Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:3, No:2, Yıl:1988, s.135.

⁸ Hakan Koca, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Türk Vergi Hukuku'ndaki Yerleri, Yeterlik Etüd Raporu, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, XXVI-9/9, Ankara-1996. s.2.

düzeeye indirilmesi ve vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü görevi yaparak, sağlıklı ilişkiler kurulması için, mali müşavirlik müessesesi gereklidir.

Bu yasa, sadece vergi idaresine yardımcı eleman sağlama ihtiyacı için çıkarılmış görünmekle birlikte, ekonomik hayatın diğer ihtiyaçlarını da karşılayacak özelliğindedir. Çünkü, meslek mensuplarının çalışma alanlarının genişlemesine bağlı olarak, bir taraftan tüm ekonomik faaliyetler kayda alınabilecek, diğer taraftan devletin denetim gücünün daha etkin alanlarda kullanılması ve sonuçların kısa sürede alınması sağlanacaktır. Ayrıca bu düzenlemelerden sonra meslek mensuplarının saygınlığı artacak, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki vergi uyumsuzlukları en az seviyeye inecek ve devletin üzerindeki vergi inceleme yükü önemli ölçüde hafifleyeceği için, vergi kayıp ve kaçakları azalacaktır⁹.

Ekonomik gelişmelere paralel olarak düzenli bir muhasebe sisteminin geliştirilebilmesi, vergi kayıp ve kaçığının özdenetim yolu ile denetlenerek en aza indirilmesi ve maliye teşkilatı ile mükellefler arasında köprü görevi yaparak sağlıklı ilişkiler kurulabilmesi için ülkemizde bu meslek mensuplarına ve meslek teşkilatlarına önemli görevler düşmektedir. Meslek mensuplarının en önemli işlevlerinden birisi de toplumda vergi bilincinin oluşturulmasıdır. Meslek mensupları, mükelleflerle idare arasındaki ilişkiyi çok iyi kurarak, yapılması gereken işlerin çok kısa sürede yapılmasını ve mükelleflerin yanlışa düşmelerini önleyeceklerdir¹⁰.

II. Mali Müşavirlik Sisteminin Diğer Alanlara Yönelik Etkileri

Mali müşavirlik uygulamasının vergisel amaçlı faydaları yanında, diğer kurum ve kuruluşlara da önemli derecede yararları vardır. Özellikle, işletme yönetimi ve bu yönetimle üçüncü kişiler arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi açısından taraflara aydınlatıcı bilgiler sunulması çok önemli bir hizmettir. Bu hizmeti sunun kişilerin

⁹ Tansu Çiller, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomideki Yeri ve Önemi", Yaklaşım Dergisi, Sayı:23, Yıl:2, Kasım-1994, s.6.

¹⁰ Mustafa Özdil, "Mevcut Vergi Uygulamaları ve Yeminli müşavirlik", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Konulu Sempozyumda Sunulan Bildiri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, Mayıs-1991, s.158.

işletme veya kurum dışından, tarafsız ve mesleğinde uzman bir kişi olması hizmeti talep eden kişi veya müesseseye daha fazla güven sağlamaktadır.

A. Mali Müşavirlerin Kurum ve İşletmelerin Yönetimini Kolaylaştırmaya Yönelik İşlevleri

Vergi idareleri, kendilerine yasalarla verilen görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmek için başka kurum ve kuruluşların yardımına ihtiyaç duyarlar. Yükümlü sayısının sürekli olarak artması, vergi kanunlarının sık aralıklarla değiştirilmesi ya da sınırlarının genişletilmesi, devletin vergileri mali amaçlar dışında kullanmaya çalışması nedeniyle, vergi yasalarında çok sayıda değişiklikler yapılmaktadır. Bu değişiklikler bazen vergi yasalarını karmaşık bir yapıya sokmakta ve işleyişini güçleştirmektedir. Bu durum karşısında, gerek vergi idaresinin gerekse yükümlülerin işleri zorlaşmaktadır. Yükümlüler çoğu zaman kendilerine yardımcı olabilecek kişi ya da kuruluşların bilgisine başvurmak ihtiyacını duymaktadırlar¹¹. İşte bu aşamada muhasebe meslek mensuplarına olan ihtiyaç ortaya çıkmaktadır.

Mesleğin yasal olarak düzenlenmesiyle birlikte kurum ve işletmelerin yönetimini kolaylaştırıcı şu faydalar sağlanmıştır:

a) İşletme sahip ve ortaklarıyla birlikte, yöneticilere işletme veya işletmelerin varlık, sermaye, gelir, gider ve kâr-zararları hakkında sağlıklı ve güvenilir bilgiler sunulmaya başlanmıştır,

b) Yapılacak yatırımlar, alınacak teşvik ve krediler ve benzer işlemler için gerekli raporların hazırlanmasını hızlandırıp yöneticilerin alacakları kararları kolaylaştırmışlardır,

c) Sermaye artırımını, teşvik ve kredi alımı ve uygulaması gibi işlemleri daha basit hale getirmişlerdir,

d) Vergi, sigorta ve benzeri işlemler için gerekli bildirim ve incelemeleri daha da kolaylaştırmışlardır,

¹¹ Osman Pehlivan, "Mali Müşavirlik Örgütünün Vergi Yönetimine Yardımcı Olma Fonksiyonu", Yüksek Ticaretliler Dünyası, Sayı:8, Şubat-1987, s.18.

e) Kurumlar, ortaklar ve üçüncü kişiler arasındaki hesap anlaşmazlıklarını en aza indirmek ya da ortadan kaldırmak gibi önemli faydalar sağlanmıştır, denilebilir.

Kısaca ifade etmek gerekirse, kurum ve işletmelerin sağlıklı, güvenli, üretken, verimli ve kârlı çalışması, gerekli tüm yönetim ve denetim işlerini kolaylaştırmak için profesyonel meslek mensuplarına ve meslek yasasına önemli derecede ihtiyaç vardır. İşte bu alandaki boşluk 3568 Sayılı Yasa ile bir çerçeve içine alınarak oturtulmaya çalışılmaktadır.

B. Mali Müşavirlerin Resmi Yönetim, Denetim ve Yargı İşlemlerini Kolaylaştırmaya Yönelik İşlevleri

İktisadi yönden gelişmiş, özellikle sanayileşmiş ülkelerde mali müşavirlik meslek mensupları ya da bu amaçla kurulmuş olan mesleki örgütler, ülke yönetiminde görev alan yöneticilere mevcut uygulamalar hakkında çok önemli bilgiler sunmaktadırlar. Özellikle denetim sonuçları yöneticilere, ileride uygulamaya koyacakları mali politikalar için yol gösterici projektör görevi görmektedir. Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarının çok sayıda olması ve bu davaların tıpkı arazi davaları gibi nesiller boyu uzaması, meslek mensuplarının gerek uygulayıcı, gerekse yol gösterici ve eğitici çalışmaları sonucu dava sayılarının azalmasına ya da en aza inmesine çok önemli katkılar sağlayacaktır.

İyi bir muhasebe düzeni olmayan ülkelerde, mahkemelere baş vuranların çokluğu bir rastlantı değildir. Bunların çoğu hesapsal anlaşmazlıkların çözümü için mahkemelere baş vururlar¹². Vergi davalarının az sayıda olması vergi tahsilatı açısından son derece yararlı olmaktadır. Mükellefler tarafından mali yargı mercilerinde açılan vergi davaları, kamu alacağının tahsilini sürüncemede bırakmaktadır. Çoğunlukla vergi davaları zaman olarak uzun sürmekte ve vergilerin tahsili gecikmektedir¹³. Sonuçta bu yasa, kamu gelirlerinin daha kısa sürede ve tutar olarak daha fazla miktarda hazineye

¹² Mehmet Yazıcı, "Türkiye'de Yeminli Muhasebe ve Denetleme Mesleğini Yasal Düzenleme Gereği", İSO Dergisi, Sayı:219, Yıl:19,1984, s.21.

¹³ Coşkun Can Aktan, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", Vergi Sorunları Dergisi, 1990/5, s.41.

intikal etmesi, mesleğin ve meslek mensuplarının öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Ülkemizde meslek mensuplarına olan güven, 3568 Sayılı Yasa'nın çıkmasından sonra iyice artmıştır. Örneğin Sanayi ve Ticaret Bakanlığı 12.01.1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmeliğinde, şirketlerde sermayenin ödenme durumunun saptanmasında YMM'lerden yararlanılmasını öngörmektedir. Radyo ve Televizyon Üst Kurulu 02.01.1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan tebliği ile, bu yayın kuruluşlarının reklâm gelirleri üst kurul paylarının YMM'ler tarafından tespit edilmesini istemektedir. Sosyal Sigortalar Kurumu Genel Müdürlüğü, 02.03.1994 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan tebliği ile de "beyanname düzenleme" hizmetleri için, ayrıca sigorta primleri takip ve tahsilatında YMM'lerden yararlanılmasını benimsemiştir. Bu tür işlemlerin çoğunda YMM'ler ve SMMM'ler birlikte görevlendirilmişlerdir¹⁴.

Gelişmiş batı ülkelerinde, vergi yükümlülerinin birçoğu kayıt ve hesaplara dayanarak düzenledikleri mali tablolarını yasal yönden kendilerine inceleme ve rapor bildirme yetkisi verilmiş olan mali müşavirlere ya da bu amaçla kurulmuş olan birimlere onaylatmak zorundadırlar. Bu suretle devlet, kendi memurları aracılığıyla yükümlüleri denetlemenin mali külfetinden kurtulmakta ve bu önemli hizmeti bedelsiz olarak sağlamaktadır¹⁵.

Türkiye'deki muhasebe sistemi vergi idaresine hesap verme niteliği taşımaktaydı. Ancak 1989 yılı Haziran ayından itibaren, tasdik edilmiş beyannamelerin, muhasebe standartları ve vergi kanunları açısından uygun olarak düzenlenmiş bilançoların meslek mensupları tarafından denetlenmesi, vergi idaresinin yükünü azaltacağı inkâr edilemez bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır¹⁶. Bu sayede vergi beyannameleri, gerektiğinde

¹⁴ Oktay Güvemli, "Yeminli Mali Müşavirin Görev Alanlarındaki Gelişmeler", Mükellefin Dergisi, Sayı:31, Temmuz-1995, s.76.

¹⁵ Vergi Reform Komisyonu, "Serbest Hesap Uzmanlığı Kanun Tasarısı ve Gerekçesi", Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt-I, s.387.

¹⁶ Oğuz Tezmen, "Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ülkemizdeki Geleceği ve Muhasebe Eğitime İlişkin Değerleme Katkıları", VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 30 Nisan-3 Mayıs 1986, Bodrum, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No:556, s.200.

incelemeye tabi tutulacak ve bu sayede gereksiz zaman kaybı önlenecektir. Zor durumda olan firmaların, meslek mensupları tarafından hazırlanacak zor durum analizlerine ilişkin raporlara itibar edilerek, vergi denetim elemanlarının bu işlerle meşgul olmamaları sonucu, yapılacak olan zaman tasarrufu başka alanlarda değerlendirilebilecektir. Burada doğal olarak karmaşık nitelikteki işler dolayısıyla çok zaman alacak denetim ve inceleme görevlerinin bu konuda uzman muhasebecilere verilmesi hedeflenecek ve böylece vergi idaresinin yükü azalacağından vergi denetim ve incelemelerin kapsamının da genişlemesi sağlanabilecektir¹⁷. Buna bir tür devletin görevini yine devletin güvendiği diğer bir gruba aktarması sistemi de denilmektedir¹⁸.

Özellikle ülkemizde vergi denetim elemanlarının sayı olarak yeterli olmaması yanında, ayrıca muhasebe meslek yasanın çıkmasından sonra Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının birçoğunun YMM ünvanı ile serbest olarak çalışmak üzere görevlerinden ayrılmaları, denetim elemanlarının azalmasına neden olmuştur. Beyan yönteminin başarısı her şeyden önce; beyannameleri inceleyip denetleyecek olan elemanların bilgi ve ahlâk seviyesinin yüksek olmasına, ayrıca sayılarının da yapılması gereken işlere yetecek miktarda olmasına bağlıdır¹⁹.

Ülkemizde 1997 yılı itibarıyla maliye teşkilatı; 43'ü Bakan'a bağlı, 106 Maliye Müfettişi ve Muavini, 289 Hesap Uzmanı ve Muavini, 334 Gelirler Kontrolörü ve 1.907 Vergi Denetmeni olmak üzere toplam 2.679 denetim elemanı ile denetim işlemlerini sürdürmektedir²⁰. Bu sayıdaki denetim elemanlarıyla yaklaşık 2 milyon mükellefi denetlemek olanaksızdır. YMM olmak için maliye teşkilatından ayrılan elemanlar, kuşkusuz kalan denetim elemanlarının iş yükünün artmasına neden olmuştur. Ancak YMM'lere, daha sağlıklı tasdik raporları düzenleyebilmeleri için aynı zamanda vergi inceleme yetkisinin verilmiş olması, resmi denetim elemanlarının iş yüklerinin tekrar

¹⁷ Seth E. Terkper, "Improving The Accountancy Content of Tax Reform in Developing Countries", Bulletin for International Fiscal Documentation, January-1994, s.30-31.

¹⁸ Burhan Özfatura, "Mevcut Vergi Uygulamaları ve Yeminli Mali Müşavirlik", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Konulu Sempozyum, 8-9 Haziran 1990, İstanbul, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, 1991, s.153.

¹⁹ Fritz Neumaark, Theorie Und Praxis Der Modernen Einkommensbesteuerung, 1947, s.6.

²⁰ Vergi İstatistikleri Yıllığı, 1992-1996, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, s. 74.

azalmasına sebep olmuştur, denilebilir. Özellikle aşağıda sunulan tablo değerlerinden de görüleceği gibi, YMM'lerin düzenlemiş oldukları tasdik raporları sayısı bunu ortaya koymaktadır.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR TASDİK RAPORLARI

YILLAR	1995	1996	1997	1998
KDV İADESİ TASDİK RAPOR SAYISI (Adet)	14.450	12.854	16.455	20.028

Kaynak: 1998 EKONOMİK RAPOR, TÜRMOB Yayınları-91, Ankara, 1999, s. 145.

Uluslararası taşımacılık faaliyetleri ve yurtdışına ihraç edilen mallarla ilgili olarak geri alınması gereken KDV'nin iade işlemleri meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. Özellikle 1998 yılında yeminli mali müşavirler tarafından 20.028 adet KDV iade dosyasının incelenerek tasdik raporu düzenlenmesi, vergi inceleme elemanlarının iş sayısının en azından bu rakam büyüklüğünde azalması demektir. Aşağıdaki tabloda, Türkiye'de yıllar itibarıyla incelenen mükellef sayıları ve bulunan matrah farklarıyla ilgili bilgiler sunulmuştur.

DENETİM BİRİMLERİNCE YAPILAN VERGİ İNCELEME SONUÇLARI

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	İncelenen Vergi Matrahı (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah (%)
1985	66.681	299.632	2.992	1
1986	66.550	1.157.301	1.408.315	121
1987	80.264	2.940.620	764.388	25
1988	51.495	3.092.819	953.237	30
1989	47.225	4.286.511	1.933.443	45
1990	106.574	9.962.063	6.257.501	62
1991	78.803	13.754.808	6.875.619	49
1992	59.378	22.180.600	13.217.780	59
1993	68.954	36.807.015	12.906.858	35
1994	48.056	120.145.917	135.755.349	112
1995	56.096	169.827.303	71.167.159	41
1996	54.536	375.262.112	99.724.529	26
1997	63.519	720.232.072	290.176.909	40
1998	45.639	1.511.114.520	578.433.524	38

Kaynak: <http://www.gelirler.gov.tr>, Vergi İstatistikleri, Denetim Birimlerince Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (1985-1998).

Vergi mükelleflerinin alacaklarına biran önce kavuşmaları, idareye olan güven açısından da çok önemlidir. Bu nedenle vergi idaresi mükellef ilişkilerinin gelişmesi açısından, özellikle meslek mensuplarının, vergi idaresinin ve inceleme elemanlarının iş ve işlemlerini kolaylaştırdığı rahatlıkla görülmektedir. Gerek vergi dairelerinde görev yapan vergi memurları, gerekse mükellefler, arada muhasebe meslek mensupları olmaksızın işlemlerin içinden çıkılamayacağını, yapılan karşılıklı görüşmelerde ifade etmektedirler. Vergilendirme işlemlerini bilmeyen ve ticari işlemlerle ilgili hukuki konulardan uzak olan bir mükellefin, vergi memurları tarafından bilgilendirilmesi çok zordur. Ancak mükellefin işlemlerini yürüten ve muhasebesini tutan elemanı ile aynı konuları tartışmak ve ikna etmek daha kolay olmaktadır. Bu nedenle muhasebe meslek mensupları; vergi idaresi ile mükellefler arasında adeta bir köprü işlevi görmektedirler.

Toplam vergi mükelleflerinin ancak % 2 ile % 4'ünün denetlenebildiği ülkemizde, 3568 Sayılı Yasa ile denetim görevinin kısmen dahi olsa meslek mensuplarına devri, bazı kesimlerin karşı çıkımlarına rağmen olumlu ve yerinde bir uygulama olarak ilmi sahada da destek görmektedir²¹.

Özellikle vergi kayıp ve kaçaklarının çok fazla olduğu ülkemizde, vergi denetim ve incelemelerinin tam anlamıyla yapılamaması hemen hemen tüm mali toplantılarda eleştiri konusu yapılmaktadır. Türkiye'de beyana dayalı olarak vergilendirilen mükellef sayısının (gelir + kurumlar vergisi) 1998 yılı sonu itibarıyla 1.978.465 olduğu göz önüne alındığında ve bu sayının sadece 50-60 bini incelenebiliyorsa, ülkemizde vergi denetimlerinin hayli yetersiz olduğu ortaya çıkmaktadır. Ancak denetimler sonucu bulunan matrah farkı oranlarının da ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçaklarının boyutlarını gösterdiğini kabullenmek bilimsel açıdan her zaman doğru olmayabilir.

Bir önceki tabloya dayalı olarak her yılı genelleştirilmek suretiyle, Türkiye'deki vergi kayıplarının boyutlarının hesaplanabileceği varsayılmaktadır. Örneğin; 1986

²¹ Mehmet Tosuner, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:85, Ekim-1995, s.70.

yılında bulunan matrah farkı beyan edilen matrahın % 121'ine tekabül ettiğine göre, vergi farkının da aynı oranda olduğu varsayımı ile kaçırılan vergi oranı % 121 olmaktadır. Veya bu varsayımdan hareket edildiğinde 1996 yılında kaçırılan vergi oranı beyan edilen verginin % 26'sı olmaktadır, denilebilmektedir.

Ancak böyle bir değerlendirme % 100 doğru değildir. Bu rakamlara göre bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı 1985 yılında % 1 iken, 1986 yılında % 121, 1987 yılında % 25, 1988 yılında % 30 ve 1994 yılında ise % 112'dir. Oranın yüksek olduğu yıllarda damga vergisi veya başka vergiler incelenmiş olabilir. Ayrıca, bulunan matrah farkı oranını, vergi oranlarındaki farklılıklar ve artan oranlılık nedeniyle, vergiler için de aynen geçerli saymak her zaman doğru değildir. Diğer taraftan inceleme elemanlarının inceleme performanslarının da, birimler ve yıllar itibarıyla farklılığı da inceleme sonuçlarını etkileyebilmektedir. Özellikle incelemelerin çeşitli teknikler kullanılarak seçilen mükellef grubunu kavradığını ve çok küçük işletmelerle, yapısı gereği vergi kaçığının bulunmadığı işletmeleri kavramadığını unutmamak gerekir. Yani, vergi incelemeleri, daha çok vergi kaçığının olduğu işletme veya iş kollarına kaydırıldığından bu sonuçları genellemek yanlış sonuçlar verebilecektir²².

Maliye Bakanlığı'nın meslek yasasından en önemli beklentisi; denetim etkinliğinin artırılmasıdır. Bu yasa, vergi denetimine iki açıdan katkı sağlayacaktır. Bunlardan birincisi; Bakanlığın yapacağı denetime ilâve katkı sağlaması, ikincisi ise; defter ve belgelerin tutulmasında ve hazırlanmasındaki kargaşa ve yanlışlıkların ortadan kaldırılması yoluyla, kamu denetiminde sürat ve verimliliği temin etmeye yönelik²³ olmasıdır.

²² Nevzat Saygılıoğlu, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Konulu Sempozyumda Sunulan Bildiri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, Mayıs-1991, s. 68.

²³ Mustafa Özdi, "Serbest Muhasebecilik, Serbest muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlarının Denetimsel İşlevleri", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Maliye Bakanlığı APK Yayını, 1990, s.348.

Meslek mensuplarının vergi idaresine ve ekonomiye en büyük katkılarından biri de, toplumda vergi bilincinin oluşturulmasıdır. Bu kişiler, mükellefle idare arasındaki ilişkiyi çok iyi kurarak, yapılması gereken işlerin çok daha kısa sürede yapılmasını ve yükümlülerin yanlışa düşmesini önlemektedirler. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile getirilen sistemde, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de muhasebe ve vergi alanında çalışan kişilere lisans (belge-yetki) verilmektedir. Bu yöntemle hem gerçek ve tüzel kişilerin vergilere ilişkin yükümlülüklerinin yerine getirilmesine yardımcı olunmakta hem de yükümlülerin vergilere uyumunun artması sağlanmaktadır²⁴.

Tüm bu açıklamalardan sonra meslek mensuplarının, resmi makamların yönetim, denetim ve yargı işlerini kolaylaştırmalarına yönelik olarak genel faydalarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- a) En üst düzeyde ekonomiyi planlayan Devlet Planlama Teşkilatı ve devlet yöneticilerine alacakları iktisadi kararlarda gerekli bilgileri sunmak,
- b) Ülkenin iktisadi hayatının kanı olarak nitelendirilen para ve kredi işlerinin yönetim ve denetimini kolaylaştırmak,
- c) Sermaye Piyasası'nın gelişmesi yanında, yabancı sermayenin ülkemize gelmesini, güvenini ve denetimini sağlamak,
- d) Devletin denetçi, murakıp, kontrolör, müfettiş, yeminli murakıp, hesap uzmanı ve benzeri ünvanlarla çalışan resmi denetçilerinin işlerini kolaylaştırmak ve hızlandırmak,
- e) Vergi kanunlarının iyi uygulanmasını, vergi denetimlerinin daha etkin yapılmasını ve vergi adaletinin sağlanarak vergi gelirlerinin daha iyi toplanmasına yardımcı olmak,
- f) Toplu iş sözleşmeleri ve mahkemelerde uzun süren ticari davaların bir an önce sonuca kavuşmasına yardımcı olmak,
- g) Vakıf, fon, dernek, sendika, siyasi parti gibi kurumların hesaplarının idare ve denetimlerini kolaylaştırmaktır.

²⁴ Şahin Akkaya, " Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi ", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:81, Haziran-1995, s.106.

Görüldüğü gibi kamusal bir görev üstlenen meslek mensupları, kendilerine kanunla verilen görevler yanında, ek bazı görevler verilmesi durumunda da idarenin yönetim, denetim ve yargı işlemlerini kolaylaştırmaya yönelik çok önemli görevleri de üstlenebileceklerdir. Özellikle mesleğin yasal statüye yeni kavuşmuş olmasına rağmen, meslek mensuplarının iş alanları çok iyi belirlenerek ve de idarenin eksik kaldığı özellikle denetim alanlarında meslek mensupları devreye sokulabilmelidir.

Yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip meslek mensuplarının işletmelere muhasebe, finans, işletmecilik ve mali hukuk alanında verecekleri danışmanlık hizmeti ve vergi idaresi-mükellef ilişkilerinde aracı olmalarının sağlayacağı etkinlik ile olduğu kadar, vergi denetimi alanında yapacakları denetim ve tasdiklerle vergi idaresine denetim yönünden de önemli katkıları olacağı açıktır²⁵.

C. Mali Müşavirlerin Sürekli ve Hızlı Bir İktisadi Kalkınmayı Sağlamaya Yönelik Etkileri

Mesleğin kurumsallaşmasını gerektiren nedenler, öncelikle ülkenin içinde bulunduğu iktisadi şartlardan kaynaklanmaktadır. Özellikle 1950'li yıllardan itibaren ülkemiz büyük bir ekonomik kalkınma çabası içinde bulunmakta ve her yıl birçok teşebbüs ve işletmenin kurulup gelişmesi rahatlıkla gözlenebilmektedir. Ekonomik anlamda başarılı bir gelişme, ekonomik düşüncenin ön plana alınması ve bu zihniyetin işletmelere kadar inmesi ile mümkündür. Bu ise, ileri batı ülkelerinde olduğu gibi, büyük ölçüde işletme iktisadı ve muhasebe bilgisine, mali ve ticari hukuk kültürüne sahip elemanların bir meslek topluluğu içinde yer alması ve işletmelere, ihtisasa dayanan konularda yön vermeleri ile mümkün olmaktadır²⁶.

²⁵ M. Sedat Özkanlı, "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Dünyası, Sayı:119, Temmuz-1991, s.24.

²⁶ Adnan Barlas, "Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı Mesleği", Vergi Dünyası, Sayı:18, Şubat-1983, s.6.

Ülkemizde, ekonomik kalkınma alanında büyük çabalar harcanmasına rağmen, iktisadi teşebbüs ve işletmelerin ayrılmaz bir parçası olan muhasebe mesleğine gereken önem verilmemiş, iktisadi alanda bu mesleğin sağlayacağı büyük faydalardan yoksun kalınmıştır, denilebilir. Devlet, hatalı muhasebe verilerine göre karar aldığı takdirde, başta vergi adaleti olmak üzere vergileme ilkeleri çiğnenebileceği gibi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi ve hızlandırılması, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin sağlanması gibi hedeflere ulaşmak güçleşebilecektir. Aynı durum diğer ekonomik ve mali politikalar için de geçerlidir. Bu nedenle, devletin işlevlerini yapabilmesi, ekonomik kalkınmayı başlatabilmesi ve istenen düzeye ulaştırabilmesi için; objektif, güvenilir ve karşılaştırma yapılabilir nitelikte ve gerçeği yansıtan muhasebe verilerine ihtiyacı vardır²⁷.

Özellikle bir ülkenin iktisadi kalkınmasında, sermaye piyasasının kurulması, küçük tasarrufların bu piyasaya akması ve burada toplanan fonların kalkınma hedeflerine uygun alanlara yönltilmesi çok önemlidir. Bu ise gerçek anlamda, sermaye şirketlerinin çoğalması ile mümkündür. Ancak küçük tasarrufların bu şirketlere kanalize olabilmesi için, bu tasarruf sahiplerinin adı geçen şirketler hakkında doğru, sağlam ve güvenilir bilgilere sahip bulunmaları gerekir. İşte muhasebe mesleğinin kurumsallaşmasını zorunlu kılan nedenlerden biri de, sermaye şirketlerinin durumu hakkında küçük tasarruf sahiplerini aydınlatmak suretiyle, sermaye piyasasının gelişmesine yardımcı olması teşkil etmektedir. Zaten ileri sanayi ülkelerinin tecrübeleri, sermaye piyasasının gelişmesinde, bu meslek mensuplarının rollerinin çok büyük olduğunu göstermektedir.

Sürekli ve hızlı bir iktisadi kalkınmanın gereklerinden biri de, yabancı sermaye konusudur. Büyük işletmeler tipine doğru gelişen kalkınmada, işletmeler öz sermayelerinin yetersizliği nedeniyle yabancı sermaye kaynaklarına da çok fazla ihtiyaç duymaktadırlar. Yabancı sermaye ise, Türkiye'de iş yapmak için yerli müteşebbislerle ortak çalışmayı yeğlemektedirler. Çünkü yabancı sermaye, kanuni teminat yanında ve

²⁷ Zeki Doğan, Zeynep Hatunoğlu, " Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi", Yaklaşım Dergisi, Sayı:45, Yıl:4, Eylül-1996, s.131.

ondan daha fazla fiili teminat ve güven istemektedir. İşte bu fiili teminat, teşebbüs sahiplerinin işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumunu gösteren ayrıntılı raporlardır. Bu raporların, yatırılacak finansmanlara dayanak olabilmesi için, yetkili ve bağımsız inceleme elemanlarınca düzenlenip onaylanmaları gerekmektedir. İşte bu elemanlar, mesleği tarafsız bir şekilde yerine getirecek olan uzman muhasebe meslek mensupları yani mali müşavirlerdir. Bu nedenle, yabancı sermayenin ülkemize daha fazla miktarda gelebilmesi için, bu mesleğin ve meslek mensuplarının çok önemli rolleri vardır ve de var olamaya devam edecektir.

Yukarıda kısaca sözü edilen sorunların çözümü için, disiplinli bir muhasebe sisteminin kurulması ile birlikte, bilanço, kâr-zarar hesabı çıkarılması, maliyet unsurlarının hesaplanması, işletme bütçesi düzenlenmesi, satış ve stok programları yapılması, yatırımların kârlılığının hesaplanması, işletmenin mali ve iktisadi güvenilirliğinin sağlanması, kredi ve ücret politikalarının düzenlenmesi, vergilere ilişkin yükümlülüklerin yasalara uygun şekilde yerine getirilebilmesi, tamamen uzmanlığa dayanan serbest ve bağımsız bir mesleğin teşekkülünü zorunlu kılmaktadır. Bu da mevcut Meslek Yasası'nın gerekçesinde ifade edilmektedir.

Meslek Yasası'nın çıkmasıyla birlikte ülkede; sağlıklı, sürekli ve de hızlı bir iktisadi kalkınma için, meslek mensupları, şu önemli katkıları sağlamalıdır²⁸:

- a) Ülkenin iktisadi kaynaklarının doğru saptanması, iktisadi tercihlerin doğru yapılması ve teşvik tedbirlerinin adil ve çabuk uygulanması,
- b) Sermaye piyasasının gelişimini hızlandırmak, yabancı sermayenin gelişimini ve güvenini sağlamak,
- c) Sanayinin teşvikini ve gelişmesini sağlamak,
- d) Kooperatifçiliğin ve işçi şirketlerinin yönetim ve denetimini kolaylaştırmak ve gelişmesini sağlamak,
- e) Para ve kredi işlerini yönetim ve denetimle güven altına almak,

²⁸ Mehmet Yazıcı, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul-1986, s.75.

- f) İthalat ve ihracatı yönetim ve denetimle kontrol altına almak,
- g) İç piyasa yönetim ve denetimini kolaylaştırmak, tüketiciyi korumak,
- h) Gelir dağılımını dengelemek,
- ı) Rüşveti, her türlü haksız kazancı ve enflasyonu önlemek,
- j) Yeni ortaklıkların kurulup güvenle çalışmasını sağlamak,
- k) Küçük ve orta büyüklükteki girişimcilerin güçlendirilmesini sağlamak vb.

Kısacası; sağlıklı bir ekonomik, sosyal ve mali politika uygulayabilmek ve uygulanan politikaları değerlendirerek gerekli önlemleri alabilmek, ülke kaynaklarını rasyonel bir şekilde kullanabilmek, vergi gelirlerinin artmasını sağlamak, dengeli bir ekonomik büyüme sağlayabilmek ve izlenecek politikaları uyumlaştırabilmek ayrıca sağlıklı muhasebe verileri elde edebilmek için, işletmelerin ürettikleri muhasebe verilerinin doğru, tarafsız, tutarlı ve objektif olması ve gerçeği yansıtması gerekmektedir²⁹. İşte, muhasebe verilerine bu nitelikleri kazandıran muhasebe bilimi ve de muhasebe meslek mensuplarıdır.

III. Mali Müşavirlerin Kamu ve Özel Sektördeki Çalışma Alanları

Serbest piyasa ekonomisine geçişle birlikte, özel sektörün ekonomide ağırlıklı olarak devreye girmesi sonucu, mali müşavirlik mesleği, vergi muhasebeciliğinden sektör muhasebeciliğine doğru geçiş yapmaya başlamıştır. Bu aynı zamanda mesleğin bağımsız olması zorunluluğunu da ortaya çıkarmıştır.

Mali müşavirlik ya da muhasebecilik "rakam yazma" veya "sayı kaydetme" mesleği değil, bir sorumluluk mesleğidir. Meslek mensupları; devlete, hizmet sundukları kişi ya da kuruluşlara, bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara karşı sorumludurlar³⁰. Ayrıca meslek mensuplarının sadece basit muhasebe ilkelerini çok iyi bilmeleri yeterli değildir. Çünkü, böyle kişiler kendilerine verilen bilgileri sadece muhasebe ilkeleri çerçevesinde değerlendireceklerdir. Halbuki meslek mensupları,

²⁹ Doğan, Hatunoğlu, a.g.m., s.132.

³⁰ Veysi Seviğ, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler", Vergi Dünyası, Sayı:45, Mayıs-1985, s.20.

kendilerine verilecek bilgileri hukuki açıdan değerlendirmek, mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunu bilmek, daha sonra da bu bilgileri muhasebe ilkelerine göre gruplandırmak, kaydetmek ve belli sürelerle muhasebe işlemlerinin sonuçlarını okunabilir ve anlaşılabilir hale getirmekle yükümlüdürler.

Ülkemizde mali müşavirlik mesleği, herhangi yasal bir düzenlemenin olmaması nedeniyle yıllarca istenilen şekilde gelişmemiş ve sadece "vergi muhasebeciliği" şeklinde değerlendirilmiştir. Ancak gerçek anlamda mesleki örgütlenme ve gelişme 13.06.1989 tarihinde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile gerçekleşmiştir. Bu yasa ile, muhasebecilik mesleği tam anlamıyla profesyonel bir nitelik kazanmıştır. Yasanın isminden de anlaşılacağı üzere bu yasa meslek mensuplarını;

- 1- Serbest Muhasebeciler (SM)
- 2- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM)
- 3- Yeminli Mali Müşavirler (YMM), olmak üzere üç gruba ayırmıştır.

Yasanın amacı; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak, gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kurulmasına, teşkilât, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine ilişkin esasları düzenlemektir³¹.

Bu ifadeye göre yasada da belirtildiği şekilde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu;

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin,

³¹ 3568 Sayılı Yasa, Genel Hükümler, Md:1.

a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

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

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

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin konusu ise;

Yukarıdaki (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında, Yasa'nın 12'nci maddesine göre çıkarılan yönetmelikler çerçevesinde tasdik işleri yapmaktır. Ayrıca YMM'ler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar³².

3568 Sayılı Yasa'nın ilk iki maddesi incelendiğinde görüleceği üzere, SM'ler (Independent Accountants) muhasebe faaliyetlerini yani finansal raporları ve yasal beyannameleri düzenleme yetkisine sahiptirler. SMMM'ler (Certified Public Accountants) ise; SM'lerin yukarıda belirtilen görevleri dışında, danışmanlık ve muhasebe denetimi de yapabilirler. Üçüncü grupta yer alan YMM'ler (Sworn-in Certified Public Accountants) ise; defter tutamazlar ancak SMMM'lerin diğer mesleki faaliyetleri dışında finansal tabloları ve vergi beyannamelerini tasdik etme yetkisine sahiptirler.

Günümüzde işletmeler; artan müşteri talepleri, iletişimdeki teknolojik gelişmelerin yol açtığı değişim ve küresel pazarların oluşturduğu baskılardan her zamankinden daha fazla etkilenmektedirler. İşte böylesine çok yönlü bir sorumlulukla küreselleşmeye uyum ortamında profesyonel muhasebecilerin üstleneceği görevlerin

³² 3568 Sayılı Yasa, Genel Hükümler, Md:2.

önemi daha da belirginleşmektedir³³. Bunun sonucu olarak hükümetler YMM'lere çok güvenmekte ve devletin bazı denetim yetkilerini bu kesime devretmektedirler. Nitekim, ihracat nedeniyle geri alınması gereken Katma Değer Vergisi'nin (KDV) iade edilecek miktarını belirleme yetkisi, kamu denetim elemanları dışında YMM'lere de tanınmış ve işletmeler genelde alacaklarına bir an önce kavuşabilmek ve diğer nedenlerle YMM'lerin denetimini tercih eder duruma gelmişlerdir. Özellikle vergi beyannamelerinin tasdik yetkisinin YMM'lere verilmesi bir anlamda denetimin özelleştirilmesi anlamını taşımaktadır. Vergi beyannamelerini ve dayanağı finansal tabloları, YMM'lere denettirip tasdik ettiren işletmelerin, devletin denetim elemanları tarafından (ihbar olmaksızın) denetleme dışında tutulması, meslek mensuplarına olan talebi oldukça attırmıştır.

Ayrıca devlet; şirketlerin tasfiyesi, vakıfların denetimi, bankaların açıkları belli limitleri aşan kredileri kullanan özel şirketlerin denetim yetkisini YMM'lere devretmiştir. Yine SMMM'ler ve YMM'ler sermaye piyasasında hisse senetleri işlem gören işletmeleri, finansman kurum ve kuruluşlarını devlet adına denetleme yetkisine sahiptirler.

Türkiye'de kamu denetiminin özelleştirilmesi görüşleri artık kabul görmektedir. Son gelişmeler bireylerin devlet kaynaklarının kullanımı konusunda daha fazla söz sahibi olmak istedikleri yönündedir. Bu nedenle, bireyler kendi vergileri ile veya kendi adlarına devletin borçlanması suretiyle finanse edilen kamu hizmetlerini de denetlemek istemektedirler. Bu denetim, özellikle yerel yönetimlerde çok daha gerekli olmaktadır. Gelecekte; güvenlik, savunma ve dış politika dışındaki tüm kurumların mali denetiminin, serbest çalışan bağımsız muhasebe meslek mensuplarına veya kuruluşlarına devri kaçınılmaz olabilir³⁴ görüşü telâffuz edilmeye dahi başlanmıştır.

³³ Ülkü Ergun, "Küreselleşmenin Meslek Elemanına Etkisi", XV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-22 Mayıs 1993, İzmir-Çeşme, s.402.

³⁴ Masum Türker, Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu ve Özel Sektör İşbirliği Özelleştirme ve Muhasebe Mesleği, TÜRMOB Yayınları-39, Ankara-1998, s.20-23.

Meslek mensuplarının potansiyel iş alanları; vergicilik, sermaye piyasası, bankacılık ve tüm ekonomik birimler yönünden şu şekilde ortaya koyulabilir.

A. Vergi Mevzuatına Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Çalışma Alanları

Muhasebe meslek mensuplarının en başta gelen işvereni Maliye Bakanlığı'dır. 3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 12'nci maddesi gereğince çıkarılan Tasdik Yönetmeliği geniş düzenlemeleri içermektedir. Özellikle Tasdik Yönetmeliği'nde tasdik talebinde bulunmak zorunda olanlar açıklanmıştır. Buna göre;

- a) Bankalar ve sigorta şirketleri,
- b) Dış ticaret sermaye şirketleri,
- c) Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş veya arz etmiş sayılan şirketler,
- d) Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları,
- e) Bakanlığın gerek göreceği diğer şirketler ve kuruluşlar hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu yönetmelik çerçevesinde tasdik ettirmekle yükümlü kılınmışlardır. Bilanço toplamı, satış tutarı (ciro), bilanço kârı gibi ölçüler kullanılmak ve belli sektörlerle iş kolları belirlenerek, belli büyüklüklere ulaşmış gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin verecekleri beyannameler de tasdik kapsamı içine alınmıştır. Böylece bir yandan vergi güvenliği daha geniş ölçüde sağlanırken, diğer yandan da meslek mensupları için daha geniş iş alanı açılmış olmaktadır.

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 1'inci maddesi hükmüne göre sadece Maliye Bakanlığı değil, diğer resmi ve özel kuruluşlar da meslek mensuplarından hizmet talebinde bulunabileceklerdir.

B. Sermaye Piyasası Yasasına Bağlı Olarak Gelişen Çalışma Alanları

Muhasebe meslek mensuplarının ikinci büyük iş alanı ise Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuata göre yapılması gereken denetim hizmetleridir. Sermaye

Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde tanımlanan ve sürekli denetlemeye tabi tutulan kuruluşlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- a) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- b) Aracı kurumlar
- c) Menkul kıymetler yatırım fonları
- d) Menkul kıymetler yatırım ortaklıkları
- e) Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim şirketler
- f) Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan şirketlerin ödenmiş sermayeleri belli miktarı aşanlar³⁵.

Burada belirtilen kuruluşlar nezdinde yapılan bağımsız dış denetim hizmeti, 3568 Sayılı Meslek Yasası yürürlüğe girmeden önce, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından esasları düzenlenen "Bağımsız Dış Denetim Şirketleri" tarafından yapılmaktaydı. Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçilerine ilişkin genel esaslar ile bağımsız denetleme çalışması ve raporlamasının ilke ve kurallarını da koymuştur.

3568 sayılı Meslek Yasası'nın kabul edilip 13.06.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanıp yürürlüğe girmesinden sonra, sermaye piyasası mevzuatına göre yapılan bağımsız denetim hizmetlerinin de yasa kapsamı içine alınma gereği ortaya çıkmış ve sonuçta 29.04.1992 tarihinde kabul edilerek 13.05.1992 tarih ve 21227 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan 3794 sayılı Yasa ile konu açıklığa kavuşturulmuştur.

Bu değişiklik Yasa'nın 18'inci maddesi ile Sermaye Piyasası Yasası'nın 22'nci maddesi değiştirilmek suretiyle denetim hizmetleri konusunda da bu maddeye (d) bendi ilâve edilmiştir. İlâve edilen (d) bendine göre, "01.06.1989 tarih ve 3568 Sayılı Yasaya göre, denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunmak üzere oluşturacakları kuruluşlara ilişkin kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını, bu şartlara uyan sermaye piyasasında bağımsız denetlemeye yetkili

³⁵ Daha geniş bilgi için bkz:Denetim İlke ve Esasları, I.Cilt, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 50.Yıl, s.82-83.

kuruluşları listeler halinde ilân etmek", Sermaye Piyasası Kurulu'nun yetki ve görevleri arasına katılmıştır. Böylece Sermaye Piyasası Mevzuatı'na göre yapılan bağımsız dış denetim hizmetleri de 3568 sayılı Meslek Yasası kapsamına alınmıştır.

C. Bankacılık Faaliyetlerine Yönelik Çalışma Alanları

Yatırım ve kalkınma bankaları yanında ticari bankalar da gerek yatırım gerekse işletme ve ticari kredileriyle ilgili işlemleri nedeniyle, muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinden yararlanma durumundadırlar. Yatırım ve kalkınma bankaları kendilerine gelen kredi taleplerinden, kredilerin dilimler halinde verilmesine ve geri ödenmesine kadar olan aşamalarda veya verilen teşvik, prim ya da fonlarla ilgili olarak gerekli gördükleri bilgi ve belgeleri muhasebe meslek mensuplarının (YMM) raporlarına bağlayabileceklerdir.

Ticari bankalar gerek işletme ve gerekse ticari kredi taleplerinden, erteleme isteklerine veya zor durum beyanlarına kadar gerekli gördüğü tüm bilgi ve belgeler ya da beyanların doğruluğu konusunda YMM'lik hizmetlerinden yararlanabileceklerdir. Dolayısıyla bankacılık hizmetlerinin verimli bir şekilde sürdürülmesi ve ekonomiye kaynakların daha güvenli ve rahat bir şekilde kanalize edilmesinde meslek mensuplarına yine önemli görevler düşmektedir.

D. Ekonomik Faaliyetlerin Organizasyonu ve Geliştirilmesine Yönelik Çalışma Alanları

Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Müdürlüğü gibi benzeri resmi kuruluşlardan yurtdışı kredi kuruluşlarına, şirket ortaklarından ve ortaklıklarından holdinglere kadar tüm ekonomik birimler ilgili oldukları konularda YMM'lik hizmetlerinden talepte bulunabileceklerdir.

Resmi kuruluşlar istedikleri hizmetin usul ve esaslarını resmi düzenlemelerle ortaya koyarlar. Özel kişi ve kuruluşlar yasalardan gelen hakları veya yaptıkları

anlaşmalara koyacakları şartlarla, yurtdışı kuruluşlar yine anlaşma şartlarına dayanarak bu hizmetten yararlanabilirler. Örneğin, bir yurtdışı kredi kuruluşu, vereceği kredi için, kredi anlaşmasında yer alan koşullara uyulup uyulmadığı konusunda, belli dönemler itibarıyla düzenlenecek YMM raporu talebinde bulunabilir ve bunu yapılan kredi anlaşmasına bir koşul olarak da koyabilir.

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 1'inci maddesinde de belirtildiği üzere; "bu yasanın amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ..." denilmek suretiyle mesleğin çalışma alanı tüm ekonomik birimleri kapsayacak biçimde geniş olarak düzenlenmiştir.

Sonuç olarak denilebilir ki, muhasebe meslek yasası ile meslek mensupları toplumda hak ettikleri meslek onuruna kavuşmuşlardır. Özellikle 21. yüzyıla girilen şu günlerde profesyonel bir meslek olarak muhasebe mesleği ve meslek mensupları, önlerindeki geniş iş alanlarında en iyi hizmeti sunarak, ülke kalkınmasında üzerlerine düşen milli görevi en iyi şekilde yerine getireceklerdir.

IV. Meslek Mensupları ve Yönetim Danışmanlığı Hizmetleri

A. Yönetim Danışmanlığının Tanımı ve Konusu

Yönetim danışmanlığı, bağımsız dış denetçinin (meslek mensubunun) müşterinin amaçlarını gerçekleştirmesine yardım etmesidir. Bu tür hizmette meslek mensubunun rolü, müşteriye tavsiyelerde bulunmak ve teknik konularda yardımcı olmaktır³⁶. Meslek mensubunun bu görevi yaparken yönetim kararlarını alacak veya dürüstlüğünü, objektifliğini veya bağımsızlığını etkileyebilecek bir pozisyona girmemesi gerekir. Çünkü yönetim danışmanlık hizmetinin amacı, müşterinin yeteneklerini ve/veya kaynaklarını geliştirmesine yardımcı olmaktır.

³⁶ Münevver Yılcı, "Yönetim Danışmanlığı ve 3568 Sayılı Kanun'un İrdelenmesi", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, 1991, s.165.

Yönetim danışmanlık hizmetleri, hizmeti sunan meslek mensubunun bilgi ve tecrübesine göre farklılıklar arz etse bile, genelde şu konuları kapsamaktadır³⁷:

- Yönetim ve bilgi sistemlerinin geliştirilmesi,
- Raporlama sistemlerinin geliştirilmesi,
- Muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi,
- Örgütsel planların geliştirilmesi,
- Etkin Denetim Planı sistemlerinin geliştirilmesidir.

Yönetim danışmanlık hizmetini; denetim, inceleme, vergi hizmetleri gibi görevlerin bir parçası şeklinde yapılan tavsiyeler olarak değerlendirmemek gerekir.

B. Yönetim Danışmanlığı ve 3568 Sayılı Meslek Yasası

Ülkemizde muhasebecilik mesleğini düzenleyen 3568 Sayılı Yasa'da ve bu Yasaya istinaden çıkarılan yönetmeliklerde, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin çalışma konularından biri olarak "Yönetim Danışmanlığı"ndan söz edilmektedir.

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın 2'nci maddesinin (A) fıkrasının (b) bendinde, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu; "Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; muhasebe sistemlerinin kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak" olarak açıklanmıştır. Yine söz konusu maddenin (B) fıkrasında ise, YMM'lik mesleğinin konusu olarak yukarıda sözü edilen (b) bendine atıf (gönderme) yapılarak bu görevlerin aynı şekilde YMM'lik mesleğinin de konusunu teşkil ettiği görülmektedir.

³⁷ Yılancı, a.g.m., s.166.

Müşavirlik kelime anlamı olarak, "fikrine müracaat edilen, kendisine danışılan kimse"³⁸ demektir. Dolayısıyla Yasa, meslek mensuplarına ilgili maddelere istinaden danışmanlık görevini de vermektedir. Zaten Yasanın temel amacı; "işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak" olarak belirlenmiştir.

Daha sonra çıkarılan Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'te³⁹ de aynı ifadenin yer aldığı görülmektedir. Yönetmeliğin ikinci bölümünün 18'inci maddesinin (b) şikkında ve yeminli mali müşavirlerin çalışma konularına ilişkin 19'uncu maddesinin (a) şikkında aynı ifadeler yer almaktadır.

Yukarıdaki yasa ve yönetmelik metinlerinden, 3568 Sayılı Yasa'nın yönetim danışmanlığı konusuna önem verdiği anlaşılmaktadır. Yasa ve yönetmelikte "Yönetim danışmanlığı" ifadesi kullanılsa da, sözü geçen maddelerde yönetim danışmanlığı konusuna dikkat çekilmektedir. Özellikle yönetmelikte, yeminli mali müşavirlik mesleğinin çalışma konularının ilk sırasında bu görevlerin sayılmasından, yasanın danışmanlık görevini an az denetim görevi kadar önemseydiği ve eş düzeyde tuttuğu anlaşılmaktadır⁴⁰.

V. Muhasebe ve Denetim İlişkileri

Ülke ve işletme iktisadı açısından muhasebe; gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin önce kendi, sonra bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile, bu birimlerin varlık ve sermayeleri ile alacak ve borç durumlarına, zaman dilimleri içinde bunlardaki değer değişimlerine, masraf, hasılat ve kazanç durumlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere, yöntemlere ve kurumlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayan, bunları hesap adı verilen çift yanlı çizelgelere işleyerek izleyen, bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya

³⁸ D. Mehmet Doğan, Temel Büyük Türkçe Sözlük, Bahar Yayınları, s.585.

³⁹ SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 3.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete.

⁴⁰ Yılcı, a.g.m., s.173.

koyup yorumlayan, belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan, uygulama alanı geniş, doğal bir bilimdalı⁴¹ olarak tanımlanmaktadır.

Denetim ise; bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanma sürecidir⁴².

Bu nedenle denetim, her şeyden önce bilgi üretme ve karar verme sürecidir. Ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili ifadeler, muhasebenin ekonomik bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama yönünü ortaya koymaktadır. Önceden belirlenmiş kriterler, yönetimin ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddia ve bildirimlerin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır.

Bu standartlar⁴³:

- Yasama organınca konmuş kurallar,
- Yönetim tarafından belirlenmiş başarı ölçüleri
- Bütçeler,
- Finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, olabilir.

Uygulama derecesinden kasıt, yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin belirlenmiş ölçütlere ne derece uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür.

Kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi ifadesi, denetim elemanının bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlendirme anlamı taşımaktadır.

Bilgi kullanıcılar ya da ilgi duyanlardan kasıt; ortaklar, yöneticiler, kredi verenler, devlet kurumları ve yatırımcı gibi üçüncü kişileri ifade etmektedir.

⁴¹ Mehmet Yazıcı, " Muhasebe ve Vergi Denetimi", Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:3,Sayı:3, Yıl:1986, s.291.

⁴² Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, , Ankara, 1996, s.1.

⁴³ Korkut Yet, " Dünyada ve Türkiye'de Uluslararası Bağımsız Dış Denetim", 1992-1993 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları-III, Maliye Bakanlığı, APK Yayını No:1993/327, s.97-98.

Raporlama süreci ise; denetim sonuçlarının bir kağıt üzerine aktarılarak ilgililere sunulmasını ifade eder ki, bu denetim sürecinin son aşamasıdır.

A. Denetim İşlevi ve Denetim Türleri

Muhasebe her şeyden önce denetimin temelini oluşturur. Denetleme; muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Denetim ise; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir⁴⁴. Bunun için, "Muhasebesiz denetleme dayanaksız, denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır"⁴⁵ sözü birçok gerçeği ortaya koymaktadır. Muhasebe bilimini tümüyle bilmeden ve de yasaları zamanında takip etme olanağı olmadan denetleme mesleğinin gereklerini yerine getirmek çok güçleşir. Çünkü denetlemenin yolu muhasebeden geçer. Bu nedenle, muhasebecilik yaptıktan ve bu konuda iyi bir eğitimden ve tecrübeden geçtikten sonra ancak denetçilik görevi yerine getirilebilir.

Dünyadaki bazı olayların son zamanlarda dikkatleri "denetim" üzerine çektiği gözlenmektedir. Özellikle denetimden geçmiş bazı finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermesi, iflas eden bazı şirketlerin ihmalkârlıkları nedeniyle denetim şirketlerini mahkemeye vermesi v.b. olaylar, denetim faaliyetlerinin ciddi bir şekilde eleştirilmesine neden olmuştur⁴⁶.

Muhasebe denetimi çalışmaları günümüzde çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar, denetim çalışmalarının amacı, kapsamı, yapılma nedeni, uygulama zamanı ve denetimi yapacak olan denetçinin statüsüne göre

⁴⁴ Auditing Concepts Committee: Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. The Accounting Review Vol 47, Supp. 1972, s. 18.

⁴⁵ Yazıcı, a.g.m., s.294.

⁴⁶ Nergis Tek, "21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumunda Sunulan Bildiri, TÜRMÖB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara, 1995, s.305.

farklılıklar arz etmektedir. Bu nedenle sadece bilgi mahiyetinde ve konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bu sınıflandırmaların açıklanmasında yarar görülebilir.

a. Konusuna ve Amacına Göre Denetim

Muhasebe denetimi çeşitli amaçlara ulaşmak için yapılabilir. Bu amaçlar ise işletmelere ait mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olmak üzere dört ana bölümde toplanabilir⁴⁷.

Günümüzde muhasebe denetimi uygulamalarında en yaygın olarak kullanılan denetim türü, Mali Tablolar Denetimidir. Bu denetim türünün amacı, düzenlenen mali tabloların, denetlenen işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir kanaate ulaşmayı sağlamaktır. Denetçi mali tabloları incelerken bu tabloların değişik gruplarca, değişik amaçlar için kullanılacağını göz önünde bulundurmalıdır. Çünkü denetim çalışmaları, bütün grupların ihtiyacını karşılamak amacı ile yapılan genel amaçlı çalışmalardır. Her grup için ayrı bir denetim çalışması yapılamayacağına göre, genel amaçlı bir inceleme yapılarak tüm grupların bilgisine sunulmaktadır⁴⁸.

Uygunluk denetimi, bir örgütün (işletmenin, kuruluşun, kurumun v.b.) mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir⁴⁹. Örneğin düzenlenen faturaların bir sıra dahilinde kaydedilmesi veya faturaların vergi mevzuatındaki hükümlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti bir uygunluk denetimidir. Bu denetim türünde karşılaştırma konusu, denetlenen işletmenin personeline tutulmuş kayıtlar, yapılmış olan işlemlerdir. Karşılaştırma kıstasları⁵⁰ ise;

- İşletmenin ana sözleşme hükümleri

⁴⁷ Hasan Gürbüz, Muhasebe Denetimi-I, İİTİA, Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:21, İstanbul-1982, s.9.

⁴⁸ Hasan Türedi, Muhasebe Denetimi, KTÜ-İİBF Yayını, Yayın No:158/7, 2.Baskı, Trabzon-1996, s.5.

⁴⁹ Kepekçi, a.g.e., s.2.

⁵⁰ Gürbüz, a.g.e., s10.

- Kanun, tüzük ve yönetmelikler
- İşletmenin yönetiminin tespit ettiği politika ve yöntemler
- Diğer kişilerle yapılmış olan sözleşme hükümleridir.

Faaliyet denetimi veya yönetim denetimi; bir işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve etkin işleyip işlemediğini tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunma çalışmalarıdır. Her yönetim, verimli çalışıp çalışmadığını ve amaçlarına ne ölçüde ulaşabildiğini öğrenmek ister. Alınması gereken tedbirler konusunda gerektiğinde yönetime önerilerde bulunur. Bu denetim türü son yıllarda önemi gittikçe artan bir denetim çalışmasıdır. Bu tür çalışmaları ise genelde iç denetçiler yerine getirir⁵¹.

Özel amaçlı denetimler ise belli bir konuda, belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgelerini incelemek amacıyla yapılan denetimlerdir. Bu tür denetimde amaç, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamadır⁵². Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır⁵³:

- Satınalma, devir ve birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Kamusal örgütlerce yapılan teftiş ve incelemeler,
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler.

⁵¹ J.J. Willingham and Douglas R. Charnichael, Perspectives in Auditing, Mc. Graw Hill. Co. New York, 1975. p.12.

⁵² A. H. Millichamp, Auditing An Istruotional Manuel For Accounting Students, Winchester, 1978, p.131.

⁵³ Gürbüz, a.g.e., s.12.

b. Kapsamı Bakımından Denetim

Kapsamı bakımından denetim türleri ise; genel denetimler ve özel denetimler olarak iki kısma ayrılırlar. Genel denetimler, her türlü kayıt ve işlemlerle muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan çalışmalardır. Özel denetimler ise, bir önceki başlık altında incelendiği üzere, sadece belli konularda bilgi sağlamak üzere yapılan denetim çalışmalarıdır.

c. Yapılma Nedenine Göre Denetim

Yapılma nedenine göre denetim; zorunlu (yasal) denetim ve ihtiyari (isteğe bağlı) denetim olmak üzere ikiye ayrılır. Zorunlu denetim; devlet kuruluşları tarafından gerek görülmesi halinde yapılan denetimdir. Bu denetimlerin ne zaman, nasıl, kimler tarafından yapılacağı kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenmiştir.

İhtiyari ya da isteğe bağlı denetimlerde herhangi yasal bir zorlama söz konusu değildir. İlgililerin, gerçek durumların ortaya çıkarılması amacı ile yaptırdıkları denetim çalışmalarıdır. Bu denetimin sınırları, bu çalışmaları isteyenler tarafından çizilmektedir.

d. Uygulama Zamanına Göre Denetim

Bu türe giren denetim çalışmaları; devamlı denetim, ara denetim ve nihai (son) denetim olmak üzere üç alt başlıkta toplanmaktadır. Örneğin, muhasebe çalışmalarının yıl boyunca sürekli kontrolü devamlı denetim, gerektiğinde ve belli zamanlarda incelenmesi ara denetim olarak nitelendirilmektedir. Dönem sonlarında yapılan denetim çalışmalarına da nihai (son) denetim adı verilmektedir⁵⁴.

e. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim

Bu denetim türü, denetleme faaliyetinden ziyade denetlemeyi yapan denetçi açısından ele alınarak incelenmektedir. Denetçi; denetim çalışmalarını yürüten, mesleki

⁵⁴ Türedi, a.g.e., s.7.

bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâki nitelikleri taşıyan uzman kişi⁵⁵ olarak, tanımlanmaktadır.

Literatürde yer alan denetimle ilgili kaynaklarda, denetçinin statüsü bakımından denetim üç gruba ayrılmaktadır.

1. Dış (Bağımsız) Denetim
2. İç Denetim
3. Kamu Denetimi

Dış denetim, bağımsız denetçiler tarafından, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, gerek tek başına gerekse uzman kişilerle bir denetim işletmesinde birlikte görev yapan kişiler tarafından gerçekleştirilen denetim şeklidir. Bağımsız denetçiler; eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma niteliklerini taşıyan yetenekli kişilerdir.

Denetlenen işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan ve işletmenin sayısal verilerini denetleyen bu kişiler, çeşitli ülkelerde farklı isimlerde anılmaktadırlar. Türkiye'de ise bağımsız denetimi düzenleyen çerçeve yasa 01.06.1989 tarihinde çıkan 3568 sayılı Meslek Yasası'dır. Denetim mesleğinin temel direği olan bağımsız denetçiler, çok çeşitli alanlarda hizmet vermelerine rağmen, esas çalışma alanları mali tabloları denetlemektir. Bu meslek mensupları, bağımsızlık derecesi en yüksek olan denetçilerdir. Bu nedenle kendilerine bağımsız denetçi veya dış denetçi denilmektedir.

Bağımsız dış denetimin amacı; denetlenen işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve durumundaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını saptamaktır. Denetçi bu tabloları denetledikten sonra olumlu veya olumsuz görüşü ile yargılarını düzenlediği ve ilgili şirketin yönetimine sunduğu raporda belirtir. Denetçinin temel sorumluluğu, bu tablolar üzerinde mesleki standartlara uygun bir inceleme

⁵⁵ Ersin Güredin, Denetim İlkeleri ve Teknikleri, İstanbul, 1982, s.11.

yaparak bulgularını açıklamaktır. İşletmede yapılan hata, kaçamak ve yolsuzlukları tespit etmek ve ortaya koymak dış denetçinin görevleri arasında değildir⁵⁶.

İç denetim, bir işletmenin kendi personeli olan kişi veya kişiler tarafından, işletme yönetimine işletme ile ilgili sayısal verilere dayanılarak bilgi sunma faaliyetidir, ya da işletme içinde araştırma yapma işidir. Bu tür görevi yerine getiren kişi ya da kişilere iç denetçi denilir. İç denetçi; iç kontrol ve muhasebe sistemini inceler, bilanço ve kayıtların ayrıntılı incelenmesini kapsayan işletme yönetiminin faaliyet ve finansal durumunu kontrol eder, faaliyetlerin etkinliği, yeterliliği ve iktisadi durumunu inceler, şirketin politika, plan ve işlemlerin uygulanmasını denetler ve özel incelemeler yapar⁵⁷.

Yönetime hizmet etme amacı güden iç denetçi veya denetçiler şu faaliyetlerde bulunurlar⁵⁸:

- İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerini ve raporların güvenilirliğini incelemek,
- İşletme içinde kurulmuş olan sistemin uygulamadaki etkinliğini gözden geçirme ve değerlendirme,
- İşletmede yönetim tarafından belirlenmiş olan politika, plan ve prosedürlere uygunluk derecesini tespit etme,
- İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmalarını yapmak,
- Dış denetçilere çalışmalarında yardımcı olmak.

İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli fark bağımsızlık derecesidir. İç denetçiler denetledikleri işletmelerinin veya kurumlarının birer elemanıdır ve işi-işveren ilişkisi ile işletmeye bağlıdır. Bu nedenle işletme dışındaki üçüncü kişiler, iç denetçilerin raporlarına pek itibar etmezler. İç denetçiler genellikle, işletmenin daha etkin yönetilmesi için işletme yöneticilerine bilgi sağlar ve önerilerde bulunurlar. İç denetim işletmede çalışanların faaliyetlerinin denetlenmesidir. Dış denetim ise, şirket denetçileri yerine kanun koyucuların işletme faaliyetlerini denetlemesi olayıdır. İç

⁵⁶ Seha Selek, Nergis Tek, Türkiye'de Denetim İşletmelerinin Genel Görünümü ve Başlıca Sorunları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:47-48, Şubat-Mayıs 1987, s.89.

⁵⁷ Frank A. Attwood, Neil D. Stein, De Paula's Auditing, London: A Longman Group Company, 1986, s.74.

⁵⁸ Gürbüz, a.g.e., s.17.

denetçi işletme yönetimince atanırken, dış denetçi üçüncü kişiler özellikle ortaklar tarafından görevlendirilirler⁵⁹.

Denetçinin statüsü bakımından denetimin üçüncüsü ise kamu denetimidir. Bu denetim türü; özel ve kamu birimlerinin, kamu denetim elemanları tarafından yasalara, tüzüklere ve yönetmeliklere uygun olarak faaliyet ve işlemler yapıp yapmadıklarını araştırmaya yöneliktir. Örneğin; Sayıştay, Maliye Bakanlığı ve diğer bakanlık müfettişleri birer kamu denetçisi olarak bilinmektedirler. Bu denetçiler aynı zamanda özel ve devlet işletmelerinin, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini de izler ve denetlerler⁶⁰.

B. Muhasebe Denetimi ve Vergi İncelemesi Ayırımı

Türkiye'de yıllardır çıkarılamayan meslek yasası ve buna dayalı olarak bir türlü düzene koyulamayan muhasebe mesleği, 1989 Haziran ayından sonra ayakları üstüne kalkmaya başlamıştır. Ancak yine de 11 yıl geçmesine rağmen çeşitli konularda özellikle kavramlardan kaynaklanan tartışma ve belirsizlikler sürmektedir. Özellikle vergilemeye dayalı meslek yasası olarak nitelendirilen 3568 Sayılı Yasa konusunda da tartışmalar devam etmektedir.

Muhasebe denetimi ve vergi incelemesi konusunda farklı görüşlerin ortaya çıkmasının nedeni, yıllardır üzerinde çalışılmasına rağmen Tek Düzen Hesap Planı'nun çok geç kabul edilmesidir. Türkiye'de muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli faktörlerden birisi de Türk Vergi Mevzuatı'dır. Çünkü ülkemizde muhasebe sadece vergi alma amacına yönelik olarak tutulan bir araç olarak görülmektedir. Vergi mevzuatımızda yer alan muhasebeye yönelik hükümler ise vergi matrahının belirlenmesi ve vergi denetiminin sağlanmasına yöneliktir⁶¹.

⁵⁹ K. M. Glaser, Auditing: Made Simple, Oxford: Printed in Great Britain by Richard Clay Ltd.,1990, s.105.

⁶⁰ Yet, a.g.m., s.100.

⁶¹ Münevver Yılandı, "Ülkemizde Muhasebe Denetimi Vergi İncelemesi Ayırımı", Anadolu Üniversitesi, Kütahya İİBF, 15.Yıl Armağanı, 1989, s.102.

Muhasebe denetimi ve vergi incelemesi ile ilgili ayırımın net olarak ortaya koyulabilmesi için öncelikle konuyla ilgili kavramların açıklanmasında yarar vardır. Bilindiği üzere, muhasebe denetimi veya hesap denetimi, işletmelerin mali tablolarının bağımsız (dış) denetimidir. Yani, işletmelerin mali tablolarının, ülkenin hukuki ve mali mevzuatı dikkate alınarak, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre düzenlenmiş bulunan muhasebe kayıtlarının gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının ve belirlenmiş olan muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının belirlenmesine yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemidir⁶². Ticari bir işletmede muhasebe denetiminin yapısı; işletmenin büyüklüğüne, yapısına, yönetimde bulunanların sayısına, bilanço kalemlerinin kayıtlarına, işletme yönetimi tarafından yapılacak iç denetim görevinin önemine ve işletmenin yönetim şekline dayanmaktadır⁶³.

Mali tabloların hazırlanmasında muhasebe meslek mensuplarının büyük ölçüde katkılarının bulunduğu bilinmektedir. Muhasebe işlevi ile muhasebe denetimi arasındaki en önemli fark, hizmetin adına yürütüldüğü kişilerin ve hizmeti yapanların farklı kişiler olmasıdır. Muhasebe işleri işletme yönetimi nam ve hesabına yapılırken, muhasebe veya hesap denetimi genelde üçüncü kişiler adına yapılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu işlemlerin farklı kişiler tarafından yürütülmesi gerekmektedir.

Muhasebe denetiminde; istatistiklerden, dış karinelere (belirtilerden) ve ilişkide bulunan firmaların hesap özetlerinden yararlanıyor olması, işlemlerin sağlığı konusunda bir takım bilgileri ortaya koysa bile, olayların gerçek olup olmadıkları araştırılmadığından, bu bulgulara dayanılarak işlemler düzeltilememekte ve dolayısıyla muhasebe (hesap) denetimi, kayıtların belgelerine dayanılarak bir sistem içerisinde işlenip işlenmediğini görmekten öteye gidememektedir.

⁶² Metin Özşahin, " Vergi Denetçileri Yönünden Ülkemizde Muhasebe Denetimi ile Vergi Denetimi Kavramlarının Mesleğin Geleceği Üzerindeki Etkileri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 47- 48, Şubat -Mayıs 1987, s.131.

⁶³ Emile Woolf, Auditing Today, New Jersey, Prentice Hall International, 1978, s. 61.

Vergi incelemesi ise, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve saęlamak⁶⁴ olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi, "olandan ziyade, olması gereken" in saptanmasına yönelik bir denetimdir. Nitekim V.U.K.'nun 30'uncu maddesinde; "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde....." inceleme elemanına vergi matrahını belirleme (takdir) yetkisi verilmiştir ki, bu durum, "olması gerekenin" yasal bir ifadesidir.

Tüm yukarıdaki açıklamalara dayalı olarak; vergi denetimi, hesap (muhasabe) denetimini de içeren daha kapsamlı bir özelliğe sahiptir, denilebilir. Ancak, vergi inceleme raporlarının sadece tarhiyata ilişkin durumları tespit etmesi nedeniyle vergi incelemesinin hesap denetiminden daha dar kapsamlı olduğu şeklinde yanlış bir düşünceye varılabilir. Oysa, vergi incelemesinde işletmenin faaliyet sonucunu etkileyen tüm hesaplar incelendiği halde, sadece tarhiyata konu olacak işlemler rapora dahil edilmekte, diğer hususlar ise istenildiği takdirde rapora yazılmaktadır.

Muhasabe denetimi ile vergi incelemesi (denetimi) arasında göze çarpan en önemli farklılıklar řunlardır⁶⁵:

1) Muhasabe denetimi, muhasabe belgelerini bir veri olarak kabul etmektedir. Vergi incelemesinde ise bu belgelerin dayanağını teşkil eden olayların gerçeği yansıtır yansıtmadıkları araştırılmaktadır. Çünkü vergi incelemesinde esas olan vergiyi doğuran olayın varlığıdır.

2) Muhasabe denetçisinin faaliyeti, çok sınırlı bir hukuki denetim niteliği içermekte ve genelde tavsiye edici nitelik taşımaktadır. Oysa, vergi denetçisinin yaptığı denetim faaliyeti tamamen hukuki bir karakter taşımakta olup, yaptırım niteliğine de sahiptir. Yani, muhasabe denetiminde kıstas; Genel Kabul Görmüş Muhasabe İlkeleri iken, vergi incelemesinde ise vergi kanunlarıdır.

⁶⁴ V.U.K., Md:134.

⁶⁵ Metin Özşahin, "İşletmelerde Mali Denetim, Vergi Denetimi, İlkeleri ve Etkileri", İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 8-9 Aralık 1988, Türk Standartları Enstitüsü Basımı, Ankara, 1988, s.7.

Sonuç olarak; muhasebe denetimi ile vergi incelemesi (denetimi) birbirleriyle sürekli etkileşim halinde olan faaliyetlerdir. Özellikle sermayenin tabana yayılması, profesyonel yöneticilerin işletme yönetiminde söz sahibi olmaları, dış kaynak kullanımının yaygınlaşması ve üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunmasının gerekliliği muhasebe dışında hesap denetimi yani muhasebe denetimi olgusunu da ortaya çıkarmıştır. Öte yandan, vergi idaresi mükellef ilişkilerinin bir kesiti olan vergi incelemesi ise, işletmelerle ilgili olarak bir kamu denetim sınıfının doğmasına neden olmuştur, diyebiliriz.

C. Bağımsız (Dış) Denetimin Mali Açıdan Önemi ve Sağladığı Faydalar

Türkiye son yıllarda sanayi yatırımlarında önemli mesafeler kaydeden ve hızlı bir şekilde dışarıya açılan ülke konumundadır. Türkiye'nin gelişmeye ilişkin sorunlarının çözümünde ve Avrupa Birliği ile olan uyum çalışmalarında bağımsız denetimin çok büyük katkılarının olduğu şüphesizdir.

Çünkü bağımsız dış denetim faaliyetlerinin istenen boyutlara ulaşmasından sonra gerek yabancı sermayenin Türkiye'ye doğrudan gelmesi ve gerekse yabancı kredi kuruluşlarının yerli kurumları mali açıdan desteklemeleri gerçek anlamda mümkün olabilecektir. Türkiye'de Sermaye Piyasası'nın gelişmesi, firmaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, sermayenin tabana yayılmasının sağlanması, para piyasasında daha doğru ve gerçekçi hareket edilebilmesi, bağımsız dış denetim olgusuna bağlıdır⁶⁶. Bununla birlikte mali müşavirlerin; vergilemede adaletin sağlanması, devlete güvenin artması, mükelleflerin vergileme ile ilgili görevlerine yardımcı olma ve en önemlisi kamu giderlerinin finansmanına sağladığı katkılar gözardı edilemez.

Kamu gelirlerinin esas kaynağını oluşturan vergilerin kamu finansman dengesi üzerindeki etkisi çok büyüktür. Özellikle dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki nispi payının azaltılması ve buna karşılık dolaysız vergilerin payının

⁶⁶ Fatih Dural, "Bağımsız Denetim (Auditing) ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye'deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye Bakanlığı APK Yayını, 1990, s.328.

arttırılması, finansman açığının azaltılmasında ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında etkili olacağı, maliye biliminin temel ilkeleri arasında yer almaktadır. Bununla birlikte, gelir ve kurumlar vergilerinde artış sağlanmasında bağımsız denetimin sağlayacağı faydalar çok sayıdadır. Çünkü, bağımsız denetim, işletme faaliyetlerinin ilgili mevzuata göre belgeye dayalı ve doğru olarak kayıt sistemine alınmasına, işletmenin gerçek faaliyet sonucunu gösteren mali tabloların düzenlenmesine ve elde edilen kazançların veya zararların doğru olarak beyan edilmesine katkı sağlamaktadır.

Ayrıca, yasal yükümlülüklerini yeterince yerine getirmeyen veya getiremeyen mükelleflerin, vergi idaresinin denetiminin yanı sıra, bağımsız dış denetim zorunluluğu çerçevesinde doğru vergilendirilmesi nedeniyle vergi gelirlerinin artmasına yardımcı olacak, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacak ve dolayısıyla ülkemizdeki kamu finansman açığının azalmasına yardımcı olacaktır.

VI. Mali Müşavirlik ile İlgili Anket Çalışması

Bir alan çalışması olarak yapılan bu anket, Trabzon ilinde bulunan ve meslek odasına kayıtlı 137 Bağımlı Muhasebeci (BM), 287 Serbest Muhasebeci (SM), 146 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve 7 Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere toplam 577 kişiden oluşan örnek kütleden, rastgele seçilen 5 BM, 25 SM, 15 SMMM ve 5 YMM ile karşılıklı görüşme yöntemiyle yapılmıştır.

Ankette yer alan sorulara verilen cevaplar Trabzon ilindeki tüm meslek mensuplarının görüşlerini yansıtmadığı gibi, buradan çıkan sonuçlar da, Türkiye genelindeki durumu yansıtmayabilir. Ankette sorulan sorularla, meslek mensuplarının özellikle 3568 Sayılı Yasa ile oluşturulan "sorumluk mali müşavirlik" uygulamasına ilişkin görüşlerinin tespiti amaçlanmıştır. Bu nedenle, anket soruları yasanın genelini içine alan sorulardan oluşmuştur. Toplam 40 sorudan oluşan anketin ilk sorusu "meslek ünvanı" ile ilgili olduğundan aşağıdaki tabloda toplam 39 soru ve cevapları yer almaktadır.

Sorulara verilen cevaplar meslek grupları olarak ayrı ayrı gösterilmiş olup, en son sütunda ise daha iyi anlaşılabilirlik sağlamak için toplamdaki rakamlar 2 ile çarpılmak suretiyle % olarak gösterilmiştir. Ortaya çıkan sonuçların daha rahat görülebilmesi ve yorumlanabilmesi için anket soru ve cevapları aşağıda görüldüğü gibi tablo şekline dönüştürülmüştür. Tablonun geneli bozulmadan yorumu tablonun tamamının sonunda yer almaktadır.

ANKET SORULARI	SEÇENEKLER	MESLEK MENSUPLARI				TOPLAM (50)	%
		BM (5)	SM (25)	SMMM (15)	YMM (5)		
1-Öğrenim durumunuz?	İlkokul	-	1	-	-	1	2
	Ortaokul	-	-	-	-	-	-
	Lise	1	14	-	-	15	30
	Önlisans	1	5	1	-	7	14
	Lisans	3	5	13	4	25	50
	Yüksek lisans	-	-	1	1	2	4
2-Meslekte geçen hizmet süreniz ne kadardır?	1 - 5 yıl	1	6	5	3	15	30
	6 - 10 yıl	2	5	1	1	9	18
	11 - 15 yıl	2	4	4	-	10	20
	16 - 20 yıl	-	4	1	-	5	10
	21 - ve yukarısı	-	6	4	1	11	22
3-Mesleğinizin çalışma alanını biliyor musunuz?	Evet	3	25	14	5	47	94
	Hayır	2	-	1	-	3	6
4-Mesleki sorumluluklarınızı biliyor musunuz?	Evet	3	23	14	4	44	88
	Hayır	-	-	1	-	1	2
	Kısmen	2	2	-	1	5	10
5- TESMER'in seminerlerine katıldınız mı?	Evet	-	12	8	1	21	42
	Hayır	5	10	6	4	25	50
	Faydalı Görmüyorum	-	2	1	-	3	6
	Cevap yok	-	1	-	-	1	2
6-Muhasebe işlemlerinde bilgisayar kullanıyor musunuz?	Evet	4	25	15	5	49	98
	Hayır	1	-	-	-	1	2
	Cevap yok	-	-	-	-	-	-
7-Mükellefleriniz hakkında Cezayı gerektiren vergi incelemesi yapıldı mı?	Evet	2	12	7	2	23	46
	Hayır	3	13	8	3	27	54
8-Mevzuatı izlemek için süreli bir yayın takip ediyor musunuz?	Evet	2	24	15	5	46	92
	Hayır	3	1	-	-	4	8
9-İzlediğiniz süreli yayınların isimleri?	Maliye Postası	1	16	11	1	29	58
	Yaklaşım	1	2	1	2	6	12
	Maliye ve Sigorta Yorumları	1	5	2	1	9	18
	Süryay	-	2	1	2	5	10
	Lebib Yalkın	-	1	1	2	4	8
	Mükellefin Dergisi	-	2	1	1	4	8
	Vergi Dünyası	-	1	1	2	4	8
	Vergi Sorunları	-	-	-	3	3	6
TÜRMOB Sirküleri	-	1	1	3	5	10	
10-Meslekle ilgili olarak belirlenen yıllık ücretleri yeterli buluyor musunuz?	Evet	-	19	11	1	31	62
	Hayır	1	6	4	4	15	30
	Cevap yok	4	-	-	-	4	8
11-Meslek Ünvanlarının SM, SMMM ve YMM'lik olarak üçe ayrılmasını doğru buluyor musunuz?	Evet	2	14	9	4	29	58
	Hayır	2	11	6	1	20	40
	Cevap yok	1	-	-	-	1	2

BM SM SMMM YAMU TOPLAM %

		BM	SM	SMMM	YAMU	TOPLAM	%
12- "En iyi muhasebeci en çok vergi kaçırın değil, vergiden en iyi şekilde kaçınandır" sözü sizce ne anlama gelmektedir?	En çok vergi kaçırın en iyi muhasebecidir	-	-	-	-	-	
	Muhasebecinin görevi vergi kaçırınaktır	-	-	-	-	-	
	Vergi kaçırınmakla vergiden kaçırınmak aynı şeydir	-	6	-	-	6	12
	En iyi muhasebeci vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak mükelleflerine vergisel avantajlar sağlayan kişidir	3	13	8	3	27	54
	Vergi kaçırınmak vergi cezaları içinde en ağır olanıdır.	1	5	5	1	12	24
	Fikri yok	1	1	2	1	5	10
13- Meslek Yasası ile getirilen idari ve mali sorumluluklar vergi kayıp ve kaçaklarını önler mi?	Evet	1	6	6	2	15	30
	Hayır	-	7	3	1	11	22
	Kısmen	3	12	6	2	23	46
	Cevap yok	1	-	-	-	1	2
14- Mükelleflerin beyanda bulunmadan önce beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmaları sizce doğru mudur?	Evet	2	24	14	4	44	88
	Hayır	2	1	1	1	5	10
	Cevap yok	1	-	-	-	1	2
15- Meslek mensuplarının yapmış oldukları işlemlerden sorumlu tutulabilmeleri için hangi seçenek daha uygun olabilir?	Vergi Ziyası	-	4	3	-	7	14
	Mükellefin meslek mensubunu yanılması	-	5	2	-	7	14
	Kasta dayalı vergi ziyası	4	7	4	4	19	38
	Vergi kanunlarını yeterince bilmemek	-	5	4	1	10	20
	Meslek mensubunun yanılması	-	2	-	-	2	4
	Cevap yok	1	2	2	-	5	10
16-Büronuzda Stajer olarak çalışanların tahsil durumları nedir?	Lise	-	15	1	5	21	42
	önlisans	-	4	6	3	13	26
	lisans	-	1	7	4	12	24
	yükseklisans	-	-	-	-	-	
	Stajer yok	-	5	3	-	8	16
17- Muhasebe meslek grupları arasındaki geçişler için yapılan sınavlar hakkında ne düşünüyorsunuz?	Sınav olmamalıdır	-	3	-	-	3	6
	Sınavlar kolaylaştırılmalıdır	1	2	-	-	3	6
	Meslekte çalışma süresine bağlı olarak geçişler yapılmalıdır	2	11	2	1	16	32
	Sınavlar tarafsız bir organ tarafından uygulamaya yönelik olmalıdır	1	7	12	2	22	44
	Sınavlar daha da zorlaştırılmalıdır	1	2	1	2	6	12

BM SM SMMM YMM TOPLAM %

		BM	SM	SMMM	YMM	TOPLAM	%
18- Meslek yasasının çıkması vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etki yapmış mıdır?	Evet	3	15	8	5	31	62
	Hayır	2	3	1	-	6	12
	Belli bir süre sonra	-	5	5	-	10	20
	Fikri yok	-	2	1	-	3	6
19- Olumlu bir etki varsa size göre % kaçtır?	%2	-	2	1	-	3	6
	%4	1	2	2	1	6	12
	%5	1	6	4	-	11	22
	%10	1	4	2	-	7	14
	Diğer	-	6	2	4	12	24
	Cevap yok	2	5	4	-	11	22
20- Müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulaması sizce doğrumudur?	Evet	1	14	9	2	26	52
	Hayır	2	11	6	3	22	44
	Cevap yok	2	-	-	-	2	4
21- Size göre nasıl bir sorumluluk uygulaması daha gerçekçi olabilir di?	Kayba uğratılan vergi ile aynı miktarda ceza	-	3	2	-	5	10
	Kayba uğratılan verginin belli bir oranında ceza	1	5	4	1	11	22
	Kasta dayalı idari ceza	4	9	3	1	17	34
	Hem idari hem de hapis cezası	-	1	2	-	3	6
	Hizmet kusuruna bağlı olarak yargı organları tarafından verilecek bir ceza	-	6	3	2	11	22
	Cevap yok	-	1	1	1	3	6
22- Meslek mensupları vergi mahkemelerinde mükelleflerini savunma hakkına sahip olmalı mıdır?	Evet	3	24	14	5	46	92
	Hayır	2	1	1	-	4	8
23- Meslek mensuplarının İnternet aracılığıyla TÜRMOB'a bağlanarak gelişmeleri takip etmeleri konusunda ne düşünüyorsunuz?	Çok olumlu öneri	4	18	13	5	40	80
	Amacına ulaşmaz	-	3	2	-	5	10
	Zaman kaybına neden olur	-	1	-	-	1	2
	Masraf gerektirir	-	-	-	-	-	-
	Fikri yok	1	3	-	-	4	8
24- Meslek mensuplarının hizmetiçi eğitime alınmaları konusunda ne düşünüyorsunuz?	İyi bir uygulama	3	20	14	5	42	84
	Gereksiz bir uygulama	2	5	1	-	8	16
25- TÜRMOB tarafından ayda bir çıkarılacak mesleki bir dergi, meslek mensuplarının daha iyi iletişim kurmalarına katkı sağlar mı?	Evet	5	22	13	5	45	90
	Hayır	-	3	1	-	4	8
	Cevap yok	-	-	1	-	1	2

	Bm	Sm	Smmm	Ymm	Toplam	%	
26- Size göre muhasebe mesleğini kimler yapmalıdır?	Ticaret lisesi mezunları	1	4	-	-	5	10
	Normal lise mezunları	-	-	-	-	-	
	Yeteneği olan tüm üniversite mezunları	-	-	-	-	-	
	Mesleğe yönelik lisans eğitimi veren fakülte mezunları	4	20	15	5	44	88
	isteyen herkes	-	1	-	-	1	2
27- Mesleğe kabulde okul isimleri yerine, belirli dersleri, ders programları içinde ağırlıklı olarak okutan fakülte mezunlarına öncelik verilmesi doğrumudur?	Olabilir	-	8	3	2	13	26
	Doğru değil	-	2	1	1	4	8
	Herkes mesleğe girebilmelidir	2	1	-	-	3	6
	Kesinlikle doğru	2	3	5	2	12	24
	Sadece muhasebe mezunları mesleğe kabul edilmelidir	1	11	6	-	18	36
28- Meslek odaları tarafından mesleki konularda danışmanlık hizmeti verilmesini ister misiniz?	Evet	4	18	9	4	35	70
	Hayır	-	2	2	1	5	10
	Gereksiz	1	5	4	-	10	20
29- 3568 sayılı yasanın adının değiştirilmesi ve ikili bir yapılanmanın teklif edilmesi halinde, siz göre hangi isimlerin daha uygun olur?	Muhasebe yasası - Müşavirlik yasası	-	4	2	-	6	12
	Muhasebe Meslek yasası - Serbest Muhasebecilik yasası	-	5	1	-	6	12
	Denetim Yasası-Mali Müşavirlik Yasası	2	-	2	-	4	8
	Muhasebe Meslek Yasası-Bağımsız Denetim Yasası	3	2	2	3	10	20
	Mevcut Yasanın adı aynen kalmalıdır	-	13	8	2	23	46
	Cevap yok	-	1	-	-	1	2
30- Bağımlı muhasebeci-Bağımsız muhasebeci ayrımı konusunda ne düşünüyorsunuz?	Ayrı meslek odalarında olmalıdırlar	2	5	5	2	14	28
	Aynı çatı altında bulunmalıdırlar	3	20	10	3	36	72
31- Maliye Bakanlığı ile Mali müşavirlik mesleği arasındaki ilişkiler konusunda ne düşünüyorsunuz?	Maliye Bakanlığı meslek mensuplarının işverenidir	-	2	2	1	5	10
	Maliye Bakanlığı meslek mensuplarının koruyucusudur	3	1	-	-	4	8
	Maliye Bakanlığının meslek üzerindeki etkinliği azaltılmalıdır	-	10	5	3	18	36
	Maliye Bakanlığı TÜRMÖB üzerinde baskı kurmalıdır	-	4	1	-	5	10
	Maliye Bakanlığını meslek mensupları yönlendirmelidir	2	7	6	1	16	32
	Fikri yok	-	1	1	-	2	4

		Bm	Sm	SMMM	YMM	Toplam	%
32- Muhasebeci denilince ne anlıyorsunuz ?	Katip	1	3	1	-	5	10
	Rakamları kaydeden kişi	-	-	-	-	-	
	İşletmelerde hesap işlerine bakan görevli	1	-	-	1	2	4
	İşletmelerde parayla ifade edilen her türlü bilgiyi kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve rapor eden kişi	3	20	14	4	41	82
	Hiçbiri	-	2	-	-	2	4
33- Vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların sayısında meslek yasası çıktıktan sonra hangi yönde bir gelişme olmuştur?	Değişiklik olmamıştır	-	9	4	1	14	28
	Azalma olmuştur	1	12	6	3	22	44
	Artış olmuştur	-	-	-	1	1	2
	Fikri yok	4	4	5	-	13	26
34- Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankaları müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların belirli bir süre(10yıl) çalıştıktan sonra YMM'lik ünvanı almalarını uygun görüyormusunuz?	Evet	5	9	7	3	24	48
	Hayır	-	16	8	2	26	52
35-Mali müşavirlik mesleğini seçme gerekçeniz nedir?	Baba mesleği olduğu için	-	2	-	-	2	4
	Cazip ve geleceği olduğu için	1	3	2	-	6	12
	Maddi açıdan tatmin edici olduğu için	-	-	-	-	-	
	Saygın bir meslek olduğu için	2	4	1	1	8	16
	Sevdiğim için	2	15	10	1	28	56
	Başka bir iş bulamadığı için	-	-	2	-	2	4
	Cevap yok	-	1	-	3	4	8
36- Meslek mensuplarına verilen yetkiler size göre yeterli midir?	Evet	1	5	2	1	9	18
	Hayır	3	20	13	4	40	80
	Fikri yok	1	-	-	-	1	2
37- Hukuk ve kamu yönetimi alanında profesör olanlara YMM'lik hakkı verilmesini uygun buluyormusunuz?	Evet	-	5	4	1	10	20
	Hayır	4	19	11	4	38	76
	Fikri yok	1	1	-	-	2	4

Bm sm smmm Ymm TOPLAM %

	Bm	sm	smmm	Ymm	TOPLAM	%	
38- Meslek mensuplarının daha iyi yetişebilmeleri için, ilgili fakültelerde okutulan derslere ek olarak hangi dersler konulmalı veya hangi derslere daha ağırlık verilmelidir?	Bilgisayarlı Muhasebe	1	1	13	2	17	34
	Uygulamalı meslek dersleri	1	9	7	3	20	40
	Vergi mevzuatı	-	-	3	1	4	8
	İdari ve mali anlaşmazlıklar	-	-	-	-	-	-
	Uluslararası Muhasebe ve Denetim standartları	-	-	2	2	4	8
	Vergi uygulamaları	-	-	1	1	2	4
	Fikri yok	4	15	-	-	19	38
39- Bir işyerine bağlı olarak çalışan muhasebecilerin de hizmet içi eğitime (TESMER) alınmaları konusunda ne düşünüyorsunuz?	İyi bir uygulama	3	13	6	5	27	54
	Gereksiz bir uygulama	-	1	-	-	1	2
	İsteğe bağlı olmalıdır	2	11	9	-	22	44

Tablo genel olarak değerlendirildiğinde şu tespitler ortaya çıkmaktadır:

- Meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu yüksekokul mezunlarından oluşmaktadır. Özellikle ankete katılan 50 meslek mensubunun 34 tanesinin yüksekokul mezunu olması mesleğin geleceği açısından sevindiricidir. Bu oran olarak % 68 düzeyindedir. Türkiye genelindeki oranlar, anketimizde çıkan oranlarla hemen hemen aynıdır. Bunun anlamı yüksekokul mezunu gençler mali müşavirlik mesleğine sahip çıkmışlardır, denilebilir.

- Ankete katılanlardan % 94'ünün mesleğin çalışma alanlarını bilmeleri, % 88'inin de mesleki sorumluluklarının bilincinde olmaları mesleğin ülkenin geleceği açısından önem arz etmektedir. Kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınabilmesi için meslek mensuplarının sorumluluk yüklenmeleri vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında önemli rol oynamaktadır. Bu da, meslek mensuplarının sorumluluklarını bilmelerinden kaynaklanmaktadır.

- Kendilerine anket uygulanan meslek mensuplarının tamamına yakınının bilgisayar kullanması (% 98), meslek mensuplarının aynı zamanda teknolojiden yararlandıklarının göstergesidir. Bu tespit, kendilerine yöneltilen sorulara verilen cevaplardan da görüldüğü üzere, mesleğe eleman sağlayan yüksekokullarda bilgisayarlı ve uygulamalı muhasebe derslerine daha ağırlık verilmesi önerilerinden de anlaşılmaktadır. Örneğin; anketin bu yöndeki 38'inci sorusuna verilen cevaplarda bilgisayarlı muhasebe dersinin ağırlıklı olarak okutulması önerilmektedir. Bu yönde öneride bulunanların oranı ise % 74'tür.

- Meslek mensupları; en az bir süreli yayına abone olmak suretiyle mevzuatı yakından takip etmektedirler. Takip edilen yayınlar sorulduğunda ise, mevzuatta yapılan değişiklikleri uygulamalı olarak yayınlayan dergilerin daha çok tercih edilerek

okunduğu görülmüştür. Örneğin, 15 günde bir yayınlanan ve değişiklikleri uygulamalı olarak yayınlayan Maliye Postası dergisi, en çok izlenen yayın özelliğini taşımaktadır. SMMM ve YMM'lerin ise hemen hemen tamamının yüksekokul mezunu olmaları, okunan dergilerde de kendini göstermektedir. Özellikle bu meslek gruplarında, bilimsel makale ve yorumların yayınlandığı Yaklaşım, Vergi Dünyası ve Vergi Sorunları gibi dergilerin daha çok takip edildiği görülmüştür. Buradan, özellikle BM ve SM'lerin öğrenim düzeyleriyle orantılı olarak, daha çok değişiklikleri hazır olarak alıp uyguladıkları sonucu çıkmaktadır. Ancak bunu genellemek bizi yine de yanıltabilir.

- Meslek mensupları ağır olan sorumluluklarına karşın yıllık olarak belirlenen ücretleri yeterli görmemektedirler. Özellikle müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasını "doğru bir uygulama" olarak nitelendirenlerin oranı % 52, uygulamayı yanlış bulanların oranı ise % 44'tür (20'ni soru). Müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasını benimseyenler ve karşı çıkanların üzerinde birleştikleri ortak nokta; kayba uğratılan vergi ve ceza tutarında aynı ceza yerine daha çok, kayba uğratılan verginin belli bir oranında bir ceza uygulamasının olabileceği yönündedir. Karşılıklı görüşmelerde YMM ve SMMM'ler tarafından önerilen ceza miktarı ise sorumlulukla orantılı veya yapılan işlem karşılığı mükelleften alınan ücretle orantılı bir ceza uygulamasının daha gerçekçi olacağı yönündedir. Özellikle Avrupa ülkelerinde olduğu gibi hizmet kusuruna bağlı olarak verilecek bir idari veya para cezası hatta meslek mensubunun yanıltılması durumunda hiç ceza verilmemesinin daha doğru olacağı yönündedir.

-Meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yönündeki katkıları gözardı edilemez. Özellikle Sorumlu Mali Müşavirlik Sistemi olarak nitelendirilen bu yasadan sonra meslek mensuplarının işlerini daha titiz ve dikkatli yaptıkları gözlenmektedir. Bu da vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına olumlu etki yapmaktadır. Ankette meslek mensuplarına yöneltilen sorulardan alınan cevaplar, mali müşavirlerin vergi kayıp ve kaçaklarını azaltma şeklinde olumlu katkı sağladıkları yönündedir. Ankete katılanların % 76'sı olumlu görüş belirtmişlerdir. % 22'si ise bu sistemin vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmayacağı şeklindedir (13'cü soru).

-Yine anketimizin 18'inci sorusuna verilen cevaplarda bu durumu doğrular niteliktedir. Meslek yasasının yürürlüğe girmesinin, vergi gelirleri üzerinde olumlu etki yapıp yapmadığı şeklindeki soruya ankete katılanların % 62'si evet, % 20'si ise belli bir zaman sonra etki edeceği şeklinde cevap vermişlerdir. Meslek yasasının vergi gelirleri üzerinde yaptığı olumlu katkının oranı sorulduğunda ise (19'uncu soru); ankete katılanların % 40'ı bu oranın % 5 ve daha altında olduğunu beyan etmişlerdir. Ankete katılanların % 60'ı ise farklı oranlar söylemişlerdir. Dolayısıyla meslek mensuplarının vergi gelirleri üzerindeki olumlu etkisinin % kaç olduğu yönünde belli bir oran üzerinde fikir birliği olmamıştır. Ancak tezin III'üncü bölümünün sonunda yer alan ekonometrik çalışmada bu oranın % 0.6 ile % 3.5 arasında değiştiği hesaplanmıştır.

- Meslek mensupları, vergi beyannamelerinin vergi dairesine verilmeden önce, kendileri tarafından imzalanmasını % 88 çoğunlukla uygun görmektedirler. Vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü vazifesi gören bu kesimin, vergi beyannamelerini daha önceden kontrol ederek imzalaması, vergi dairesinde çalışan vergi memurlarına da zaman kazanma açısından çok büyük yararlar sağlamaktadır.

- Meslek mensuplarının en çok önemsedikleri konulardan biri de, meslek grupları arasındaki geçişler için yapılan sınavlardır. Özellikle TÜRMOB tarafından organize edilerek yapılan sınavlardan tedirginlik duyulmaktadır. Meslek mensuplarının % 6'sı sınavlara karşı çıkarken, diğer % 6'sı sınavların kolaylaştırılması gerektiğini savunmuşlardır. Meslek grupları arasındaki geçişlerin, meslekte belli bir zaman süresince çalıştıktan sonra sınavsız olarak yapılmasını isteyenlerin oranı ise % 32'dir. % 44'lük çoğunluk ise, meslek grupları arasındaki geçişlerde yapılan sınavların "tarafsız" bir organ tarafından yapılmasını istemektedirler. Bu oranın yüksek olması, yapılan sınavların tarafsızlığı konusunda bazı tereddütlerin varlığının göstergesi olabilir.

- Meslek mensupları, defterlerini tutup beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerinin, vergi ile ilgili konularda vergi mahkemelerinde görülen davalarında onları savunabilme hakkının kendilerine verilmesini istemektedirler. Anketin 22'nci

sorusuna cevap verenlerin % 92'si bu hakkın kendilerine verilmesini istemektedirler. Eğer, vergi mahkemelerinde; iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi gibi bölümlerden mezun olanlara idari mahkemelerde savcılık hakkı verilebiliyorsa, bu kişilere meslek mensubu olmaları halinde, vergi mahkemelerinde mükelleflerini savunma hakkı verilmemesi doğru değildir. Ankette çıkan bu yüksek oran karşısında, yetkililerin duyarsız kalmamaları gerekir.

- Anketin 6'ncı sorusuna alınan cevaplarda meslek mensuplarının % 98'inin muhasebe işlemlerinde bilgisayar kullandıkları görülmektedir. Dolayısıyla Internet aracılığıyla meslek mensuplarına TÜRMOB tarafından verilecek böyle bir hizmete çok olumlu yaklaşmışlardır. Bunun oranı da 23'üncü soruda verilen cevaplardan anlaşılacağı üzere % 80'dir. Özellikle mevzuatın daha yakından ve anında izlenebilmesi için TÜRMOB'un bu hizmeti bir an önce gerçekleştirmesinde yarar görülmektedir.

-Meslek mensupları içinde, TESMER tarafından verilen bilgilendirme faaliyetlerine ağırlık verilmesini isteyenlerin oranı % 84'tür (anket. Soru.24). Yine TÜRMOB tarafından çıkarılacak aylık bir derginin de önemli işlevler görebileceğini savunanların oranı ise % 90'dır (anket soru 25). Ayrıca, 28'inci soruya alınan cevaplardan anlaşılacağı üzere, meslek odaları tarafından danışmanlık hizmeti verilmesini isteyenlerin oranı ise % 70'dir. Bu oranların yüksek olması, meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasından dolayı ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmamak için, her türlü bilgi akışından faydalanmak istediği anlaşılmaktadır. Aslında bilgilendirme faaliyetleri üzerinde durulması gereken çok önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır.

- "Muhasebecilik ya da mali müşavirlik mesleğini kimler yapabilmelidir" sorusuna, meslek mensuplarının % 88'i "mesleğe yönelik lisans eğitimi veren fakülte mezunları" şeklinde cevap vermişlerdir (anket soru 26). Bu oran yüksek olup, 1'inci soruya verilen cevaplarla da örtüşmektedir. Bu soruya verilen cevaplarda, anketimize katılan meslek mensuplarının % 68'i yüksekokul diplomasına sahip kişilerden oluşmaktadır.

- Meslek mensuplarının % 72'si bağımlı ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin tek meslek odası altında faaliyetlerine devam etmelerini istemektedirler (anket soru 30). Bununla beraber, Maliye Bakanlığı'nı meslek üzerinde bir baskı unsuru olarak görenlerin oranı ise % 36, meslekle ilgili konularda Maliye Bakanlığı'nı TÜRMOB yönlendirmelidir diyenlerin oranı ise % 32'dir. Bu iki oranın toplamı % 68 etmektedir ki, bunun anlamı; meslek üzerinde Maliye Bakanlığı'nın belirli bir etkinliğinin olduğu yönündedir.

- Vergi idaresi ile mükellefler arasında adeta bir köprü işlevi gören meslek mensuplarının, vergi uyuşmazlıklarının sayısını azaltacağı yönündeki görüş ağırlıklıdır. Anket sonuçlarına göre, ankete katılanların % 44'ü meslek mensuplarının vergi uyuşmazlıklarının sayısında azalma sağladığı, % 28'i ise uyuşmazlık sayılarında herhangi bir değişikliğin olmadığı yönündedir. Bu konuda fikir belirtmeyenlerin oranı ise % 26'dır. Fakat yine de, yetişmiş ve mesleğinin bilincinde olan meslek mensuplarının sorumluluk almaları ile vergi uyuşmazlıklarının sayısında eskiye nazaran azalmalar olacağı yönündeki tahminler doğruya yakındır.

- Türkiye genelinde denetim yapan kamu bankaları müfettişleri ile kanunları gereğince inceleme yetkisi almış olanların mesleklerinde belirli bir zaman çalıştıktan sonra YMM'lik ünvanı almaları % 52'lik bir oranla kabul görmezken (anket, soru 34), özellikle anketin 35'inci sorusuna alınan cevaplar daha da dikkat çekicidir. Hukuk ve Kamu Yönetimi gibi bölümlerde Profesör ünvanı almış ve meslekle hiçbir ilgisi olmayan ve belkide hayatta hiç yevmiye defteri görmemiş kişilere sadece yasada yer aldığı için YYM'lik belgesi ve çalışma izni verilmesi ankete katılanların % 76' sını tarafından kabul görmemiştir. Bu konuda meslek mensuplarının hassasiyeti önemlidir ve katılmamak elde değildir.

- Meslek mensuplarına mali müşavirlik ya da muhasebecilik mesleğini seçmelerindeki gerekçeleri sorulduğunda farklı cevaplar alınmıştır. Örneğin ankete katılanların % 56'sı mesleği sevdiği için, % 16'sı saygın bir meslek olduğu için, % 4'ü

baba mesleği olduğu için, % 4'ü de başka bir iş bulamadığı için bu mesleği seçtiklerini ifade etmişlerdir. % 8'i ise bu soruya cevap vermemişlerdir.

- Ankette ortaya çıkan en önemli göstergelerden biri de, meslek mensuplarının sorumluluklarının ağırlığı konusudur. Ankette katılan meslek mensuplarının % 80'i yetkilerinin sınırlı olduğunu ve bu ağır sorumluluklar altında bu mesleğin yürütülmesinin güç olduğunu söylemişlerdir (anket soru 36). Bu nedenle meslek mensuplarına sorumluluk yüklenebiliyorsa aynı derecede yetki de tanınması gerekir. Çünkü, yetki yoksa sorumluluk da olmamalıdır. Özellikle tam tasdik çalışmalarının sağlam ve güvenilir olabilmesi için, meslek mensuplarına inceleme yetkisinin tam olarak verilmesi ya da farklı illerdeki işlemler için orada bulunan YMM'lerden alınan raporların sadece raporu yazan ya da düzenleyen kişileri bağlaması gerektiği yönünde düzenlemeler yapılması gerekir, diyebiliriz.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

HUKUKİ MEVZUAT KAPSAMINDA MESLEK MENSUPLARININ YETKİ VE SORUMLULUKLARI

3568 Sayılı Yasa ile Türkiye'de bir anlamda Sorumlu Mali Müşavirlik uygulaması başlamıştır. Her ne kadar yasanın adı meslek ünvanlarından oluşsa da, bu yasa doğrudan doğruya "Sorumlu Meslek Yasası"dır.

Getirilen yasada, tüm kesimler tarafından üzerinde tartışma yapılan konu, müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasıdır. Bu tür uygulama, sadece ülkemizde olup, başka hiç bir ülkede örneği yoktur. Mevcut yasa ile getirilen sorumluluk çok ağır bir sorumluluk olduğu için, meslek mensuplarını yapacakları inceleme ve tasdik işlemlerinde çok tedirgin etmektedir.

Bu bölümde, meslek mensuplarının sorumlulukları ele alınarak genel başlıklar altında incelenmiştir. Özellikle konu, yargı (Danıştay) kararları ile desteklenerek daha da pekiştirilmeye çalışılmıştır.

I. Türk Hukuk Sisteminde Sorumluluk Hakkında Genel Bilgiler

A. Sorumluluk Kavramı : Bu kavram hukuk literatüründe "...ile sorumluluk" ve "...den sorumluluk" olmak üzere iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. "...ile sorumluluk" borcunu tam ve gereği gibi yerine getirmeyen borçlunun mal varlığına, alacaklının yetkili devlet organları aracılığıyla el koyması durumunu ifade eder. "Borçlu alacaklıya karşı malvarlığı ile sorumludur" denildiği zaman bu anlamda sorumluluk söz konusu olmaktadır.

Buna karşılık, "... den sorumluluk"; bir kişinin, hukuk düzeninin koymuş olduğu genel bir hukuk ödevine ya da hukuki bir ilişkiden, örneğin sözleşmeden doğan özel bir yükümlülüğe (ödev) aykırı davranışından doğan sorumluluğu ifade eder. "...den

sorumluluk"ta, bir kişinin diğer bir kişiye vermiş olduğu akdi veya akit dışı zararlardan doğan sorumluluk söz konusu olmaktadır. Sorumluluk hukukunun konusu; zarar verenin, zarar görenin uğramış olduğu zararı gidermek, tazmin etmektir. Bu anlamda sorumluluk hukukuna Tazminat Hukuku da denilebilir¹.

Sorumluluk hukukunun; geniş, dar ve en dar olmak üzere çeşitli anlamları vardır. Geniş anlamda sorumluluk hukuku; hem sözleşme dışı sorumluluğu hem de sözleşmeye dayanan sorumluluğu kapsamaktadır. Dar anlamda sorumluluk hukuku ise; sözleşmeye dayanmayan (akit dışı) sorumluluğu konu edinmektedir. En dar anlamda sorumluluk hukuku ise yalnızca özel kanunlarla düzenlenmiş olan sebep veya tehlike sorumluluğu hallerini içermektedir².

B. Sorumluluk Sebepleri: Hukuk literatüründe sorumluluk sebepleri kusur, sözleşme ve kanun olmak üzere üç madde halinde sayılmıştır. Herhangi bir işlem ya da eylem sonucu ortaya çıkan zararın başka bir şahsa aktarılmasını (yükletilmesini) haklı gösteren sebeplere Sorumluluk Sebepleri denilmektedir. Bu sebeplerden birinin mevcut olması halinde, zarar gören, uğramış olduğu zararın tazminini bir başka şahıstan talep edebilir. Borçlar Kanunu'nun (BK) 51'inci maddesine göre bu sorumluluk sebepleri kısaca şöyle açıklanabilir.

a. Kusur: Hukuk alanında sorumluluk, genel olarak kusur faktörüne dayandırılmıştır. Kusurun varlığı ise kanun ya da diğer zorunluluklar gereği yapılması gerekeni yapmamak veya yapılmaması gereken bir işi yapmak durumunda ortaya çıkar³. Kusur; sorumluluk sebeplerinin başında gelmektedir. Burada kusur sorumluluğu (dar anlamda haksız fiil sorumluluğu) kastedilmektedir. Kusur kavramı günümüzde ahlâki ve subjektif temellerinden büyük ölçüde soyutlanıp, objektif bir anlam kazanmış olmakla birlikte; yinede hukuk düzeninin kınadığı bir davranış olarak sorumluluğun temelini oluşturmaktadır. Kınamanın sebebi, zarar verenin başka türlü davranması mümkün ve zorunlu iken, o şekilde davranmaması sonucu ortaya çıkan olumsuzluklardır. Bu

¹ Fikret Eren, Borçlar Hukuku, 5.Baskı, Cilt:II, İstanbul-1994, s.2.

² Eren, a.g.e., s.3.

³ Nihat Onat, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Tasdik Raporu Düzenleyen Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları", Mükellefin Dergisi, Sayı:28, Nisan-1995, S.9.

nedenle, hukuk düzeninin kınadığı bir davranışla yani kendi kusuru ile bir başkasına zarar veren kimse, bu zararı gidermek, onu tazmin etmek zorundadır.

b. Sözleşme: Sözleşme, Borçlar Kanunu'nun 51'inci maddesine göre, diğer bir sorumluluk sebebidir. Bir kimse sözleşme ile bir başkasının uğrayacağı zararı gidermeyi, yani tazmin yükümlülüğünü üzerine alabilir. Burada zararı yüklenen kişinin, zararın doğmasından kusurlu bir davranış söz konusu değildir. Sorumluluğu ve dolayısıyla zararı giderme yükümlülüğünü doğuran sözleşmelerin başında sigorta sözleşmeleri gelmektedir⁴.

c. Kanun: Kanun, sorumluluk sebeplerinin (kaynaklarının) sonuncusudur. BK madde 51'e göre, bir kanun veya kanun hükmü de sorumluluk sebebi olabilmektedir. Burada da zarara, zarar görenin katlanması kuralının bir istisnası görülmektedir. Kanunun, sorumluluk sebebi olduğu hallerde, zararın başka bir kişiye yükletilmesi için, bunun kusurlu bir davranış veya sözleşmeden doğması gerekmez. Borç ilişkisini (sorumluluğu) doğrudan doğruya doğuran kanun da olabilir. Gerçekleşen zarar, kusur ve sözleşmeden bağımsız olarak, kanun gereği başka bir kişiye yükletilebilir.

C. Sorumluluk Hukukunun Amacı: Bu hukuksal düzenlemenin amacı; bir eylem ya da işlem sonucu ortaya çıkan zararı denkleştirmek ya da bu zararı henüz ortaya çıkmadan önlemeye çalışmaktır⁵. Sorumluluk hukukuna, ilişkin bir diğer önemli kavram da müteselsil sorumluluk kavramıdır.

D. Müteselsil Sorumluluk: Müteselsil sorumluluk; birden çok kişinin aynı zarardan dolayı sorumlu olmalarını ifade etmektedir. Bu durum, iki veya daha çok kişinin şahsında sorumluluğun ya da herhangi bir tazminat yükümlülüğünün şartlarının gerçekleşmesi halinde söz konusu olur. Buna göre birden çok kişi aynı zarara sebep olabileceği gibi, bunlardan yalnız biri söz konusu zarara sebebiyet verirken, diğeri sebebiyet vermediği böyle bir zararı başka bir nedenle tazmin zorunda kalabilmektedir.

⁴ Eren, a.g.e., s.5.

⁵ Eren, a.g.e., s.27-29.

E. Müteselsil Borç İlişkisi: Bir borç ilişkisinde taraflar (borçlu ve alacaklı) birer kişi olabileceği gibi, aynı borç ilişkisinde birden çok borçlu veya birden çok alacaklı da söz konusu olabilir.

Birden çok borçlunun varlığı halinde borçlulardan her biri, borcun tamamından alacaklıya karşı sorumlu ise, fakat alacaklı edimi bir defa elde edebiliyorsa; veya birden çok alacaklının varlığı halinde, alacaklılardan her biri diğerlerinden bağımsız olarak borcun tamamının ifasını isteyebiliyorsa, fakat borçlu edimi bir defa yerine getirmekle yükümlü ise Müteselsil Borç İlişkisi söz konusudur⁶.

F. Borçlular Arasında Teselsül: Bu kavram, borçlulardan her birinin, sözleşme veya yasa uyarınca alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olduğu, fakat borçlulardan birinin borcu ifası ile diğerinin de borçtan kurtulduğu bir birlikte borçluluk durumunu açıklamaktadır.

Borçlar Kanunu Madde 141'e göre, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı yüklenen borçlular arasında teselsül (dayanışma) vardır. Böyle bir yüklenme olmayınca, teselsül ancak yasanın gösterdiği durumlarda olur⁷. Genellikle borçlular arasında teselsül birçok hallerde yasadandır⁸.

G. Müteselsil Borçluların Sorumluluğu: Borçlar Kanunu Madde 142'ye göre, "Alacaklı borcun tümünün veya bir bölümünün ödenmesini, dilerse müteselsil borçluların hepsinden birden, dilerse yalnız birinden isteyebilir. Borcun tümü ödeninceye kadar bütün borçluların sorumluluğu devam eder". Bu maddenin metninden açıkça anlaşılacağı üzere, alacaklı (alacağın muaccel olması yani ifa zamanının gelmiş bulunması şartıyla) alacağının tamamını müteselsil borçluların herhangi birinden isteyebilecektir.

H. Müteselsil Borçluluğun Kaynakları: Müteselsil borçluluğun, birincisi tarafların iradesi; diğeri ise kanun olmak üzere iki kaynağı olduğu söylenebilir.

⁶ Safa Reisoğlu, Borçlar Hukuku, 11.Baskı, İstanbul-1997, s.349.

⁷ Reisoğlu, a.g.e., s.350.

⁸ Reisoğlu, a.g.e., s.351.

Bunlardan birincisi için İradi Teselsül, ikincisi için ise Kanuni Teselsül deyimleri kullanılmaktadır⁹.

İradi Teselsül, sözleşmeden veya tek taraflı hukuki işlemde kaynaklanabilir. Sözleşmeye dayanan (akdi) teselsülün söz konusu olabilmesi için, her şeyden önce, teselsül iradesinin alacaklıya karşı bütün borçlular tarafından beyan edilmesi gerekir.

Kanuni Teselsül ise, özel bir kanun hükmüne dayalı olarak ortaya çıkan müteselsil borçluluktur. Bu tip doğrudan doğruya bir kanun hükmünden kaynaklanan teselsül durumlarına, ortak kusurla zarar verenlerin sorumluluğu (BK Madde: 50), kusur birliği aranmaksızın aynı zarardan sorumlu tutulanlar (BK. Madde:51) örnek gösterilebilir¹⁰.

II. Meslek Mensuplarının Yetki ve Sorumluluklarının Hukuki Dayanakları

3568 Sayılı; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslek mensuplarına oldukça sınırlı yetkiler yanında çok önemli sorumluluklar getirmiştir¹¹. Yasanın yürürlüğe girmesinden sonra dikkatler daha çok meslek mensuplarının yetkileri üzerinde toplanmıştır. Bu arada meslek odalarının ve Birliğin çalışmaları da imza ve tasdik yetkilerinin genişletilmesi ve yaygınlaştırılması üzerinde yoğunlaşmıştır¹².

Ancak, 3568 ve 4008 Sayılı Yasalarla meslek mensuplarına verilmesi gereken yetki ve sorumlulukların sınırlarının daha sonra çıkarılan yönetmelik ve genel tebliğlerde belirlenmeye çalışılması sonucunda, birçok hukuki problemler yaşanmıştır. Özellikle son dönemlerde bu hukuki sorunların Danıştay ve Anayasa Mahkemesi'ne kadar götürülmesi konuyu daha başka boyutlara taşımıştır.

⁹ Mehmet Ayan, Borçlar Hukuku, Konya-1996, s.40.

¹⁰ Ayan, a.g.e., s.41.

¹¹ Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, s.118.

¹² Sadık Kırbaş, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:36,Yıl:3, Aralık-1995, s.19.

Bu bölümde meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin düzenlemeleri ele almadan önce, meslek mensuplarının görevlerine ya da yetkilerine kısaca bakmakta yarar vardır.

A. Meslek Mensuplarının Yetkileri

3568 Sayılı Yasa'ya göre meslek mensuplarının yapacakları iş ve işlemler, bu Yasa'nın 2'nci ve 12'nci maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre meslek mensupları, muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Birinci grupta yer alan muhasebeci mali müşavirlerin Yasa'dan kaynaklanan yetkileri; 2'nci maddenin (a) bendinde; teşebbüs ve işletmelere ait defterleri tutmak, bilanço, kâr/zarar tablosu ve beyanname ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak şeklinde sıralanmıştır. (b) bendinde ise; muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmaktır. (c) bendinde ise; inceleme, tahlil, denetim yapmak, yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim ve bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak, şeklinde belirlenmiştir.

İkinci grupta yer alan yeminli mali müşavirler ise 3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesine istinaden çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlemi yapabileceklerdir. Ayrıca ilgili Yasa'nın 2'nci maddesinin (b) ve (c) bendlerinde sayılan işleri de yapabileceklerdir.

Meslek mensuplarının yetkilerini belirleyen diğer bir yasa da 213 Sayılı VUK'dur. Özellikle 3568 Sayılı Yasa'nın 2'nci maddesinin A fıkrasının (a), (b) ve (c) bendlerinde sayılan işler dışında, "... ve benzeri işleri de yapmak" şeklindeki ifadeye dayanılarak meslek mensuplarına, çıkarılan yönetmeliklerle beyanname imza ve tasdik yetkisinin verilmesi, yargı tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesine neden olmuştur. Bunun üzerine 06.07.1994 Tarih ve 4008 Sayılı Kanun'un 6'nci maddesi ile VUK'nun 227'nci maddesine yapılan ilâve mükerrer madde ile meslek mensuplarına bazı ek görevlerin verilebilme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

VUK mükerrer 227'nci maddeye göre: Maliye Bakanlığı,

1) Vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Yasaya göre yetki almış SM, SMMM ve YMM'ler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,

2) Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak, YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilme şartına bağlanmaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının yetkileri ya da görev alanlarının sınırları, 1989 yılında çıkan 3568 Sayılı Yasa ile 1994 yılında çıkan 4008 sayılı Yasa'ya ilave edilen VUK'nun mükerrer 227'nci maddesidir. Bu yasalar dışında çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerle meslek mensuplarının yetkilerinin artırılması mümkün görünmemektedir. Ancak bunun tek istisnası, mükerrer 227'nci maddenin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkidir. Dolayısıyla 3568 Sayılı Yasayla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır¹³.

Yeminli mali müşavirlerin yapacakları işlemler yasanın 12'nci maddesi ile bu yasadaki yetkiye istinaden çıkartılan yönetmeliklerde belirtilmiştir. Doğruluk denetiminin gerçekleştirilebilmesinde vazgeçilmez ve yerine getirilmesi gereken inceleme yöntemlerinden biri karşıt vergi incelemesidir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa ilişkin 19 Sıra numaralı tebliğ aleyhine 1996 yılında açılıp 7.05.1997 tarihinde sonuçlanan bir davada Danıştay 4. Dairesi E:1996/1, K:1997/1470 Sayılı kararında yeminli mali müşavirlerin karşıt vergi inceleme yetkisine sahip olmadığına karar vermiştir¹⁴.

¹³ Mehmet Cem Kurban, "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:108, Eylül-1997, s.130.

¹⁴ Mesut Hışıl, "Yeminli Mali Müşavirler Karşıt Vergi İnceleme Yetkisine Sahip midirler?", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:29, Yıl:5, Haziran-Temmuz 1997, s.6.

Yine karşıt inceleme yetkisinin iptaline ilişkin açılan bir davayı da Danıştay 11. Dairesi 04.11.1996 gün ve E:1996/127 ve K:1996/3811 sayılı kararı ile reddetmiş, ancak söz konusu kararın bozulması ve temyiz başvurusu sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulmasına ilişkin talebi, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 06.02.1997 tarih ve 1997/27 sayılı kararıyla kabul edilerek, temyiz işlemi sonuçlanıncaya kadar, yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir. Diğer taraftan Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 20.06.1997 tarih ve E:1995/438 ve K:1997/301 sayılı kararıyla da Yeminli Mali Müşavirlerin karşıt inceleme yapma yetkilerinin bulunmadığı hüküm altına alınmıştır¹⁵.

3568 Sayılı Yasanın 12'nci maddesi ve buna istinaden çıkarılan yönetmeliklerde, YMM'lere karşıt inceleme yetkisi verilmiş, doğruluk denetiminin yapılmasına olanak verecek sorumluluk ve görev verilerek, tasdik konusu ile ilgili vergi inceleme yetkisi tanınmıştır.

Maliye Bakanlığı, Mükerrer 227'nci madde hükmü ile; bir yandan çağdaş vergicilik normlarına yakışır nitelikte işletmelerin yasal kayıtlarının vergi kanunlarına uygun bir şekilde tutulması ve dolayısıyla işletmelerin iç denetiminin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılması, öte yandan kamu tüzel kişiliği olan devletin vergi gelirlerinin tam ve eksiksiz olarak teşekkülünün, bağımsız çalışan meslek mensupları aracılığı (dış denetim) ile sağlanması amaçlanmıştır¹⁶.

B. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Meslek mensuplarının sorumlulukları inceleme konusu yapılırken, her meslek grubunun sorumluluğunu ayrı ayrı ele almak gerekir. Çünkü serbest muhasebeciler ile yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu birbirinden tamamen farklılık arz etmektedir.

¹⁵ Kemal Darıcı, "Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler ve Yapacağı Karşıt İncelemeler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:108, Eylül-1997, s.12.

¹⁶ Muzaffer Küçük, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin V.U.K. Uyarınca Müşterek ve Mütessesilen Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart-1997, s.82.

3568 sayılı Yasa'da, serbest muhasebecilerin sorumluluğuna ilişkin herhangi bir yasa maddesi söz konusu değildir. Yasa'da sadece yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler vardır.

3568 Sayılı Yasadan hayli zaman sonra çıkan 4008 Sayılı Yasada ise tüm meslek erbabı ile ilgili olarak getirilecek sorumluluklar konusunda Maliye Bakanlığı'na düzenleme yetkisi verilmiştir. 213 Sayılı V.U.K'na mükerrer 227'nci madde olarak yeni düzenlemeler getiren 4008 Sayılı Yasa tüm meslek mensuplarına vergisel sorumluluk getirmiştir¹⁷. 3568 ve 4008 Sayılı yasalarla muhasebeci, muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler için öngörülen müteselsil sorumluluk kavramlarını da Borçlar Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir.

Meslek literatüründe, meslek mensuplarının sorumluluklarının boyutları maddi ve manevi olmak üzere iki şekilde ifade edilmektedir. Sorumluluğun maddi boyutu, meslek mensubuna tazminat, para cezası şeklinde yansırken, manevi boyutu ise meslek mensuplarının bağlı oldukları Oda ve Birlikler tarafından verilen disiplin cezalarından oluşmaktadır.

a. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Daha önce de ifade edildiği üzere, Yasa'da muhasebeci ve mali müşavirlik mesleğinin yetkileri düzenlenmiş olmasına rağmen, mevcut yetkilere göre bu meslek grubunun mali ve mali olmayan sorumlulukları konusunda, ilgili meslek yasasında herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

Maliye Bakanlığı muhasebeci ve mali müşavirlerin sorumluluklarını 213 Sayılı VUK'na 4008 sayılı Yasa'nın 6'ncı maddesiyle eklenen mükerrer 227'nci maddesine istinaden yayımladığı Genel Tebliğlerle düzenleme getirmiştir. Bu tebliğlerden, 23.02.1995 Tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Genel Tebliği, 29.03.1995 Tarih ve 22242 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Sıra Numaralı

¹⁷ Mehmet Bulut, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Bakımdan Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:199, 1 Mayıs 1995, s.22.

Genel Tebliği ve 25.12.1995 Tarih ve 22504 Sıra Numaralı 3 Sıra Numaralı Genel Tebliği ve en son çıkarılan 29.06.1997 Tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 Sıra Numaralı Genel Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda en son uygulama VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi ile, bu madde doğrultusunda 29.06.1997 Tarihli 4 Sıra Numaralı Genel Tebliğ kapsamında olacaktır.

1. SMMM'lerin Sorumluluğuna İlişkin Olarak Mevzuatta Yer Alan Hükümler

Muhasebe meslek mensuplarının yerine getirmeye çalıştıkları, mesleki görevlerine ilişkin olarak ortaya çıkacak zararlardan dolayı, sorumluluklarını düzenleyen başlıca iki yasa vardır. Bunlardan birisi 3568 sayılı Meslek Yasası, diğeri ise, 213 sayılı VUK'dur. 4 Sıra Nolu Tebliğ ise bu iki yasa doğrultusundaki uygulamanın ne şekilde olacağını ortaya koymaktadır.

i. 3568 Sayılı Yasa'da SMMM'lerin Sorumluluğu

3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlığı adı altında sadece YMM'lerin mali sorumluluklarını düzenlemektedir. SMMM'lerin mali sorumluluklarıyla ilgili yasada herhangi bir madde yoktur. Yani 3568 Sayılı Yasa'da SMMM'lerin sorumlulukları düzenlenmemiştir. Bu Yasa'da SMMM'lerle birlikte tüm meslek gruplarının mali olmayan sorumlulukları hep birlikte düzenlenmiştir. Bu nedenle meslek mensuplarının bu tür sorumlulukları bir başka başlık altında incelenmiştir.

ii. VUK'nunda SMMM'lerin Sorumluluğu

SM ve SMMM'lerin işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak mali sorumluluğu 4008 Sayılı Kanun'la VUK'na eklenen mükerrer 227'nci madde ile hüküm altına alınmıştır. Böylece SMMM'lere meslek yasasında yer almayan müştereken ve müteselsilen vergi, ceza ve gecikme faizi sorumluluğu getirilmiştir.

Bu düzenlemeden önce SM ve SMMM'lerin, VUK'nun 338, 346 ve 347'nci madde hükümleri açısından iştirak, teşvik ve yardım fiillerinden dolayı vergi ve hapis cezası sorumlulukları bulunmakta idi¹⁸. Eski düzenlemeye göre, bir SM veya SMMM bu fiilleri dolayısıyla ortaya çıkan vergi ziyayı ve buna bağlı gecikme faizlerinden sorumlu tutulamıyordu. 4008 Sayılı Yasa ile getirilen hüküm, bu anlamda SM ve SMMM'lerin daha önce sadece cezalarla sınırlı olan kısmi sorumluluğunu müşterek müteselsil sorumluluk haline dönüştürmüştür¹⁹.

VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi gereğince; gerçek ve tüzel kişilerin beyannamesini imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyayına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Dolayısıyla, mükellefe salınan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden, VUK'nun mükerrer 227'nci maddesi gereğince meslek mensupları da sorumlu tutulmuşlardır.

SMMM'lerin ilgili madde kapsamındaki sorumlulukları, 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4 sıra numaralı, "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkındaki Genel Tebliğ"de açıklanmıştır.

iii. 4 Sıra Numaralı Tebliğde SMMM'lerin Sorumluluğu

VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine istinaden, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin beyannamelerin imzalanmasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyayına ilişkin olarak sorumluluklarını ve sorumluluklarının sınırlarını düzenleyen Genel Tebliğ 4 Sıra Numaralı Tebliğ'dir. Bu tebliğin IV numaralı başlığı "Beyannameleri İmzalayacak Meslek Mensupları ve Sorumlulukları" ismini taşımaktadır.

¹⁸ V.U.K. Md:338 İştirak, Md:346 Teşvik ve Md:347 Yardım konularını düzenleyen maddeleri 22.07.1998 Tarih ve 4369 Sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁹ Mustafa Çamlıca, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi ve Ceza Sorumluluğuna İlişkin Danıştay'ın Görüşü", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Mayıs-1995, s.70.

Buna göre; "Meslek mensupları (SM ve SMMM), mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar ve tutar itibarıyla işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilir. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte, meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi zıyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemi yanlış hesaba kaydederek vergi zıyana sebebiyet veren meslek mensubu, ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin, kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra beyannamelere eklenen mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kâr-Zararının doğruluğundan da sorumludurlar.

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren, yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi zıya ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır".

Buradaki sorumluluk kasıt unsuruna bağılı değildir. SMMM'ler kasıtlı olmasalar bile, yukarıda belirtilen konularda, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. SMMM'lerin bu sorumluluktan kurtulabilmesi için hatalı gördükleri ve uyarılara rağmen işletme yönetimi tarafından düzeltilmeyen hususları beyanname verme süresi içinde ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirmeleri gerekmektedir.

2. SMMM'lerin Sorumluluklarının Tespiti

4 Sıra Numaralı Genel Tebliğin V. maddesinin A fıkrası "Denetim Elemanlarınca Yapılacak İşlem" başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre, VUK'nun 135'nci maddesinde sayılan, Vergi İnceleme Elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri sonunda, mükellefin ödemesi gereken vergiye ilişkin olarak ortaya çıkacak bir matrah farkının bulunması halinde, meslek mensupları da mükellefle birlikte sorumlu olacaklardır.

Ancak meslek mensubunun bu matrah farkından sorumlu tutulabilmesi için, vergi inceleme elemanının, mükellefle ilgili olarak düzenleyeceği Vergi İnceleme Raporunda yapılan hatalı işlemlerden dolayı, muhasebe meslek mensubunun ne derecede payının olduğunun, yine bizzat muhasebe meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle vergi inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır. Bu durumda, meslek mensuplarının ortaya çıkacak matrah farkından dolayı sorumlu olup olmadıklarının tespiti yetkisi vergi inceleme elemanlarının düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarına bağlanmıştır. Bu aslında, vergi inceleme elemanına verilen çok önemli bir yetkidir ve subjektif kararlar verilmesine çok açık bir konudur.

b. YMM'lerin Sorumlulukları

1. YMM'lerin Sorumluluğuna İlişkin Olarak Mevzuatta Yer Alan Hükümler

YMM'lere, gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenerek tasdik etme görevi, 3568 Sayılı Yasanın 12'nci maddesiyle verilmiştir. VUK'na, 06.07.1994 Tarih ve 4008 Sayılı Kanun'la eklenen Mükerrer 227'nci maddeyle de tasdike ilişkin görev ve sorumluluklarla ilgili hükümler getirilmiştir.

Her iki kanunda da YMM'lerin tasdike ilişkin görev ve sorumluluklarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na geniş düzenleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, 02.01.1990 Tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te YMM'lerin sorumluluğu konusunu da açıklamıştır.

i. 3568 Sayılı Yasa'da YMM'lerin Sorumluluğu

3568 Sayılı Yasanın 12'nci maddesine göre YMM'ler; gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin, mali tablolarının ve beyannamelerini mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisine sahiptirler.

Tasdik edilmiş mali tablolar, kamu yönetimince incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. Ancak, çeşitli kanunlarda yer alan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve bunların tekrarına ilişkin hükümler bunun dışında bırakılmıştır.

3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, "YMM'ler yaptıkları tasdik doğru olduğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması

halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. YMM'ler yaptıkları tasdik kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler" ifadesi kullanılmaktadır.

Yine 3568 sayılı Yasa'nın 48'inci maddesinde ise "Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığı'nca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan YMM'ler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de, "yeminli" sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararıyla kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir", denilmektedir. Bunun dışında, tasdik doğru olmadığı tespit edildiğinde, ceza mahkemesinde yargılanmak üzere aynı yasanın 49'uncu maddesine göre 1 milyon liradan 10 milyon liraya kadar ağır para cezası, ek olarak 6 aydan 1 yıla kadar hapis cezası getirilmiştir²⁰.

ii. VUK'nda YMM'lerin Sorumluluğu

Sorumluluk ile ilgili kuralların yer aldığı diğer bir yasa da 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Çeşitli vergi yasalarında değişiklik yapan 4008 Sayılı Yasa ile VUK'na eklenen Mükerrer 227'nci madde, vergi beyannamelerinin imzalanması ve YMM'lerin tasdik raporlarıyla ilgili hükümler taşımaktadır.

Burada da YMM'lere, düzenledikleri tasdik raporlarından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hususu düzenlenmiştir. Dikkat edileceği üzere, meslek mensuplarına getirilen sorumluluk sadece kavramsal bir görüntü arz etmektedir. Yani YMM'ler yaptıkları tasdik işleminden dolayı ortaya çıkacak vergi farkı veya cezayı mükellefin ödememesi durumunda, kanuni alacağını güvence altına almak amacıyla getirilen bir sorumluluk uygulamasıdır. Dolayısıyla buradaki asıl amaç, kamu alacağını güvence altına alınmasını sağlamaktır.

²⁰ H. Nezir Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul-1994, s.118.

iii. Yönetmeliklerde YMM'lerin Sorumluluğu

2.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik"te tasdik ile ilgili esaslar düzenlenirken, sorumluluk hükümlerine de yer verilmiştir.

Yönetmeliğin 10'uncu maddesinde yer alan hükme göre, tasdik sözleşmesinde yer verilecek asgari hususlar arasında " tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri" de bulunacaktır.

Yine aynı yönetmeliğin 20'nci maddesi "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu" başlığını taşımaktadır. Bu madde hükmüne göre, "... tasdik işlerinde imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen YMM'ler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludurlar". "... YMM'ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 Sayılı Yasa hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun Tam Teselsül hükümleri uygulanır".

Yine bu yönetmelikte, YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla "Sorumluluk Sigortası" yaptırabilecekleri de açıklanmaktadır.

Sorumluluk konusunda bir başka ifade ise, YMM'lerin hukuki sorumluluklarına ilişkindir. "Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu YMM'lere aittir" hükmüne yer verilmiştir.

3.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 8'inci maddesinde, meslek mensuplarının

diğer sorumluluklarına değinilmiştir. Burada daha çok cezai sorumluluktan ziyade toplumsal ve meslek ahlâkını ilgilendiren sorumluluk halleri tanımlanmıştır. Örneğin, meslek mensuplarının mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı taşıdıkları sorumluluk, sosyal sorumluluk olarak ifade edilmiştir. Yine meslek mensuplarının işletme sahip ve yöneticilerine ve ayrıca kendi meslektaşlarına karşı da sorumluluklarının bulunduğu, açıklanmaktadır.

Aynı yönetmeliğin 21'nci maddesinde Hukuki Sorumluluk konusu düzenlenmiş ve meslek mensuplarının, verdikleri hizmet sırasında VUK'nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiiller sebebiyle sorumlu oldukları, kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümlerinin ayrıca uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, bu yönetmeliğin 41'nci maddesinde ise; "YMM'ler, ilgili kanunlar, yönetmelikler ve tebliğlere göre 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" denilmektedir. Buradaki sorumluluk YMM'in vergi idaresine karşı olan sorumluluğudur.

Acaba vergi inceleme elemanı gibi YMM'lerde yaptıkları incelemece tasdik işlemlerinden dolayı Sayıştay'a karşı sorumlulukları var mıdır? Devlet Harcamaları Yönetmeliğinin 52'nci maddesine göre, ister Gelir veya Kurumlar Vergisine ait olsun ister KDV Kanununa dayansın, ödeme yapılırken Gelirler Genel Müdürlüğü'nce belirlenen miktarı aşan iadelerde konunun bir inceleme raporuna dayanması gerekmektedir. İnceleme raporunun, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen esaslar içerisinde maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Bu tür bir inceleme raporuna dayanılarak yapılacak iadelerde vergi inceleme elemanı, Sayıştay Temyiz Kurulunca 31.05.1984 gün ve 23456 tutanak sayılı kararında Sayıştay'a karşı sorumlu tutulmuştur²¹.

²¹ Atilla İnan, "Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sayıştay'a Karşı Sorumluluğu", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:29, Haziran-Temmuz 1997, s.28.

Aynı konuda YMM'lerin durumu hakkında da Sayıştay Kararı vardır. 11.03.1997 tarih ve 1503 ilan numarasını taşıyan Sayıştay 5. Daire kararına göre, "1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun sorumlulukla ilgili maddeleri kapsamına YMM'leri dahil etmek imkansızdır" hükmü gereğince, YMM'lerin Sayıştay'a karşı bir sorumlulukları bulunmamaktadır²².

2. YMM'lerin Sorumluluğunun Tespiti

30.07.1995 tarih ve 22259 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "SM; SMMM ve YMM'lik Kanunu 18 Numaralı Genel Tebliğin II-B şikkının 2'nci maddesinde YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının tespiti konusunu açıklığa kavuşturmuştur.

Buna göre Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, YMM'lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM'lerin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. YMM'in sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Gelirler Genel Müdürlüğü'ne gönderilmektedir.

İnceleme sonucu bir matrah farkının saptanmış olması, YMM'lerin sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli değildir. Bununla birlikte, saptanan vergi ziyanın, YMM'in tasdik konuları ve belgeleri üzerinde ortaya çıkmış olması gereklidir²³. Yani vergi ziyayı, tasdik kapsamındaki işlemlerden kaynaklandığı takdirde YMM sorumlu tutulabilecektir.

Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri

²² İnan, a.g.m., s.29.

²³ Ahmet Erol, Tarık Çetinkaya, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları", Mükellefin Dergisi, Sayı:61, Ocak-1998, s.89.

mükelleflerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir. Bu çerçevede; yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır²⁴.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen YMM'ler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların takibine yönelik olarak YMM'in bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından yerine getirilecektir.

VUK hükümlerine göre; vergi ve ceza dava konusu yapılmadığı takdirde, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay sonra; dava konusu yapılması halinde ise, dava sonucu verilen karara göre yeniden düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliği ile kesinleşecektir.

Vergi ve cezanın tahakkukunun kesinleşmesinden sonra mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, kesinleşen vergi ve ceza miktarını YMM'in bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirecektir. Bu vergi ve cezanın kesinleşmesinin ardından, mükellef bu vergi ve cezayı öderse, kesinleşen vergi ve ceza miktarının YMM'in vergi dairesine ayrıca bildirilmesine ve tasdik raporunu tanzim eden YMM adına takibat yapılmasına gerek kalmayacaktır²⁵. Ancak bu durumda, inceleme elemanı tarafından düzenlenen inceleme raporunun bir eşinin Gelirler Genel Müdürlüğüne gönderilip gönderilmeyeceği konusunda herhangi bir bilgi yoktur. Buna rağmen YMM'in müşterek ve müteselsil

²⁴ Ejder Ayanoglu, "Yıllık Beyannamelerin Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik ve İmzalanmasına İlişkin Esaslar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:88, Ocak-1996, s.81.

²⁵ Erol, Çetinkaya, a.g.m., s.89-90.

sorumluluğu sonucu ortaya çıkan vergi ve cezadan kurtulmuş olması, aynı şekilde idari ya da manevi sorumluluktan kurtulması anlamına gelmemelidir. Zaten müşterek ve müteselsil sorumluluğun hukuki anlamı, vergi mükellefinden alınamayan vergi ve ceza farklarının YMM'den alınmasını öngörmektedir. Vergi ve cezalar mükellef tarafından ödendiğine göre YMM'in maddi sorumluluğu ortadan kalkmış olacaktır. Ancak manevi sorumluluğun devam edeceği konusu açıktır.

C. Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Sınırları

Vergi denetimine yardımcı bir müessese olarak getirilmiş bulunan Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ve bu mesleğin mensupları, kamuda benzer işlevi gören denetim elemanlarından çok daha ağır sorumluluklar altına girmektedirler. Sorumluluk hükümleri yerindedir. Ancak sorumluluğun, yasanın verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenmemesi gerekir. Sorumluluğa ilişkin kriterlerin kesin, net ve açık olarak tek tek belirlenmesi şarttır. Eğer soyut bir takım kavramlar YMM'lerin sorumluluklarını belirleyen mesleki standartlar olarak yayınlanacak olursa, sorumlu olması gereken YMM'lerin objektif ve açık, kesin kriterler yokluğu nedeniyle sorumluluğuna karar verilemeyecektir²⁶.

Kamuda vergi incelemesi yapan birimler ve inceleme elemanları devletin imkânlarının vergi yönetimi ve denetimi için sağladığı her türlü alt yapıyı azami ölçüde kullanmaktadırlar. Vergi dairelerinden her türlü bilgi ve çalışmanın istenebildiği bir yetki ve kariyer ağırlığının kullanımı, devlet işinin devlet memuriyeti rahatlığı içerisinde zamana yayılabilmesi, önemli avantajlardır²⁷. Buna rağmen mesleği profesyonel olarak icra eden meslek mensuplarının çok ağır sorumluluklar altında çalışmaları, eleştiri konusu olmaktadır.

Çünkü, mesleği düzenleyen yasa ve yönetmeliklerde meslek mensuplarının, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları ifade edilmiştir. Dolayısıyla meslek mensuplarının

²⁶ Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, s.118.

²⁷ H. Nezh Şeker, "Vergi Yönetimi ve Denetimine Yardımcı Müessese Olarak Yeminli Mali Müşavirlik ve Reorganizasyonu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:62, Eylül-Ekim 1992, s.31.

sorumlulukları, vergi kaybı ve bundan doğacak cezalarla sınırlandırılmış durumdadır. Yasa metninde, özellikle YMM'lere tasdikten dolayı, denetlenene ve üçüncü kişilere karşı sorumluluk yükleyen özel bir hüküm getirilmemiştir. Yalnızca, yasa hükümlerine göre meslek icra edenlerin, vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumluluklarının saklı olduğu belirtilmiştir. Özellikle 3568 Sayılı Yasanın 49'uncu maddesinde tasdikten doğan sorumluluğun kesinleşmesi halinde ayrıca para ve hapis cezaları öngörülmüştür.

YMM'lerin özel amaçlı tasdik raporu düzenlemeleri halinde sorumlulukları, tasdik konusu ve süresi ile sınırlıdır. KDV iadesi ve tam tasdik raporlarında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması halinde meslek elemanlarının sorumluluğu geniş tutulmuştur. Bu sorumluluğu iki kısımda değerlendirmek gerekir. Biri, dönem boyunca yapılan işlemlerin doğruluğunun sağlanması, diğeri ise dönem sonu işlemleri ve dönem sonu değerlemesinin doğruluğunun sağlanmasıdır.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk çerçevesinde kamu alacağı mükellef veya YMM'den tahsil edilmek suretiyle güvence altına alınmış olmaktadır. YMM tarafından ödenen vergi ve cezanın mükellefe rücu edilebilme durumu, Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasının "Maddi Boyutu"dur²⁸.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramı kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukundaki yerine uygulanırsa, meslek mensuplarının imzaladıkları beyannameler veya tasdik ettikleri raporlar nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyayı, cezası ya da gecikme faizlerinden asıl mükellefle birlikte ve aynı anda sorumlu olacakları sonucuna varılır²⁹.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamasının bir de "Manevi Boyutu" vardır. Bu da, meslek mensuplarına, bağlı oldukları odalar tarafından, meslek yasası kapsamında ilgili Oda ve Disiplin Yönetmeliği çerçevesinde verilecek cezalardır. Olayın bu yönü, meslek mensuplarının mesleklerinin devamı açısından oldukça önemlidir.

²⁸ Küçük, a.g.m., s.90.

²⁹ Bulut, a.g.m., s.23.

Meslek mensupları çalıştıkları alanlarda, parasal riskin yüksek olması nedeniyle, kendilerini koruyucu bazı yapılanmalar geliştirmişlerdir. Bunların en yaygın olanları Sözleşme ve Meslek Sigortası ile sorumluluğun sınırlandırılmasıdır³⁰.

Sözleşme; mesleki kusurdan doğan hukuki sorumluluğun sınırlandırılması için, meslek mensupları ile mükellef arasında yapılan ve sadece iki tarafı bağlayan bir akitir. Ancak bu sözleşmeye koyulacak hüküm, VUK'nun 8'nci maddesinin 3'üncü paragrafında yer alan, "vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" hükmü gereğince, mükellef ile meslek mensubu arasındaki iç ilişkide hüküm ifade edecektir³¹.

Meslek sigortası; mesleki kusurdan doğan zararlar için oluşturulur. Bu yıllık belli bir rakamsal değer üzerinden ödeme biçiminde olabileceği gibi, dava sayısı ile sınırlama biçiminde de olabilir. Bu bir tür "Maddi Sorumluluk Sigortası"dır. 02.01.1990 tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"in 20'nci maddesinin 2'nci paragrafı, YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğacak zararların tazmini amacıyla Sorumluluk Sigortası yaptırabileceklerine olur vermektedir. Ancak SM ve SMMM'ler için Sorumluluk Sigortası'nın yaptırabileceğine dair bir hüküm söz konusu değildir.

D. Yargı Kararları Doğrultusunda Meslek Mensuplarının Sorumluluklarının Değerlendirilmesi

3568 Sayılı Yasa'ya bağlı olarak yetki almış olan SMMM'ler ile YMM'ler tarafından vergi beyannamelerinin imzalanması ve tasdik işlemleri oldukça yeni bir uygulamadır. Dolayısıyla bu konularda pek çok yanlış uygulamalar ortaya çıkmaktadır.

³⁰ Nihal Saban, "3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Mayıs-1995, s.126.

³¹ Saban, a.g.m., s.127.

Özellikle bu alandaki mevzuatın çok olması ve uygulamaya yönetmelik ve tebliğlerle yön verilmeye çalışılması en önemli sorun olarak görülmektedir. Ancak, hukuk devletinde yasaların yanlış uygulanması her zaman yargı kararlarıyla düzeltilebilmiştir. Bu nedenle 3568 Sayılı Yasanın, özellikle meslek mensuplarının sorumluluklarını düzenleyen yasa, yönetmelik ve tebliğleri yargıya intikal etmiş ve Danıştay bu konuda bir çok kararlar vermiştir. Meslek mensuplarının sorumluluklarının başlangıcı ve doğuracağı sonuçları yargı kararlarına dayanarak ele almak faydalı olacaktır.

YMM'lerin sorumluluklarının tespiti halinde yapılacak takibata ilişkin olarak Danıştay 4'üncü Daire 19.12.1994 gün ve 1994/6112 Sayılı Karar'ında; "sorumluluğun müteselsilen olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebileceği, hatta sorumluların aynı anda takibine bir engel olmadığı", yönündeki görüşüne ilâve olarak şöyle devam etmektedir. "Mükellef verginin asıl borçlusunu, YMM'ler ise fer'i borçlusunu durumundadır. Mükellef ve YMM aynı zamanda borç için takip edildiklerinden, vergi borcunun herhangi bir nedenle kalkması halinde, YMM borçtan kurtulur. Ayrıca YMM, asıl borçlu mükellefe ait bütün iddia ve savunmaları idareye karşı ileri sürmek hak ve yetkisine sahiptir. YMM'in bu olanağı kullanabilmesi söz konusu sorumluluğu nedeniyle, verginin tarh ve tahakkuk anından itibaren takibi halinde mümkün olabilir. Ancak bu suretle, tasdik işleminden dolayı vergiden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulan YMM'in yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkını kullanması olanağı sağlanmış olur".

Meslek mensuplarının sorumluluğu ile ilgili bir başka karar ise Danıştay 7'nci Daire tarafından 13.12.1995 tarih ve 1995/195 Sayılı Karar'dır. Bu Kararda "YMM'lerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu ziyaa uğratılan vergilerden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarının öngörüldüğü, bu sorumluluğun VUK'nunda yer alan vergi sorumluluğu müessesinden farklı niteliğe sahip olduğu, YMM'ler için getirilen sorumluluğun vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması

gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğu sağlama amacına yönelik bulunduğu, 3568 Sayılı Kanunun 12'nci maddesinde, YMM'lerin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan değil; ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemenin mümkün olmadığı, dolayısıyla 3568 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin açık ifadesi, YMM'lerin tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için vergi mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye olanak vermediği gerekçesiyle temyiz istemi kabul edilerek, vergi mahkemesi kararının bozulmasına ..." şeklindedir.

YMM'lerin sorumluluklarına ilişkin bir başka karar da, Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilmiştir. YMM olan davacının, işlemlerini yürüttüğü bir şirket hakkında düzenlediği tasdik raporuyla ihracatta haksız KDV iadesi almasına neden olduğu görüşüyle, haksız iade alan şirket adına salınan KDV ve kesilen cezalar tutarında vergi ve ceza, 3568 Sayılı Yasanın 12'nci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esasını uyarınca, YMM adına kesilmesi üzerine açılan davaya ilişkindir. 20.06.1997 tarih ve E: 1995/438, K: 1997/301 Sayılı Kararda Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu aşağıdaki gerekçelere dayanarak davacı YMM'in temyiz talebinin reddine oyçokluğu ile karar vermiştir.

Davanın gelişimi özet olarak şu şekildedir:

- YMM, bir şirket adına düzenlediği raporla, adı geçen şirketin haksız yere KDV iadesi almasına neden olmuş ve yapılan inceleme sonucunda adı geçen şirkete haksız aldığı vergi iadesi için ceza kesilmiştir. Ayrıca 3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk esasını uyarınca YMM adına da aynı vergi ve ceza kesilmiştir.

Bunun üzerine YMM vergi mahkemesinde kendi adına salınan vergi ve cezaya karşı dava açmıştır. Vergi mahkemesi dava sonucunda; 3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında YMM'lerin yapacakları tasdik doğru olmaması halinde

tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve cezadan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarının kurala bağlandığı, davacının tasdik raporu düzenlediği şirketin işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda, teminat göstermeden nakit olarak KDV iadesi aldığı, alış ve satış faturaları ile gümrük çıkış beyannameleri üzerinde yapılan incelemede indirim konusu yapılan ve iade edilen vergiler yönünden uyum kurulamadığı, iade edilen verginin gerçek olmadığı saptandığı, asıl mükellef adına uygulanan tarhiyatın henüz kesinleşmediği, 3568 Sayılı Yasada öngörülen sorumluluğun tahsilat aşamasında başlaması gerektiği, inceleme raporu düzenlenirken davacının (YMM) ifadesine başvurulmadığı, raporda yaptığı tasdik kapsamından bahsedilmediği, YMM'lerin inceleme elemanı gibi karşıt inceleme yapma yetkisinin bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmıştır.

Bu karar ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından temyiz edilmiş ve davayı inceleyen Danıştay 11'inci Dairesi ise temyiz talebini inceleyerek, 3568 Sayılı Yasa'nın 1'inci maddesinde Kanun'un amacının tanımlandığı, 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında ise tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere YMM'lerin yapacakları tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olmalarının kabul edildiği, 3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi uyarınca 02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe konulan Yönetmeliğin 20'nci maddesinde Yasa'nın bu kuralına yer verildikten sonra, bu sorumluluğa, Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanmasının öngörüldüğü, Resmi Gazete'nin 18.02.1990 tarih ve 20437 sayılı nüshasında yayımlanan 1 Nolu Genel Tebliğin (D) bölümünün 5'nci paragrafında ise YMM'lerin, işin niteliği ve işletmenin türüne göre tasdiğe konu yapılan belgelerin sahte ve içeriği itibarıyla yanıltıcı olup olmadığını da araştırmaları, kuşku duyulan hallerde ilgililerin mükellefiyet kayıtları, vergi dosyaları ve diğer kamu idarelerinden bilgi alarak incelemelerin benimsendiği, Yönetmeliğin 20'nci maddesinde yapılan gönderme uyarınca ve Borçlar Kanunu'nun 142'nci maddesindeki kural gereğince idarenin, vergi alacağının tahsili için sorumlulardan sadece biri ya da aynı anda tümüne de başvurulabileceği, bu nedenle 3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde öngörülen sorumluluğun ancak, mükellef tarafından ödenmemiş veya ondan tahsil olanağı

kalmamış vergi borçlarını kapsadığını söylemenin mümkün olmadığı, bu sorumluluğu, VUK'nun 10'uncu maddesinde yazılı kanuni temsilcilerin sorumluluk koşul ve sınırları gibi anlamaya da olanak bulunmadığı, kararda ulaşılan tersine yargıda isabet bulunmadığı, müşterek ve müteselsil sorumlulardan birisi tarafından yapılan ödeme veya açılan dava sonunda tarhiyatın kaldırılması gibi durumların vergi idaresince mükerrer vergilemeyi önlemek üzere göz önüne alınmasının tabii olduğu gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Ancak bu bozma kararına uymayan vergi mahkemesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenleri ileri sürerek daha önceki kararında direnmiştir. Konu Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu'na intikal etmiş ve Genel Kurul 20.06.1997 gün ve E: 1995/438, K: 1997/301 sayılı kararı ile vergi mahkemesi ısrar kararını oyçokluğu ile hukuka uygun bulmuştur³².

Söz konusu Dava Daireleri Genel Kurul Kararı'nda aşağıdaki tespitler yapılmıştır^{33/ 34}:

- YMM'ler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu saptamaya yönelik bir sorumluluk olarak tanımlanmıştır.

-3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan ve YMM'lerin, yaptıkları tasdikini doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmalarını öngören düzenleme, mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerektireceği şeklinde yorumlanmış ve 12'nci madde hükmünün YMM'in takibinin 18 Seri Nolu

³² Adı geçen karar Yaklaşım Dergisi, Sayı:57, Eylül-1997 ve Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:195, Kasım-1997 sayılarında yayınlanmıştır.

³³ Musa Örmeci, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı", Vergi Dünyası, Sayı:195, Kasım-1997, s.28.

³⁴ Salih Özel, "Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararının Düşündürdükleri", Yaklaşım Dergisi, Yıl:6, Sayı:62, Şubat-1998, s.33.

Genel Tebliğde de belirtilen "vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılmasına olanak vermediği" şeklinde yorumlanmıştır.

-3568 Sayılı Yasa, YMM'lere "Vergi İncelemesi" dolayısıyla tasdik sözleşmesi yaptıkları yükümler dışındaki kişi ve kurumlar nezdinde "karşıt inceleme" yetkisi tanımadığı gibi yönetmelikte yer alan hükümler de bu tarzda bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte bulunmamıştır. YMM'ler ancak kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi istemek suretiyle karşıt inceleme yapabilirler.

-Karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan YMM'lerin, tasdik raporunun kapsamıyla sınırlı olarak sorumlu oldukları gözardı edilerek ve bu yetki ve sorumlulukların tebliğlerle genişletilmesi suretiyle, faturaların içeriğinden ve KDV'nin ödenmemiş olmasından da sorumlu tutulmaları mümkün görülmemiştir.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurul Kararı'nda, YMM' ler için getirilen sorumluluk, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmekten kaynaklanan bir işleve sahip olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu saptamaya yönelik bir sorumluluk olarak tanımlanmıştır. Çünkü VUK hükümlerine göre vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden kaynaklanan sorumluluk "mükellef" ve "vergi sorumlusu"na aittir. YMM, mükellef ya da vergi sorumlusu olmadığına göre vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde, sözleşme imzaladığı mükellef ya da vergi sorumlusu yerine konulamaz³⁵.

Mükellefin belge düzenine uymaması, yani sahte ve içeriği itibarıyla yanıltıcı belge alması veya kullanması ya da belgesiz işlem yapması, bunların vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmediğini ve bu nedenle de VUK'na uygun davranmadığını ortaya koyar. İşte, Danıştay Dava Daireleri Genel Kurul Kararı'nda YMM'in bu şekilde işlenen bir suçtan dolayı sorumlu tutulamayacağı belirtilmiştir.

³⁵ Örmeci, a.g.m., s.29.

O halde YMM'lerin sorumluluğu hangi hallerde söz konusu olacaktır? Gerek 3568 Sayılı Meslek Yasası, gerekse VUK'nundan ve meslek yasasına istinaden çıkarılan yönetmelik hükümlerinden varılan sonuca göre, YMM'ler; vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt nizamı ve matrah tespitinde göz önüne alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygun olmaması durumunda ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçaklarından sorumluluk altına girebileceklerdir.

Burada vergi inceleme elemanlarınca ortaya çıkarılan vergi ziyana bağlı olarak iki farklı fiil ortaya çıkmaktadır. Birincisi, mükellef veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi, ikincisi ise mükellefe yüklenen görevin yerine getirildiğini sağlamakla görevlendirilen meslek mensuplarının kamu hizmeti sayılan bu görevlerini tam olarak yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesidir.

Mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi fiili, mükellef tarafından ücret mukabili meslek mensubu tutularak beyannamesini imzalatması veya tasdik raporu düzenlettirmesi halinde bile cezalandırılması gereken bir fiildir. Mükellefin meslek mensubunun kusuruna atıfta bulunarak vergi idaresine karşı sorumluluktan kaçması mümkün değildir. Öte yandan idarenin vergi denetim yükünü hafifletmek amacıyla ihdas ettiği meslek mensuplarının kendilerine yüklenen kamu hizmetini gereği gibi yapmamış olması, idare açısından cezalandırılacak bir eylem olarak görölmektedir.

Yasa koyucu meslek mensuplarının faaliyetini, yalnızca mükellef ile meslek mensubu arasında bir hizmet ilişkisi olarak görmemekte, aynı zamanda kamu hizmeti faaliyeti olarak görmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarını sadece disiplin cezası ile

cezalandırma yoluna gitmeyip, aynı zamanda vergi ziyana bağılı olarak ortaya çıkacak yükümlülüklerden de müşterek ve müteselsil sorumlu tutmaktadır³⁶.

III. Meslek Mensuplarına Görevleri Dolayısıyla Getirilen Yasaklar ve Müeyyideleri

Meslek mensuplarına, yerine getirdikleri görevlerle ilgili olarak ortaya çıkacak olumsuzluklar nedeniyle uygulanacak yaptırımlar meslek yasasında düzenlenmiştir. Yasa maddelerinde yer alan sorumluluklar tüm meslek mensuplarını ilgilendiren genel hükümlerdir. Bu hükümlerle meslek mensuplarına bazı yükümlülükler ve yasaklar getirilmiş, bu yükümlülüklere ve yasaklara uyulmaması halinde disiplin, para ve hapis cezaları öngörülmüştür.

"Meslek mensuplarının sorumlulukları genelde üçlü bir yapı üzerine kuruludur. Bunlar; Hukuki Sorumluluk, Cezai Sorumluluk ve Mesleki Cezalar şeklindedir. Bu yapılanmada meslek mensubunun işlem ya da eylemine göre hukuk düzeninin yasakladığı ve yaptırım gerektiren kuralları yanında ayrıca meslek kuruluşlarının da yasak ve yaptırımlarının olduğu görülmektedir³⁷.

Bu çerçeve içinde, meslek mensuplarının hukuki sorumlulukları bundan önceki kısımda ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kısımda ise, cezai sorumluluk ve mesleki cezalar konusu birleştirilerek ve özet olarak şu şekilde ortaya koyulabilir.

Bu maddeye göre "meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler...". "Ancak suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli ve idari her türlü inceleme ve soruşturma bu hükmün dışındadır. Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz". Bu maddede yer alan hükümlere uymadığı mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına Disiplin Yönetmeliği'nin 9/b maddesine göre meslekten çıkarma cezası verilir³⁸.

b. Reklam Yasağı

Meslek mensupları iş elde etmek amacıyla reklam sayılacak faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki ünvanları dışında başka sıfat kullanamazlar (Meslek Yasası, Md: 44).

Bu yasağa uymamanın cezası, disiplin yönetmeliğinin 6/d maddesinde kınama cezasını gerektirmektedir.

c. Bağımlı Çalışma ve Ticaret Yasağı

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bu ünvanlarıyla, Yeminli Mali Müşavirler bu ünvan ve tasdik yetkisiyle, 3568 Sayılı Yasa'nın 2'nci maddesinde yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar (Meslek Yasası Md: 45).

Bu madde ile, meslek mensuplarının ünvanlarını kullanmak suretiyle ücret karşılığı bir işyerine bağlı olarak çalışmalarını yasaklanmıştır. Ancak bu ünvanları kullanmadan bir iş yerine bağlı olarak çalışmak yasak kapsamında değildir.

Yine meslek mensuplarının ticaretle uğraşmaları yasak olmakla birlikte, birden çok meslek mensubunun ortaklık bürosu kurarak, birlikte çalışmalarını ticari faaliyet sayılmamıştır.

³⁸ SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Disiplin Yönetmeliği 22.6.1990 Tarih ve 20556 Sayılı Resmi Gaz.

Bu maddede sayılan yasaklara uymayanlara Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası verilir (Disiplin Yönetmeliği, Md: 7/d-f). Ayrıca bu yasaklara uymayanlara bir milyondan liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası verilir (Meslek Yasası, Md:49).

d. Yeminli Mali Müşavirlerin Defter Tutma Yasağı

3568 Sayılı Yasanın 2'nci maddesinin B bendinde YMM'lik mesleğinin konusu (YMM'lerin yapacakları işler) açıklanırken bu meslek grubuna muhasebe defteri tutma görevi verilmediği görülmektedir.

Bu nedenle YMM'ler kendilerine ait olanlar dışında muhasebe ile ilgili defter tutamazlar. Bu yasağa uyulmaması disiplin yönetmeliğinin 6/b maddesi gereğince kınama cezasını gerektirmektedir.

e. Yeminli Mali Müşavirlerin Muhasebe Bürosu Açma ve Ortak Olma Yasağı

Meslek Yasası'nın 2'nci maddesinin B bendinin ikinci paragrafında, YMM'lerin muhasebe bürosu açmaları ve aynı zamanda muhasebe bürolarına ortak olmaları yasaklanmıştır. Bu şekilde faaliyet gösteren YMM'lere, Disiplin Yönetmeliği'nin 7/g maddesi gereğince geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma (men) cezası verilmektedir.

f. Yeminli Mali Müşavirlerin Yakın Akraba İşlerine Bakma Yasağı

YMM'ler, Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin³⁹ 39'uncu maddesi gereğince "YMM kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsalar), usul ve fîruundan birinin ve 3'üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların yönetici oldukları veya yönetiminde görev alarak ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar. Bu yakınlıkta akrabaları olan SM ve SMMM'lerin baktığı işlemleri tasdik edemezler".

³⁹ 3.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

Bu yasağa uyulmaması, Disiplin Yönetmeliği'nin 6/g maddesi gereğince kınama cezası gerektirmektedir.

g. Meslek Ünvanlarının Haksız Kullanılması

3568 Sayılı Yasanın 3'üncü maddesi, meslek ünvanlarının hak edilmediği halde kullanılmasını yasaklamıştır. Buna göre, "kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından SM, SMMM, YMM ünvanlarının veya bu ünvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü ünvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır.

Bu yasağa uymama da, Disiplin Yönetmeliği'nin 6/c maddesi gereğince kınama cezasını gerektirmektedir.

h. Mesleği Yapmaları Yasaklanmış Olanlarla Çalışma Yasağı

3568 Sayılı Yasanın 13'üncü maddesine göre, meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği de yapamazlar.

Bu kapsamda mesleği yapmaları yasaklanmış olanlar, Meslek Yasası ve Disiplin Yönetmeliği'nde açık bir şekilde sayılmamıştır. Ancak Disiplin Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinde meslekten çıkarılma nedenleri ve kimlerin meslekten çıkarılma cezasına muhatap olacaklarını sayılmıştır. Dolayısıyla bu madde kapsamında meslekten çıkarılan ve mesleği yapmaları yasaklanmış olanları meslekle ilgili bürolarında çalıştırmak, onlarla birlikte ortak olarak çalışmak veya mesleki işbirliği yapmak meslekle ilgili yasaklar arasında sayılmıştır.

Disiplin Yönetmeliği'nin 7/b maddesi gereğince bu yasağa uymayanlara geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma (men) cezası verilmektedir.

ı. Belirlenen Asgari Ücretin Altında İş Yapma Yasağı

Meslek mensuplarının yaptıkları işlemler Gelir Vergisi Kanunu'na göre serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla yapılan bu faaliyetin

karşılığında bir tarifeye bağlı olarak ücret alınmaktadır. Odaların ayrı ayrı teklifleri Birlik tarafından değerlendirilerek Maliye Bakanlığı'na sunulmakta ve Bakanlık tarifeyi aynen veya gerekli gördüğü değişikliklerle kabul etmektedir. Bu tarifeler Resmi Gazete'de "Asgari Ücret Tarifesi" adıyla yayınlanmaktadır.

Meslek mensuplarının, tarifelerle tespit edilen asgari ücretin altında iş kabul etmeleri, Meslek Yasası'nın 46'ncı maddesi ile yasaklanmıştır. Bu yasağa uymayan meslek mensupları Disiplin Yönetmeliği'nin 6/e maddesi gereğince kınama cezası ile cezalandırılırlar.

B. Görevle İlgili Suçlar Nedeniyle Verilecek Cezalar

a. Yargı Organlarınca Verilecek Cezalar

Meslek Yasası'nın 47'nci maddesi "Görevle İlgili Suçlar" başlığını taşımaktadır. Bu madde kapsamında meslek mensuplarına imza ve tasdik yetkisinin verilmesi, bu görevin bir kamu görevi olarak nitelendirilmesi ve Anayasa'nın 135'inci maddesinde bu meslek kuruluşlarının Kamu Kurumu Niteliğinde Meslek Kuruluşu kabul edilmesinin⁴⁰ bir sonucu olarak, tıpkı bir devlet memuru gibi, işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre cezalandırılacakları belirtilmiştir.

Meslek Yasası'nın ve Disiplin Yönetmeliği'nin hükümlerine aykırı davranışları nedeniyle, Meslek Yasası'nın 49'uncu maddesinde, meslek mensupları tarafından yerine getirilmediği ya da aykırı davranıldığı için cezaya hükmedilmesi gereken hususlar şu şekilde sıralanmıştır⁴¹:

⁴⁰ T.C. 1982 Anayasası Md.135:"Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlar belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzelkişilikleridir...."

⁴¹ Lütfi Tanrıku, "Meslek Mensuplarının Denetimi (II)", Vergi Dünyası, Sayı:174, Şubat-1996, s.32-34.

- Meslek ünvanlarının haksız kullanılması (Md:3/1); altı aydan bir yıla kadar hapis ve bir milyondan on milyon liraya kadar ağır para cezası,
- Yapılan tasdik doğru olmaması (Md:12/4); altı aydan bir yıla kadar hapis ve bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası,
- Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırma veya işbirliği yapma (Md:13); bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır hapis cezası,
- Odaya üye olmadan mesleki faaliyette bulunma (Md:15/4); bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası,
- İş dolayısıyla öğrenilen bilgi ve sırların açıklanması (Md:43/1); bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası,
- İş dolayısıyla öğrenilen ancak suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulmaması (Md:43/2); bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası,
- Reklam yasağına uymama (Md:44); bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası,
- İşverene bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile çalışma, ticari faaliyette bulunma, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşma (Md:45/1); bir milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para cezası.

Bununla birlikte, meslek mensupları; Mal Bildiriminde bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu'na aykırı davranışlar nedeniyle de çeşitli cezalara muhatap olabilmektedirler. Bu Kanun'un "Ceza Hükümleri" başlıklı Üçüncü Bölümü'nde hangi hallerde ne gibi cezalar uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre;

-İhtara rağmen mal bildiriminde bulunmayanlara üç aya kadar hapis cezası (Md:10),

-Gerçeğe aykırı bildirimde bulunana (daha ağır ceza gerekmiyorsa) altı aydan üç yıla kadar hapis cezası (Md:12) ve ceza süresi kadar da kamu hizmetlerinden yasaklanma (Md:15),

-Haksız mal edinene, mal kaçırana veya gizlemeye (daha ağır bir ceza gerekmiyorsa) üç yıldan beş yıla kadar hapis ve beş milyon liradan on milyon liraya kadar ağır para ve ömür boyu kamu hizmetlerinden yasaklanma (Md:15), cezaları verilecektir.

b. Meslek Odaları Veya Birlik Tarafından Verilecek Disiplin Cezaları

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın "Disiplin Cezaları" başlığını taşıyan 48'inci maddesi 1'inci fıkrası, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan, yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, meslek mensuplarının, kendi Oda ve Birlikleri tarafından cezalandırılabilmesi için;

- Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunmaları,
- Görevlerini yapmamaları,
- Görevlerini kusurlu olarak yapmaları,
- Görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunmaları, gerekmektedir.

3568 Sayılı Yasa'da öngörülen disiplin cezaları; Uyarma, Kınama, Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma, Yeminli Sıfatını Kaldırma ve Meslekten Çıkarma'dır. Yasa'da her bir cezanın verileceği haller genel olarak tanımlanmış ve ayrıntılı belirlemeler ise⁴² 22.06.1990 Tarih ve 20556 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği"nde yapılmıştır.

IV. Muhasebe Mesleğinde Davranış Kuralları ve Ahlâki Sorumluluk

Bir çok meslek kendisi için yazılı mesleki davranış kuralları geliştirmiştir. Her mesleğin diğerinden farklı olmasına rağmen, meslek ahlakı ile ilgili geliştirilen davranış kurallarında aşağıdaki ortak özellikler gözlenmektedir.

⁴² Disiplin Cezaları ve Yorumu için bkz. Lütfi Tanrıku, "Meslek Mensuplarının Denetimi (I)", Vergi Dünyası, Sayı:173, Ocak-1996, s.32-41.

1- Meslek üyelerinden beklenen, yasaların öngördüğü düzeyin de üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve bu yüksek davranış düzeyini her zaman, için korumalarıdır.

2- Ahlâk kuralları dürüst davranmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlanmalıdır.

3-Meslekler,ahlâk standartlarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadırlar.

Muhasebe mesleği için düzenlenen meslek ahlâk kuralları da, bu üç özelliği içermektedir. Bu kurallar muhasebecilerin topluma olan sorumluluklarını da vurgulamaktadır. Örneğin, muhasebeciler⁴³:

i-Bağımsız, dürüst ve tarafsız olmalıdırlar,

ii-Mesleğin gerektirdiği teknik bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip bulunmalıdırlar,

iii-Müşterilerine hizmet sunarken mesleki özen ve titizliği göstermeli, sorumluluklarının bilincinde olmalıdırlar.

Uygulamada muhasebe mesleği ile ilgili ahlak ve davranış kurallarını belirlemede bu üç temel özellikten hareket edilir. Ülkemiz uygulamasında meslek ahlâkı ayrı bir yönetmelik veya bir meslek ahlâk yasasıyla düzenlenmemiştir. Bu görev doğrudan doğruya TÜRMOB'a aittir. Esasen 3568 sayılı yasanın 29'uncu maddesinin b fıkrası bu görevi açıkça ilgili Birliğe vermiştir.

V. Meslek Mensuplarına Yüklenen Sorumluluğun Ağırlığı

Bu bölümüm konusunu oluşturan "yetki ve sorumluluk" meslek mensuplarının çalışma usul ve yöntemlerini de belirlemektedir. Özellikle, meslek mensuplarının sorumluluklarının sağlıklı bir yasal düzenlemeye bağlanamadığı, hukukun kaynaklarını oluşturan hiyerarşiye gereken özenin gösterilmediği, Anayasa ve kanunlara aykırı durumlar olduğu ve Maliye Bakanlığı'na aşırı yetkiler verildiği, YMM'lere ağır görev ve

⁴³ İ. Hakkı Güneş, "Muhasebede Meslek Ahlâkı", Yaklaşım Dergisi, Sayı:59, Yıl:5, Kasım-1997, s.57.

sorumluluklar yüklenildiği, buna karşın yetkilerinin yetersiz kaldığı⁴⁴ gerek akademisyenler, gerekse de meslek mensupları tarafından sık sık dile getirilmekte ve tartışma konusu yapılmaktadır.

Meslek Yasası ve bu yasaya istinaden çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerde, meslek mensupları birer vergi inceleme elemanı gibi görevlendirilmişlerdir. Hatta kendilerine kamu idaresinin yetkili memurları gibi görevler verildiği de söylenebilir. 3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında "YMM'lerce tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili elemanlarınca tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir" denilmektedir. Bu maddeye göre YMM'ler "vergi incelemesi" ile görevlendirilmiş bulunmakta ve devletin vergi inceleme elemanı ile eş değerde tutulmaktadır⁴⁵. Ancak vergi denetimi kamusal bir denetimdir ve yaptırımcı bir niteliğe sahiptir⁴⁶. YMM'lere verilen tasdik görevi bir kamu görevi ise de YMM'ler devlet memuru değildirler⁴⁷.

Düzenlenen belgeler itibarıyla, kamunun vergi denetimi "Vergi İnceleme Raporu" ile, YMM'lerin vergi denetimi ise "Tasdik Raporu" ile sonuçlanmaktadır. Her iki rapor amaç ve içerik olarak birbirine benzerlik göstermiş olsalar bile, sonuçları birbirinden farklıdır⁴⁸. Çünkü meslekle ilgili mevzuatın incelenmesinde de görüleceği üzere, ülkemizde meslek mensupları tarafından yapılan tasdik ve imza işlemleri genelde VUK'nun hükmünden "Uygunluk Denetimi", 3568 Sayılı Yasa'daki hükümde ise "Doğruluk Denetimi"nin amaçlandığı sonucuna varılmaktadır⁴⁹.

Ülkemizde denetim özelleştirmesi konusuna yaklaşımın, "kurallara uygunluk denetimi" biçiminde tanımlanabilecek bir vergi denetimi ağırlıklı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir⁵⁰. Bu sistemde muhasebe kuralları büyük ölçüde vergi mevzuatı ile uyumlu olup, muhasebe denetimi ile vergi incelemesi işlev olarak birbirinden

⁴⁴ Kırbaş, a.g.m., s.25.

⁴⁵ Canikli, a.g.m., s.60.

⁴⁶ Hasan Basri Aktan, "İşletmelerde Mali Denetim", Yaklaşım, Sayı:13, Yıl:2, Ocak-1994, s.18.

⁴⁷ Canikli, a.g.m., s.57.

⁴⁸ Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu", Yaklaşım, Yıl:5, Sayı:52, Nisan-1997, s.28.

⁴⁹ Kırbaş, a.g.m., s.21.

⁵⁰ Muzaffer Çam, "Bağımsız Denetim ve Sorumluluk", Vergi Dünyası, Sayı:170, Ekim-1995, s.11.

ayrılmakla birlikte, kuralların aynı kaynaktan doğması nedeniyle uygulama süresinde bir benzerlik söz konusudur⁵¹.

Her şeyden önce meslek mensupları bir kamu ajanı olmadıkları halde kendilerine bu derece dar yetkiler verilmesi ve yaptıkları işler dolayısıyla da çok ağır sorumluluklar yüklenmesi dikkat çekicidir. Danıştay kararlarında da görüldüğü üzere, meslek mensupları ne vergi yükümlüsü ne de vergi sorumlusudurlar. Kendilerine yüklenen sorumluluğun kaynağı 3568 Sayılı Yasa'nın 12'nci maddesi hükmüdür. Verginin Yükümlüsü, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen (terettüp eden) kişidir. Vergi Sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Oysa YMM'lerin sorumluluğunda vergi ziyana neden olan olayda gerçeğe aykırı bir belgenin doğruluğunu tasdik ederek vergi ziyana veya haksız vergi iadesi alınmasına iştirak söz konusudur.

Yasa koyucu, kanuni ödevlerini zamanında yerine getiremeyen kanuni temsilcileri verginin ödenmesi bakımından sorumlu tuttuğu halde, YMM'leri ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen de sorumlu tutmuştur. Bu da her iki sorumluluğun farklı olmasıyla açıklanabilir⁵². Burada YMM'lerin müşterek ve müteselsilen sorumluluğundan bahsedilebilmesi için, her türlü ihtilâftan arındırılmış kesin bir borcun olması gerekmektedir. İdare, mükellef için tarh safhasında uygulanması gereken hükümleri aynen YMM için uygulayamaz. Örneğin bir tarhiyat için hem mükellefe hem de YMM'e ihbarname (vergi ve ceza ihbarnamesi) gönderemez. Çünkü bu şekildeki bir uygulama VUK'nun 116-118'inci maddelerinde yer alan, bir verginin ayrı ayrı iki şahıstan istenmemesi ilkesine ters düşer. Bu bir vergi hatası olur ve düzeltilmesi gerekir. Aksi takdirde, bir tarhiyat için hem mükellef yargı mercilerine müracaat ederek haklarını ispata çalışacak, hem de YMM aynı yola gidecektir⁵³.

⁵¹ Çam, a.g.e., s.12.

⁵² M.Atıf Kösebalan, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", Yaklaşım, Sayı:41, Yıl:4, Mayıs-1996, s.19

⁵³ Kemal Darıcı, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:63, Kasım-Aralık -1992, s.32.

Meslek mensuplarının sorumluluğu konusunun en çok eleştirilen yönlerden birisi de, sorumluluk müessesesini düzenleyen kaynaklardır. Örneğin, çerçevesi kanunlarla çizilmiş bir sorumluluğun ötesinde tebliğ ile ek sorumluluklar getirilemez. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının raporlarında, serbest muhasebeciler veya serbest muhasebeci mali müşavirlerin Kanundaki sorumluluk sınırları ötesinde bir konudan sorumlu tutulmaması gerekir. Böyle bir durumun varlığı halinde yargı organları yanlış uygulamaları düzeltmektedirler ve de düzeltereklerdir. Kısacası kanuna dayanmayan sorumluluk söz konusu olamaz. Tıpkı kanunsuz suç ve ceza olamayacağı gibi⁵⁴.

Ancak yine de, YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu hep tartışma konusu olmuştur. 3568 Sayılı Yasanın 12'nci maddesinin hazırlanış gerekçesinde fiili durumun yanı sıra kaydi durumdan da bahsedilmektedir. Yani, YMM'lerden beklenen, mükellefin ibraz ettiği defter ve belgelere göre doğru sonuca ulaşması ve randıman v.b. inceleme teknikleriyle fiili durumu kavrayarak, gerçek matrahı tespit ve tasdik etmesidir. Nitekim Maliye Bakanlığı, her türlü inceleme tekniklerinin kullanılmasını ve her ne suretle olursa olsun vergi kayıp ve kaçığından YMM'lerin de sorumlu tutulmasını savunmaktadır. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir⁵⁵.

Meslek mensupları, mesleğin gereklerini yerine getirirken, yasalarla kendilerine verilen hak ve yetkilerini kullanırlar. Yetki ve sorumluluk birbirini tamamlayan iki unsurdur. Bu iki unsur arasında dengenin bozulması durumunda, denetim sonuçlarının sağlıklı olmasını beklemek iyimserlik olarak nitelenebilir. Meslek mensuplarına sorumluluk verilip yetki verilmemesi, yani dengenin yetki aleyhine bozulması durumunda, denetim faaliyetinin yürütülmesi güçleşecek; yeterli, doğru ve objektif delillerle denetim sonuçları desteklenemeyecektir. Dengenin sorumluluk aleyhine bozulması durumunda ise, denetçinin gereken özen ve titizliği göstermemesi durumuyla karşılaşılabilecek ve denetim sonuçlarının yeterli delillerle desteklenmemesi riski doğabilecektir. Bu durumda, her iki halde de denetim sonuçları objektif olmaktan uzak olabilecektir.

⁵⁴ Mustafa Özyürek, "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Anayasa", Yaklaşım Dergisi, Sayı:44, Ağustos-1996, s.7.

⁵⁵ Şadi Çetin, "Tam Tasdik", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:99, Aralık-1996, s.54.

GENEL DEĞERLENDİRME, SONUÇ VE ÖNERİLER

I. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası”, yıllar süren uğraşlardan sonra 1989 yılında kanunlaşarak yürürlüğe girebilmiştir. Ülkemizde Mali Müşavirlik alanındaki mesleki örgütlenme yönünden çok geç kalınmıştır. Bu mesleğe, sağlıklı mali tablolara ihtiyacı olan her kesimin, başta Maliye Bakanlığı olmak üzere, her kesimiyle tüm mükelleflerin, finans kurumlarının ihtiyacı vardır.

Sermaye piyasasının gelişmesi yanında devletin, tüketicilerin, çalışanların ve işletme sahiplerinin ihtiyaç duydukları mali ve istatistiksel bilgilerin en geniş ölçüde, güvenilir şekilde ve toplumsal açıdan en ucuza sağlanabilmesi için gerekli olan temel müesseselerden birisi de yine serbest mali müşavirlik müessesesidir.

Çıkarılan mali müşavirlik meslek yasının gerekçesinin ağırlıklı yönünü vergicilik oluşturmaktadır. Çünkü Türk vergi yönetiminin en önemli sorunlarından birisi; mükelleflerce yapılan bildirimlerin doğruluğunun yeterince denetlenememesidir. Bilindiği üzere mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya iten en önemli etken, beyanda buldukları vergilerin denetlenebileceği endişesidir. Ülkemizde vergi denetimleri son derece yetersizdir. Bu nedenle denetim endişesi taşımayan mükellefler kolaylıkla gerçeğe aykırı beyanda bulunabilmektedirler. Bu durum vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenini oluşturmaktadır.

Türkiye’de denetim işlevi; iktisadi hayatta çeşitli şekillerde birbirleriyle ticari ilişkiler kurmuş olan tarafların haklarının ve aynı zamanda ekonomik düzenin korunması ya da vergiyle ilişkisi nedeniyle doğrudan doğruya kamu gelirlerinin güvence altına alınması amacıyla işletmeler üzerinde devlet (kamu) denetimi şeklinde gelişmiştir. Bugün, maliye denetim birimleri bu görevi vergi mükelleflerinin sadece % 2 veya % 3’üne ulaşılarak yerine getirebilmektedirler. Çıkarılan bu yasa aile, Maliye

Bakanlığı vergi denetim görevini bir anlamda maliyetini yine mükelleflere yüklemek suretiyle, özel denetim görevi verdiği meslek mensuplarına doğru kaydırmaya çalışmıştır. Böylece, bu yasa ile mali alandaki denetim eksikliğini giderecek ilk adım atılmış olmaktadır.

Mali müşavirlik meslek yasası, Türk Vergi Sistemi'ne çok önemli yenilikler getirmiş ve çok büyük katkılar sağlamıştır. Ayrıca yapılan düzenlemelerle “vergi için muhasebe” yanında, “kalkınma ve gelişmeye öncülük eden muhasebe” sistemi oluşturulmuştur, denilebilir. Mevcut istemde 3568 Sayılı Yasa ile çıraklık, kalfalık ve ustalık felsefesine uygun bir gelişme esası kabul edilmiştir. Buna göre, bir kimsenin YMM olabilmesi için önce Serbest Muhasebeci olması ve belirli sınavlardan geçerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve daha sonra da Mali Müşavirlik sınavını kazanması gerekmektedir.

Her şeyden önce muhasebe mesleği bir kariyer mesleğidir. Bu nedenle diğer ülkelerde meslek mensupları büyük saygınlık kazanmışlardır. Muhasebecilik bir rakam ya da yazı yazma mesleği değildir, sorumluluk mesleğidir. Meslek mensupları hizmet sundukları kişi ve kuruluşlarla vergi yönetimine karşı sorumludurlar. Üçüncü şahıslara karşı hiç bir sorumlulukları yoktur.

3568 Sayılı Yasa, hem vergi denetimini hem de tasdik kurumunu kabul etmiştir. Yine tasdik kurumu da denetimden yola çıkılarak vergi incelemesinin doğruluğu gibi bir alana kaydırılmıştır. Getirilen yasayla, vergi denetiminin özelleştirilmesi anlamına gelecek bir uygulama benimsenmiş, uygulama sürecinde de yasaya tabi meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin olarak yapılan düzenlemeler tartışma konusu olarak sürekli gündemde kalmıştır.

Maliye Bakanlığı anlaşılmaz bir tutumla, yasaları zorlayarak ve hatta yasaları ihlâl ederek, tebliğlerle yeni sorumluluklar yaratmaya çalışmaktadır. Özellikle YMM'lerin tasdikten doğan sorumluluklarının sağlıklı yasal düzenlemeye bağlanmadığı, kaynaklar hiyerarşisine uyulmadığı (Anayasa- kanun-kanun hükmünde kararname-bakanlar kurulu kararları- tüzük- yönetmelik-tebliğ gibi) ve Maliye

Bakanlığı'na aşırı yetkiler verildiği, meslek mensuplarına özellikle YMM'lere ağır görev ve sorumluluklar yüklendiği, buna karşın yetkilerinin yetersiz kaldığı görülmektedir.

Ülkemizde 3568 Sayılı Yasa ile birlikte, muhasebe denetimi ile vergi denetimi adeta tek bir işlem haline getirilmiştir. Ancak bir kısım ülkelerde "vergi denetimi" kamusal bir denetim olup devlet memurları tarafından yapılmakta, "muhasebe denetimi" ise bağımsız meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. Yine başka bir kısım ülkelerde ise (İsrail ve Meksika'da olduğu gibi), hem vergi denetimi hem de muhasebe denetimi bağımsız meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. 3568 Sayılı Yasa ile getirilen denetim nedeniyle ülkemiz diğer ülkelerden ayrılarak bir üçüncü denetim türünü oluşturmuştur. Bu uygulama ile, vergi denetimi hem kamu elemanı olan devlet memurları, hem de meslek mensupları tarafından yapılabilmektedir.

Gerek ülkemizde, gerekse diğer ülkelerde yapılan muhasebe ve vergi denetimlerinde ortak olan nokta "sorumluluk" ilkesinin var olmasıdır. Ancak diğer ülkelerde bu sorumluluğun sınırları çizilmiştir. Ülkemizde uygulanan sistemde ise, meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk sınırsızdır ve taşınabilecek boyutta değildir. Çünkü, hukuk alanında sorumluluk genel olarak "kusur" faktörüne dayandırılmıştır. Kusurun varlığı ise, kanun ya da diğer zorunluluklar gereği yapılması gerekeni yapmamak veya yapılmaması gereken bir işi yapmak durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, ABD'nde denetçi; normal beceriyle ortaya çıkarılamayacak, dikkatli planlanmış bir hileden dolayı sorumlu tutulmazken, benzer şekilde İngiliz mevzuatında da gerekli dikkati göstermiş olmasına rağmen, aldatılmış olması durumunda denetçi sorumlu tutulmamaktadır.

Avrupa ülkelerinde meslek mensubunun sorumluluk taşıdığı işlemler dolayısıyla ihmal ve/veya kasta dayalı suçunun olduğunun saptanması ve bunun kesinleşmesi durumunda meslekten men, para cezası ve bazı hallerde hapis cezası verilebilmektedir. Kara Avrupası Modeline daha yakın olan Türkiye uygulaması resmi yasaların muhasebe uygulamalarına temel olması nedeniyle devletin (Maliye Bakanlığı'nın) bu alanda tek egemen olduğu izlenimini vermektedir. Diğer ülkelerin hemen hemen hiç birinde, ülkemizde uygulanmakta olan YMM'lik sistemine benzer nitelikte bağımsız denetim

sistemi bulunmuyorsa da, yakın benzerlik gösteren sistemleri sorumluluk açısından karşılaştırdığımızda hiç birinin "doğruluk denetimi" gibi yerine getirilmesi olanaksız bir denetimle görevlendirilmedikleri gibi, vergi mükellefi ile birlikte vergi ziyaından müştereken ve müteselsilen sorumlu olmadıkları görülmektedir.

Ülkemizde 3568 Sayılı Yasa ile "Sorumlu Mali Müşavirlik" sistemine geçilmiştir. Böyle bir sistemin getirilmesinin en önemli nedeni, ülkemizde denetim oranının çok düşük olmasıdır. Bu sistemle denetim oranı ve denetim etkinliğinin daha üst noktalara çıkarılması amaçlanmıştır.

Türkiye'de, meslek mensupları tarafından 1932 yılından beri bu yasanın çıkarılması için mücadele verilmektedir. 3568 Sayılı Yasa "Çerçeve bir yasa"dır. Bu yasa ile Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının iş yükü azalmıştır. Kısa geçmişine rağmen bu meslek yasası ile meslek mensupları çok önemli boşluğu doldurmuşlardır. Çünkü, vergi idaresi ile mükellefler arasında tıpkı bir köprü teşkil ederek, vergi kanunlarının uygulanmasında aydınlatıcı ve yol gösterici bir işlev üstlenmişlerdir. Özellikle, KDV iadelerinde vergi mükelleflerini adeta canlarından bezdiren, yasadışı uygulamalara zemin oluşturan olumsuzlukların hemen hemen ortadan kaldırılmasında meslek yasasının çıkarılmasının çok önemli payı vardır.

Bu meslek olmaksızın vergi hasılatının da, vergi adaletinin de sağlanamayacağı bilinmelidir. Haksız rekabetin ortadan kaldırılması, vergi tabanının genişletilmesi, kayıtdışı ekonominin kendi kendini besler halden çıkarılması, meslek mensupları olmadan mümkün görünmemektedir.

Bu meslek yasası sayesinde, sık sık eleştiri konusu yapılan amortismanların yanlış hesaplanması, değerlemenin yanlış veya hiç yapılmamış olması, gider olarak kaydedilmemesi gereken harcamaların gider kaydedilmesi, sayfa toplamlarının bilerek veya hata ile yanlış alınması, verginin yanlış hesaplanması gibi vergi kayıpları ortadan kalkacaktır. Yine bu yasa, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyecektir.

Türkiye’de bundan 10 yıl öncesine kadar, bazı verilerin defter kayıtlarına geçirilmesi muhasebe için “yeter şart” olarak görüldüğü ve dış ilişkileri düzenleyici fonksiyonu göz ardı edildiği halde, 3568 Sayılı Yasa’nın yürürlüğe girmesi ile birlikte mali müşavirlik mesleği yepyeni bir kişilik kazanmıştır. Çünkü, mali müşavirler olmaksızın iyi işleyen bir vergi sistemine sahip olmak güçtür.

Bu yasa ile birlikte, yetkisi olmayan meslek mensupları artık bu mesleği yapamayacaklardır. Yasa’da, muhasebeci ve mali müşavirlik meslek mensuplarının yetkileri düzenlenmiş olmasına karşın, bu yetkilere göre olması gereken mali sorumluluklar yer almamıştır. Ancak bu sorumluluk VUK’nun mükerrer 227’nci maddesi ile düzenlenmiştir.

Diğer ülkelerde olduğu gibi, meslek mensuplarına ihmal ve kusur atfedilemiyorsa sorumluluk olması da düşünülmemelidir. Sorumluluk kavramının açıklığa kavuşturulması; müteselsil sorumluluk, meslekten men ve hapis gibi ağır cezai düzenlemelerin ürkütücü etkisini bir ölçüde kırarak, meslek mensuplarının tasdik kapsamındaki işlemlerini daha rahat bir şekilde yapabilmelerini sağlayacaktır.

Tasdik sorumluluğunu taşıyan YMM’ler beyannamelerini tasdik ettikleri mükelleflerin vergi kaçırmalarına müsaade etmeyecekleri gibi, bu mükelleflerle ilişkisi olanların da beyanlarının doğruluğuna olumlu etkileri olmuştur. Beyanname tasdikinin yarattığı olumlu etkiler, zincirleme olarak vergi gelirlerinin artmasına neden olmuştur. Bununla birlikte, sermaye piyasasına olan güven daha da pekişecek, ülkemize yabancı sermaye girişi hızlanacak, şirketlerde verimliliğin artışı sağlanacak, özellikle AB’ne tam üyelik için ekonomik entegrasyonun sağlanmasında bu meslek mensupları önemli bir görev üstleneceklerdir.

Yasa koyucu, müteselsil sorumluluk ilkesini düzenlerken vergi tahsilatını güvence altına alacak bir otokontrol mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamıştır. Burada müteselsil sorumluluk yoluyla vergi ve ceza istenmesi, bir cezalandırma hükmü değil, vergi tahsilatını güvence altına almayı amaçlayan bir otokontrol sistemidir. Vergi idaresinin bu yasadaki beklediği en önemli faydalardan birisi denetim gücünün

arttırılmasıdır. Bu konu iki açıdan önem arz eder. Birincisi vergi yönetiminin yapacağı denetime ilave katkı sağlama, ikincisi ise defter ve belgelerin tutulmasında ve hazırlanmasındaki kargaşa ve yanlışlıkların ortadan kaldırılması yoluyla vergi denetiminde sürat ve verimliliği temin etmektir.

Sonuç olarak meslek yasasının katkılarını şu genel başlıklar altında sıralayabiliriz:

-Yasanın uygulamaya başlanması ile meslek disiplin altına alınmış, geçmişteki karışıklık ve karmaşa önlenmiştir. Mesleğin disiplin altına alınması ve meslek mensuplarının bilgi yönünden en iyi şekilde yetişmesine olanak sağlanmış ve vergi mükelleflerinin, vergi yönetiminin hatta bizzat meslek mensuplarının tedirginlikleri ve huzursuzlukları ortadan kalkmıştır. Yeminli mali müşavirlere tasdik yetkisinin, SMMM'lere ve SM'lere beyanname imzalama yetkisinin verilmesi kayıt düzenindeki gelişmeler nedeniyle denetlenen mükellef sayısı artmış ve denetimden beklenen amaca yaklaşmıştır.

-Vergicilik ve işletmecilik alanlarında güven unsuru gelişmiş, mikro planda güvenilir ve sağlıklı verilerin ve bilgilerin elde edilmesiyle makro planda alınacak kararlar kolaylaşmış ve ekonomik gelişme için önemli bir altyapı oluşturulmuştur.

-Mükellef-Devlet-Para ve Sermaye piyasaları arasındaki ilişkilerin kolaylıkla ve süratle yürütülmesi sağlanmış ve bu kesimler arasında iyi bir güven ortamı oluşmuştur.

-Ekonominin içinde yer alan işletme ve müesseselerle ilgilenen üçüncü kişilere gerçekçi ve güvenilir bilgiler sunulmaya başlanmış, iç ve dış denetimin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılması devletin yaptığı denetimini de hızlandırmıştır.

-Meslek mensupları, vergi idaresi ile mükellef arasında irtibatı sağlayan bir köprü olmuş, karşılıklı ilişkiler daha hızlı ve gerçekçi olarak yürümeye başlamış, mükelleflerin devlete verdiği her türlü belge ve bilgilerdeki yanlışlıklar en az düzeye indirilmiştir.

-Vergi idaresi ile mükellefler arasında uygulamadan doğan anlaşmazlıklar azalmaya başlamış ve yargı organlarına giden dosya sayısının azalması ile bu organlar daha hızlı çalışmaya başlamışlardır.

II. ÖNERİLER

Yapılan değerlendirmeler ve ortaya çıkan bu sonuçlardan sonra, 3568 Sayılı Yasa kapsamında, mali müşavirlik mesleği ve mesleği icra eden meslek mensuplarının mesleği geliştirebilmelerine ilişkin önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz.

Maliye Bakanlığı tarafından tebliğlerle yapılan düzenlemeler sırasında mesleğin yapılabilirlik seviyesinin göz önünde bulundurulması, mesleğin icra edilemeyeceği ağır yükümlülükler yerine uygulanabilir yükümlülüklerin getirilmesi gerekir. 3568 Sayılı Yasa'da yer alan YMM'lerin tasdik kapsamındaki sorumluluğunun yasal düzenlemelerle yapılması, mesleğin geleceği bakımından çok büyük önem taşımaktadır. Yasal olmayan rastgele uygulamalar meslek mensuplarını tedirgin etmekte ve tasdik yetkisini kullanmaktan uzaklaştırmaktadır.

Meslek mensuplarının sorumluluklarının sınırlarının nereden başlayıp nerede bittiği çok iyi belirlenmeli ve bu konular yasa ile düzenlenmelidir. Meslek mensuplarının sorumluluk sınırlarının yasada yazılan sınırların ötesinde tespit edilmesi, yeni iptal kararlarına yol açabilir. Tebliğlerde sadece yasadaki sorumluluk hükümlerinin açıklanmasına ve uygulama şekline ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır. Meslek mensuplarının sorumluluğunda vergi ziyai değil, mesleki özen ya da meslek kusurunun ön plana alınması ve bunun da yasal olarak tanımlanması gerekir.

YMM'lerin yetkileri yasal düzenleme altına alınmalıdır. Maliye Bakanlığı, YMM'lerin inceleme elemanlarının yetkileriyle donandığını ifade ediyor olmasına rağmen, Danıştay Dava Dairelerinin vermiş oldukları kararlarda, YMM'lerin yetkilerinin son derece belirsiz olduğu görülmektedir. Çünkü yetkinin olmadığı yerde sorumluluktan söz edilemez.

Bir yeminli mali müşavir görevini kasıta dayalı olmaksızın kusur veya ihmale dayalı olarak yapmış ise sorumlu tutulmamalıdır. Eğer kasıt var ise müteselsil sorumluluk değil, cezayı gerektiren bir sorumluluk olmalıdır. Uygulanacak ceza ise mükellefin ziyaa uğrattığı vergi tutarına bağlı olmalıdır. Meslek mensuplarının kasta

dayanmayan işlemlerden dolayı müşterek ve müteselsil sorumlulukları yerine “Hizmet Kusuru” şeklinde mütalaa edilmesi ve yargı organlarınca karar verilmesi daha doğrudur. Çünkü müteselsil sorumluluk bir ceza değil; vergiyi, mükellef dışındaki bir kişiden tahsil etmeyi yani vergi alacağını güvence altına alan basit bir vergi tahsil yöntemidir.

Karşıt inceleme, şirket toplantılarına katılma, tarhiyat, tebligat, dava açma konularında açık düzenlemeler getirilmelidir. YMM’lerin sorumluluğunun hukuki niteliği açıklığa kavuşturulmalı yetkileri artırılmalıdır. Mademki vergi inceleme görevi verilmektedir, o halde vergi inceleme elemanının sahip olduğu tüm yetkilere YMM’ler de sahip olmalıdırlar. Bugün, vergi sorumlusunun dahi yetkisinin olup olmadığı konusunda çelişkili yargı kararları olan ülkemizde; meslek mensuplarına dava açma, mükelleflerini vergi yargı organlarında temsil etme konularında açık yetkiler verilmelidir.

YMM’lerin vergi denetimi işlevinin olduğu kabul ediliyorsa VUK’nun 135’inci maddesine eklenecek bir bent ile “YMM’lerin tasdik konusu ile sınırlı olacak şekilde vergi incelemesine yetkilidir” şeklinde yasal bir düzenleme yapılmalıdır.

Meslek mensuplarının eğitim ihtiyaçlarını karşılamak için profesyonel birlikler, üniversiteler ve işverenlerin işbirliği içinde bulunmaları ve değişiklikleri belirleyerek etkili bir program düzenlemeleri öngörülebilir. Mesleki Birlik tarafından akademisyenlerinde içinde yer alacağı yayınlar çıkarılmalı ve özellikle Meslek Odaları ve mali müşavirlik büroları Internet Sistemi aracılığı ile değişiklikleri izlemelidirler.

Mesleğin geliştirilmesi, meslek saygınlığının ve toplumda kabul edilebilirliğinin sağlanması için mesleğe yönelik eğitim veren kurumların ders programlarında; muhasebe derslerine ve uygulamalarına, denetim, sistem kurma ve geliştirme, bilgisayar eğitimi ve meslekle ilgili mevzuat hükümlerine yer verilmeli ya da ders süreleri artırılmalıdır. Bilimsel araştırma ve yayın faaliyetleri mesleğin geliştirilmesine yönelik olmalıdır. Meslek üyelerinin eğitimi için üniversitelerle işbirliğine giderek yayınlar yapılmalı, bilimsel ve mesleğin sorunlarına yönelik toplantılar düzenlenmelidir. Mesleğe ilişkin yerli ve yabancı yayınlardan oluşan bir kütüphane kurulmalıdır.

Meslek ahlâkının, makale ve konferanslar yoluyla, meslek mensuplarına anlatılması ve kazandırılması gerekir. Mesleğe girişte okul isimlerinin yerine, belirli dersleri, ders programları içinde, belirli ağırlıkta olan okullardan mezun olanlara bu hakkın tanınması esası getirilmelidir. Meslek mensuplarının gelecekte en az lisans seviyesinde eğitim ve öğretim görmelerinin sağlanması mesleğin geleceği açısından önem arz etmektedir.

Mesleğin kalitesini arttırmak, kaliteli meslek elemanı yetiştirmeye bağlıdır. Bu nedenle orta öğretimden (meslek lisesi) itibaren mesleğe yönelik insan yetiştiren fakültelerin ders programları bu yönde oluşturulmalıdır. Mesleğin geliştirilmesi için, üniversitelerde ders programı ve ders içeriklerinde meslek mevzuatı doğrultusunda düzenlemeler yapılabilir. Meslek mensubu olmak için aranan mesleki derslerin kredi saatine göre, eğitim kurumları yeniden belirlenmelidir. Ünvan almak için öngörülen sınav konuları yeniden gözden geçirilmeli ve muhasebe derslerinin ağırlığı diğer ülkelerde olduğu gibi en az % 50'ler düzeyine çıkarılmalıdır. Bu amaçla özellikle YÖK'e öneriler sunulmalıdır. Meslek hayatında gerekli bilgileri sağlayacak dersler, hiç olmazsa seçmeli olarak öğrencilere okutulmalıdır. Bunun için Üniversite - TÜRMOB işbirliği ile piyasaya yönelik eğitime (uygulamaya) önem verilmelidir.

Belli anabilim dallarında lisansüstü eğitim ve öğretim yapanlar staja tabi tutulmadan SMMM olabilmeli ve YMM'lik sınavına girebilmek için gereken 10 yıllık süre, yine bu anabilim dallarında doktora yapanlar için 5 yıla indirilmelidir.

3568 Sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinin son fıkrası ile "kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında profesörlük unvanı almış olanlar"a tanınan sınavsız YMM olabilmeye olanağı mesleğin geleceği açısından sakıncalıdır. Çok farklı formasyonlarda, yetişmeleri ve çalışma alanları farklı elemanlardan oluşan bir meslek grubundan etkin bir sonuç beklemek olanaksızdır. Özellikle hukuk ve kamu yönetimi alanında ünvan almış kişilere YMM'lik hakkı verilmesi yanlıştır. Ömründe yevmiye defteri görmemiş bir ceza hukuku

profesörüne YMM'lik unvanı verilirken, muhasebe ve vergi dalında kariyer sahibi olan bir doçente bu unvan verilmiyorsa bu uygulamanın gözden geçirilmesinde yarar vardır.

Meslek ünvanları kısaltılmalı ve yeniden düzenlenmelidir. Gerekiyorsa alternatif bir meslek yasası hazırlanmalı, mevcut SM'ler SMMM olmalıdır. Ünvanlar ikiye indirilmelidir. Meslek ünvanları Türkçe ve anlaşılır duruma getirilmeli ve 3568 Sayılı Yasa'nın adı "Mali Müşavirlik Yasası" olarak değiştirilmelidir. YMM'lik ise "Bağımsız Denetim Yasası" olarak ülkemizdeki tüm denetim kurumlarını da içine alacak şekilde yeniden yapılandırılmalıdır.

Vergi davalarıyla ilgili konularda vergi mahkemelerinde mükellefleri temsil etme yetkisi sadece avukatlara verilmiştir. Ancak bugünkü ortamda meslek yasasının da çıkmasıyla birlikte bu hakkın YMM'lere devredilmesinde yarar vardır. Temsil yetkisinin avukatlara verilmesinin nedeni, "yargılama hukukunu en iyi avukatlar bilir" varsayımına dayanır. Özellikle 2576 Sayılı Yasa gereğince vergi mahkemelerine yapılan atamaların büyük bir çoğunluğunu, programlarında hukuk bilgisine yer veren Siyasal Bilgiler, İdari Bilimler, İktisat ve Maliye çıkışlılar oluşturmaktadır. Bu gerçek göz ardı edilmemelidir. Vergi konusunda yargıç olabilen kimselere aynı konuda savunma görevi verilmemesi doğru değildir. Aynı zamanda meslek mensuplarının vergi mahkemelerinde "bilirkişi" olarak görev alabilmeleri sağlanmalıdır.

Sonuç olarak şunu ifade etmekte yarar vardır. Etkin bir vergileme sadece yasal düzenlemelerle gerçekleştirilemez. Yasal düzenlemelerin iyi yapılmış olması yanında, soyut olan yasaları uygulayacak insan unsurunun da çok iyi örgütlenmiş olması gerekir. Etkin bir vergileme, yönetim-denetim ve yargı üçlüsünün dengeli ve nitelikli işleyişi ile mümkün olur. "Güven iyidir, ancak denetim ondan daha iyidir" sözünden hareketle, mesleki ehliyetleri kanunla belirlenmiş, hak ve sorumlulukları mevzuatla çizilmiş, mesleki sorumluluğun bilincinde olan kadroların ülke geneline yayılması, vergiciliği ve denetimin etkinliğini sağlamak açısından her zaman olumlu katkılarda bulunacaklardır.

Mevcut meslek yasası ile devletin güvencesi olan vergi, bu kez meslek mensupları tarafından güvence altına alınmıştır. Bu durumda, yeni yasa ile mali müşavirler zamanda devletin güvencesi konumuna gelmişlerdir, diyebiliriz.

Atatürk'ün ifadesiyle; "Muhasebe işletmenin namusudur". Bu namusun korunması yine bu meslek mensuplarının asli görevleri arasındadır. Bu nedenle, mevcut yasaya neler yazılırsa yazılsın, hangi maddeler koyulursa koyulsun, eğer bu kuralları yine bu mesleğin gerçek sahibi olan meslek örgütü disiplin altına almıyor, kurallara uyulup uyulmadığını izlemiyorsa, yasa ne kadar iyi olursa olsun, uygulayıcılar elinde kötü bir yasa olarak gelişecektir.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAP VE MAKALELER:

- AKBAY, Mehmet : "Dünyada ve Türkiye'de Serbest Mali Müşavirliğin Fonksiyonları ve Önemi", Vergi Dünyası, Sayı:76, Aralık-1987.
- AKBAY, Mehmet : "Amerika Birleşik Devletleri'nde Ruhsatlı Kamu Muhasipliği", Vergi Dünyası, Sayı:106, Haziran-1990.
- AKDENİZ, Kurtuluş : "Vergi Beyannamelerinin Yeminli Mali Müşavirlerce Tasdikine İlişkin Usul ve Esaslar", Vergi Sorunları, Sayı:79, Nisan-1995.
- AKKAYA, Şahin : "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:81, Haziran-1995.
- AKKUŞ, Ersan : "Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Sorunları Dergisi, 1987/3.
- AKSOY, Ahmet : "Tasdik Mecburiyetinin Durdurulmasına İlişkin Danıştay Kararlarının İrdelenmesi ve Önerilerimiz", Vergi Sorunları, Sayı:81, Haziran-1995.
- AKTAN, Coşkun Can: "Vergi Tahsilatında Etkinlik", Vergi Sorunları, Sayı:5, Yıl:1990.
- AKTAN, Hasan Basri: "İşletmelerde Mali Denetim", Yaklaşım Dergisi, Sayı:13, Yıl:2, Ocak-1994.
- AKTÜRK, İsmail : "Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler", Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:3, No:2, Yıl:1988.
- ALPAY, M. Raşit : "Yeminli Mali Müşavirlerin Tam Tasdik Sonuçları", Yaklaşım Dergisi, Yıl:4, Sayı:45, Eylül-1996.

- ARIKAN, Yahya : "Vergi Beyannamelerinin Hazırlanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", Yaklaşım Dergisi, Yıl:5, Sayı:60, Aralık-1997.
- ARMAĞAN, Kayhan: "Mali Müşavirlik (Müessesesi) ve Tarihsel Gelişimi", Vergi Sorunları, Yıl:1984/4.
- ARSLAN, M. Nuri : "İngiltere'de Denetçilerin Denetimi Sorunu", Vergi Dünyası, Sayı:71, Temmuz-1987.
- ATTWOOD, Frank A.,
STEIN, Neil D. : De Paula's Auditing, London: A Longman Group Company, 1986.
- AYAN, Mehmet : Borçlar Hukuku, Konya, 1996.
- AYANOĞLU, Ejder : "Yıllık Beyannamelerin Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik ve İmzalanmasına İlişkin Esaslar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:88, Ocak-1996.
- AYDIN, Zeki Cengiz : "Vergi Denetiminin Özelleştirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, Sayı:28, Nisan-1995.
- BARLAS, Adnan : "Bağımsız Muhasebe Uzmanlığı Mesleği", Vergi Dünyası, Sayı:18, Şubat-1983.
- BEYAZITLI, Ercan : "Avrupa Topluluğu'ndaki Muhasebe Düzenlemeleri", Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, Prof. Dr. Latif Çakıcı'ya Armağan, Cilt:50, No:1-2, Ocak-Haziran, 1995.
- BOYALI, Cemal : "Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, Yıl:7, Sayı:78, Haziran-1999.

BULUT, Mehmet : "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Bakımdan Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:199, 1 Mayıs 1995.

BÜYÜKBALKAN, Uğur: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı, TÜRMOB Yayınları, No:46, Ankara , 1998.

CANIKLI, Nurettin : "Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi, Tam Tasdik Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, Sayı:39, Yıl:4, Mart-1996.

COOPERS and
LYBRAND: Student's Manual of Auditing, 3. Edition, London, January -1985.

ÇAKMAK, Şefik : "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği", Vergi Dünyası, Sayı:194, Ekim-1997.

ÇAM, Muzaffer : "Bağımsız Denetim ve Sorumluluk", Vergi Dünyası, Sayı:170, Ekim-1995.

ÇAMLICA, Mustafa : "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi ve Ceza Sorumluluğuna İlişkin Danıştay'ın Görüşü", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 80, Mayıs-1995.

ÇAMLICA, Mustafa
KARAIŞMAİLOĞLU,Ercan: "Vergi Müşavirliğinin Hukuki Olarak Tanzimi", (Tax Law Desing and Drafting- Voi. 1.Ed. Victor Thuronyi, IMF Publication, 1996, Washington D.C. 5. Bölüm'den Çeviri)Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:108, Eylül-1997.

- ÇETİN, Şadi : "Tam Tasdik" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:990, Aralık-1996.
- ÇİLLER, Tansu : "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomideki Yeri ve Önemi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:23, Yıl:2, Kasım-1994.
- DARICI, Kemal : "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:63, Kasım-Aralık 1992.
- DARICI, Kemal : "Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Dairelerinden İsteyebileceği Bilgiler ve Yapacağı Karşıt İncelemeler", Vergi Sorunları, Sayı:108, Eylül-1997.
- DEMİRBİLEK, Müslim: "İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı", Vergi Dünyası, Sayı: 68, Nisan-1987.
- DOĞAN, D. Mehmet : Temel Büyük Türkçe Sözlük, Bahar Yayınları.
- DOĞAN, Zeki
- HATUNOĞLU, Zeynep : "Vergi Gelirlerinin Arttırılmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi", Yaklaşım Dergisi, Sayı:45, Yıl:4, Eylül-1996.
- DURAL, Fatih : "Bağımsız Denetim (Auditing) ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye'deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye Bakanlığı APK Yayını, 1990.
- EREN, Fikret : Borçlar Hukuku, 5. Baskı, Cilt:II, İstanbul, 1994.

- ERGİN, Hüseyin : "3568 Sayılı Kanun Çerçevesinde Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Geliştirilmesindeki Eğitim Sorunları", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, Yıl:1991.
- ERGUN, Ülkü : "Küreselleşmenin Meslek Elemanına Etkisi", XV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 20-22 Mayıs 1993, Çeşme-İzmir.
- EROL, Mikail
ÖNDAŞ, Alp : "2001 Yılına Hazırlanan Türkiye'de Profesyonel Muhasebecinin Eğitimi", Vergi Raporu, Yıl:3, Sayı:19, Ekim-Kasım 1995.
- EROL, Ahmet
ÇETİNKAYA, Tarık: "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları", Mükellefin Dergisi, Sayı:61, Ocak-1998.
- FITZGERALD, Richard D.: "Muhasebe ve Raporlamanın Uluslararası Uyumlaştırılması" (Çev. Erdoğan Taşkın) Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:16, Sayı: 42, Kasım-1985.
- GEZGİN, Burhan : "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Zorunluluk", Vergi Dünyası, Sayı:198, Şubat -1998.
- GLASER, K.M. : Auditing: Made Simple, Oxford: Printed in Great Britain by Richard Clay Ltd., 1990.
- GÜLTEKİN, Mehmet: "Muhasebe Mesleğinin Ticaret ve Vergi Hukuku Açısından Sorunları", Vergi Sorunları, Sayı:109, Ekim-1997.
- GÜNEŞ, İ. Hakkı : "Muhasebede Meslek Ahlâkı", Yaklaşım dergisi, Yıl:5, Sayı:59, Kasım-1997.

GÜRBÜZ, Hasan : Muhasebe Denetimi-I, İİTİA, Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No:21, İstanbul, 1982.

GÜREDİN, Ersin : Denetim İlkeleri ve Teknikleri, İstanbul,1982.

GÜVEMLİ, Oktay : "Muhasebe Mesleğiyle İlgili Sayısı Hızla Artan Yasal Düzenlemelerin Getirdikleri", Mükellefin Dergisi, Sayı:28, Nisan-1995.

GÜVEMLİ, Oktay : "Yeminli Mali Müşavirlerin Görev Alanlarındaki Gelişmeler", Mükellefin Dergisi, Sayı:31, Temmuz-1995.

HESAP UZMANLARI

DERNEĞİ :Denetim İlke ve Esasları, I. Cilt, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 50.Yıl.

HIŞIL, Mesut : "Yeminli Mali Müşavirler Karşıt Vergi İnceleme Yetkisine Sahip midirler?", Vergi Raporu Dergisi, Yıl:5, Sayı:29, Haz-Tem-1997.

İNAN, Atilla : "Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının ve Yeminli Mali Müşavirlerin Sayıştay'a Karşı Sorumluluğu", Vergi Raporu, Yıl:5, Sayı:29, Haziran - Temmuz 1997.

KARAARSLAN, Ali : "Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Dünyası, Sayı:96, Ağustos-1989.

KARABIYIK, Vehbi : "Yeminli Mali Müşavir Denetimi:Auditing", Vergi Dünyası, Sayı:68, Nisan-1987.

KARAKAYA, Mevlüt: "Bilgisayarların Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerindeki Yeri", Yaklaşım Dergisi, Yıl:4, Sayı:45, Eylül-1996.

KARCIOĞLU, Reşat

ERTAŞ, Fatih C. : "Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi ", Vergi Dünyası, Sayı:181, Eylül-1996.

KAVAL, Hasan : "Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Konulu Sempozyumda Sunulan Bildiri, TÜRMOB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara, 1995.

KAZICI, Sami : "Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim", Vergi Dünyası, Sayı:98, Ekim-1989.

KEPEKÇİ, Celal : Bağımsız Denetim, Ankara, 1996.

KEPEKÇİ, Celal
SEVİM, Şerafettin : "Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine İlişkin Roma Antlaşmasınının 54.3.g. Maddesi Esasına Göre Sekizinci Yönerge" (Sayı:84/2537 EEC, Tarih:10.04.1984), Vergi Dünyası, Sayı:111, Kasım-1990.

KILIÇDAROĞLU, Kemal : Kayıtdışı Ekonomi ve Bürokraside Yeniden Yapılanma Gereği, TÜRMOB Yayınları No:33, Ankara-1997

KIRBAŞ, Sadık : "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:36, Yıl:3, Aralık-1995.

KOCA, Hakan : "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Türk Vergi Hukukundaki Yerleri", Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Yayınlanmamış Yeterlik Etüd Raporu, XXVI-9/9, Ankara-1996.

KOÇ YALKIN, Yüksel : Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, Turhan Kitapevi, 7.Baskı, Ankara,1989.

KOTAR, Erhan

GÜCENME, Ümit : "Fransa'daki Muhasebe Sisteminin Avrupa Topluluğu Düzenlemelerine Etkisi ve Uyumu", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumunda sunulan Bildiri, TÜRMOB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara, 1995.

KÖSEBALAN, M. Atif : "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:41, Yıl:4, Mayıs-1996.

KURBAN, Mehmet Cem: " Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", Vergi Sorunları, Sayı:108, Eylül-1997.

KÜÇÜK, Muzaffer : "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin V.U.K. Uyarınca Müşterek ve Mütessesilen Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart-1997.

LAWRENCE, Vance L.

BOUTELL, Wayne S. : PRINCIPLES OF AUDITING, Illinois, 1977.

LOEBBECKE, James K.

ARENS, A. Alvin : Auditing: An Integrated Approach, New Jersey,1980.

- LÜCK, Wolfgang : "Federal Almanya'da Mali Denetçilik ve Mali Denetçiler" (Tercüme), Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım-1982.
- MARINELLI : Accountants Liability To Third Parties, 16 Ohio N.U.L. Rev.
- MARŞAP, Beyhan : "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", Yaklaşım Dergisi, Yıl:4, Sayı:37, Ocak-1996.
- MAUTZ, R. K. : Fundamentals Of Auditing, John Wiley and Sons Inc., Copright 1954.
- MEIGS, Walter B.
- WHITTINGTON, Ray O.
- PANY, Kurt
- MEIGS, Robert F. : PRINCIPLES OF AUDITING, Boston, 1989.
- MILLICHAMP, A. H.: Auditing An Istruotional Manuel For Accounting Students, Winchester, 1978.
- NEUMARK, Fritz : Theorie Und Praxis Der Modernen Einkommensbesteuerung, 1947.
- OLOHAM, K. Michael : Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar (Çev. Davut Aydın), Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 352, İİBF Yayınları: 77, Eskişehir, 1989.
- ONARAL, Sezai : "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", Mükellefin Dergisi, Sayı:46, Ekim-1996.
- ONAT, Nihat : "Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Tasdik Raporu Düzenleyen Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları", Mükellefin Dergisi, Sayı:28, Nisan-1995.

O'REILLY, Wincent M.

HIRSCH, Muray B.

DEFLIESE, Philip L.

JAENİCKE, Henry R.: Montgomery's Auditing, 11. Edition, John Wiley and Sons Inc., Copright 1990.

OVERVIEW : (Coporate Disclosure İn Japan), The Japanese of Certified Public Accountants, July-1982, Tokyo.

ÖRMECİ, Musa : "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı", Vergi Dünyası, Sayı:195, Kasım-1997.

ÖRMECİ, Musa : "Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Bugünkü Durumu, Karşılaştığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri", 1992-1993 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları-III, Maliye Bakanlığı APK Yayını, Yayın NO:1993/327.

ÖZEL, Salih : "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:52, Yıl:5, Nisan-1997.

ÖZEL, Salih : "Bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararının Düşündürdükleri", Yaklaşım Dergisi, Yıl:6, Sayı:62, Şubat-1998.

ÖZDİL, Mustafa : "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlarının Denetimsel İşlevleri", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumunda Sunulan Bildiri, Maliye Bakanlığı APK Yayını, 1990.

ÖZDİL, Mustafa : "Mevcut Vergi Uygulamaları ve Yeminli Müşavirlik", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Konulu Sempozyum, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, Mayıs-1991.

ÖZFATURA, Burhan: "Mevcut Vergi Uygulamaları ve Yeminli Mali Müşavirlik", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Konulu Sempozyumda Sunulan Bildiri, 8-9 Haziran 1990, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, 1991.

ÖZGEN, Hüseyin : "Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, Yıl:1991.

ÖZKANLI, M. Sedat : "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Dünyası, Sayı:119, Temmuz-1991.

ÖZKANLI, M. Sedat : "Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Yapılan Tasdikler", Mükellefin Dergisi, Sayı:36, Aralık-1995.

ÖZŞAHİN, Metin : "Vergi Denetçileri Yönünden Ülkemizde Muhasebe Denetimi ile Vergi Denetimi Kavramlarının Mesleğin Geleceği Üzerindeki Etkileri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:47-48, Şubat-Mayıs 1987.

ÖZŞAHİN, Metin : " İşletmelerde Mali Denetim, Vergi Denetimi, İlkeleri ve Etkileri", İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 8-9 Aralık 1988, Türk Standartları Enstitüsü Basımı, Ankara, 1988.

ÖZYÜREK, Mustafa : "Vergi Beyannamelerine İmza ve Tasdik Zorunluluğu", Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, Sayı:28, Nisan-1995.

ÖZYÜREK, Mustafa : "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Anayasa", Yaklaşım Dergisi, Sayı:44, Ağustos-1996.

- PEHLİVAN, Osman : "Mali Müşavirlik Örgütünün Vergi Yönetimine Yardımcı Olma Fonksiyonu", Yüksek Ticaretliler Dünyası, Sayı:8, Şubat-1987.
- PEKER, Alpaslan : "Sekizinci Yönergenin Öngördüğü Denetim Standartları ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", VII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, A.Ü.- SBF Yayınları:574, Ankara, 1991.
- PIERRE : "The Accountants Legal Liability to Third Parties in Louisiana: Search for middle ground, 18 S.U.L. Rev.
- PUR, Hüseyin : "Muhasebe Mesleği ve Kuralları ", Vergi Dünyası, Sayı: 95, Temmuz-1995.
- REİSOĞLU, Safa : Borçlar Hukuku, 11. Baskı, İstanbul, 1997.
- SABAN, Nihal : "3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Ağustos-1995.
- SABAN, Nihal : "Yaşayan Denetim Hukuku-I, Avrupa Birliği'nde Denetçinin Sorumluluğu ve Sınırlanması", Yaklaşım Dergisi, Sayı:55, Yıl:5, Temmuz-1997.
- SABAN, Nihal : "Yaşayan Denetim Hukuku-II, Amerikan Denetim Sisteminde Etik Kavramını Hukukla Okumak", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:107, Ağustos-1997.
- SAĞLAM, Necdet : "Avrupa Topluluğu'nda Muhasebe Hizmetleri ", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:VIII, Sayı:1-2, Yıl:1990.

SARAÇOĞLU, Ümit : "Vergi Usul Kanunu'nda Muhasebecilerin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler", Vergi Dünyası, Sayı:85, Eylül-1988.

SAYGILIOĞLU, Nevzat: "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği", Türk Vergi sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumunda Sunulan Bildiri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, Mayıs-1991, İstanbul.

SELEK, Seha

TEK, Nergis : "Türkiye'de Denetim İşletmelerinin Genel Görünümü ve Başlıca Sorunları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:47-48, Şubat-Mayıs 1987.

SEVİĞ, Veysi : "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler", Vergi Dünyası, Sayı:45, Mayıs-1985.

SEVİM, Şerafettin : "Muhasebecilik Mesleğinin Örgütlenmesindeki Gelişmeler ve Sorunlar", Vergi Dünyası, Sayı:127, Mart-1992.

SEZER, Birol : "20 No'lu Genel Tebliğ ile Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Konularında Yapılan Son Düzenlemeler", Vergi Sorunları, Sayı:92, Mayıs-1996.

SILICIANO, John A.: "Trends In Independent Auditor Liability: The Emergence of a Sane Consensus", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 16, 1997.

SILVASSO, Joseph A.

BAUER, Rozal D. : Auditing, Second Edition, South-Western Publishing Co. Copyright 1965.

SIMONETTI And ANDREWS: A profession at risk / a system in jeopardy, journal of accountancy, April-1994.

SOYDAN, Hakkı

GÜCENME, Ümit :Uluslararası Muhasebe, Eskişehir,1989.

SÜRME, Yusuf : İşlem Muhasebesi-I, Trabzon, 1993.

STETLER, Howard F.:Auditing Prenciples, Englewood Cliffs Prentice Hall Inc. New Jersey, 1977.

ŞAHİN, Hayati : "ABD 'nde Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği Mesleği ve Mesleğin Sorumlulukları", Vergi Dünyası, Sayı:141, Mayıs-1993

ŞANVER, Salih : "Kamusal ve Özel Mali Denetçi", Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 4-5 Haziran 1987, Sayıştay Dergisi, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları Sayısı.

TANRIKULU, Lütfi : "Beyannamelerin Tasdik ve İmzalatılmasına Yapılan İtirazların Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:169, Eylül-1995.

TANRIKULU, Lütfi : "Meslek Mensuplarının Denetimi (I)", Vergi Dünyası, Sayı:173, Ocak-1996.

TANRIKULU, Lütfi : "Meslek Mensuplarının Denetimi (II)", Vergi Dünyası, Sayı:174 Şubat-1996.

TEK, Nergis : "21.Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler", Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumunda Sunulan Bildiri, TÜRMOB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara, 1995.

TEKİNAY, S. Sulhi

AKMAN, Sermet

BURCUOĞLU, Haluk

ALTOP, Atilla : Borçlar Hukuku Genel Hükümleri, Yedinci Baskı, İstanbul-1993

TERKPER, Seth E. : "Improving The Accountancy Content of Tax Reform in Developing Countries", Bulletin for International Fiscal Documentation, January -1994.

TERZİ, Cihan : "Amerika Birleşik Devletleri'nde Denetçinin Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Sayı:172, Aralık-1995.

TEZMEN, Oğuz : "Serbest ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ülkemizdeki Geleceği ve Muhasebe Eğitimine İlişkin Değerleme ve Katkıları", VIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, 30 Nisan - 3 Mayıs 1986, Bodrum, Ankara Üniversitesi, SBF Yayınları, Yayın No: 556.

TOSUNER, Mehmet : "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", Vergi Sorunları, Sayı:85, Ekim-1995.

TÜREDİ, Hasan : Muhasebe Denetimi, KTÜ - İİBF Yayını, Yayın No: 158/7, 2. Baskı, Trabzon, 1996.

TÜRKER, Masum : "Muhasebe Uygulamaları ve Mesleki Örgütlenme", Vergi Dünyası, Yıl:1, Sayı:8

TÜRKER, Masum : "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumluluğu ve Bir Danıştay Kararı", Yaklaşım Dergisi, Yıl:5, Sayı:57, Eylül-1997.

- TÜRKER, Masum :Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu ve Özel Sektör İşbirliği Özelleştirme ve Muhasebe Mesleği, TÜRMOB Yayınları-39, Ankara, 1998.
- TÜRKER, Masum : " Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Tekniği (Öndenetim) ", Yaklaşım Dergisi, Yıl:6, Sayı:63, Mart-1998.
- TOSUN, Kemal : "Serbest Muhasebe Uzmanlığının Kanunlaşması Problemi: Psikolojik ve Politik Tahlil", Özel Galatasaray Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu Dergisi, Yeni Seri, Sayı:1-2, 1970'den Çetin Şanlı, "Ekonomik Gelişmelerin Işığında Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Artan Önemi ve Önceliği", V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'na Sunulan Bildiri, 1-3 Haziran 1983, Bayramoğlu, Marmara Üniversitesi Yayını.
- ŞEKER, H. Nezh : "Vergi Yönetimi ve Denetimine Yardımcı Müessese Olarak Yeminli Mali Müşavirlik ve Reorganizasyonu", Vergi Sorunları, Sayı:62, Eylül-Ekim-1992.
- ŞEKER, H. Nezh : Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, 1994.
- UÇAR, Mustafa : "Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", Yaklaşım Dergisi, Yıl:4, Sayı:39, Mart-1996.
- VERDİ, Yüksel : "Muhasebe Meslek Yasası ve Kurumların Organizasyonu", X. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda Sunulan Bildiri, Alanya, 24-28 Ekim, 1989, Marmara Üniversitesi Yayını.
- WILLINGHAM, J.J. and
CHARMICHAEL, Douglas R. : Perspectives in Auditing, Mc. Graw Hill. Co. New York, 1975.

- WOOLF, Emile : Auditing Today, New Jersey, Prentice Hall International, 1978.
- YAHYAOĞLU, Güran:"Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi", Maliye Yazıları, Sayı:32, Eylül-Ekim 1991.
- YAZICI, Mehmet : "Türkiye'de Yeminli Muhasebe ve Denetleme Mesleğini Düzenleme Gereği", İSO Dergisi, Yıl:19, Sayı:219, 1984.
- YAZICI, Mehmet :Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul, 1986.
- YAZICI, Mehmet : "Muhasebe ve Vergi Denetimi", Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, Yıl:1986.
- YET, Korkut : "Dünyada ve Türkiye'de Uluslararası Bağımsız Dış Denetim", 1992-1993 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları-III, Maliye Bakanlığı, APK Yayını No:1993/327.
- YILANCI, Münevver: "Ülkemizde Muhasebe Denetimi Vergi İncelemesi Ayırımı", Anadolu Üniversitesi, Kütahya İİBF, 15. Yıl Armağanı, 1989.
- YILANCI, Münevver: "Yönetim Danışmanlığı ve 3568 Sayılı Kanun'un İrdelenmesi", Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, 1991.
- YILMAZ, Ali : "Denetim (Mali Denetim, İç ve Dış Denetim) Türk ve Yabancı Denetim Kuruluşları", 1988 -1989 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları - I, Maliye Bakanlığı, APK Yayını, Yayın No: 1990/311.
- YILMAZ, Nevzat : "Uluslararası Muhasebe ve Türk Muhasebe Uygulaması", Vergi Sorunları, Sayı:108, Eylül-1997.

YILMAZ, Ö. Faik : " Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik Mesleğinin Kanunla Düzenlenmesinin Önemi ve Sağlayacağı Faydalar", Vergi Dünyası, Sayı:33, Mayıs-1984.

YASA , YÖNETMELİKLER ve TEBLİĞLER:

- 213 Sayılı Yasa

- 3568 Sayılı Yasa

- 4008 Sayılı Yasa

- 4369 Sayılı Yasa

-YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2.01.1990 Tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete

-SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 3.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete

-SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 22.06.1990 Tarih ve 20556 Sayılı Resmi Gazete

-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, 23.08.1997 Tarih ve 23089 Sayılı Resmi Gazete

-Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, 22.10.1997 Tarih ve 23130 Sayılı Resmi Gazete

RAPOR, YILLIK VE ETÜTLER

AUDITING CONCEPTS COMMITTEE: Repor of The Committee On Basic Auditing Concepts. The Accounting Review Vol 47, Supp. 1972.

ÇALIŞMA RAPORU: 1998-1999 TÜRMOB Çalışma Raporu, TÜRMOB Yayınları No:92, Ankara,1999.

EKONOMİK RAPOR 1998: TÜRMOB Yayınları-91, Ankara, 1999.

EUROPEAN COMMISSION : Final Report of a Study on The Role, Position and Liability of The Statutory Auditor Within The European Union Official Publication, Luxemburg 1996.

OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: L.126, Vol.27, 12 May 1984.

SPECIAL REPORT :Public Oversight Board of the American Institute of Certified Public Accountant, 1993.

VERGİ REFORM KOMİSYONU RAPORU: " Serbest Hesap Uzmanlığı Kanun Tasarısı ve Gerekçesi", Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt I.

1982-1989 Yılları, Vergi İstatistikleri Yıllığı

1990-1995 Yılları, Kamu Hesapları Yıllığı

1996 Yılı, Kamu Hesapları Aylık Bülteni

1997 Yılı, Kamu Hesapları Aylık Bülteni

YARGI KARARLARI:

- Danıştay 4. Daire, E. 1994/2182, K. 1995/1619
- Danıştay 4. Daire, E. 1993/5656, K. 1994/6112
- Danıştay 4. Daire, E. 1994/2181, K. 1995/1620
- Danıştay 7. Daire, E. 1994/4568, K. 1995/5197
- Danıştay 11. Daire, E., 1996/127, K. 1996/3811
- Danıştay VDDGK Kararı, E. 1995/438, K. 1997/301

RESMİ GAZETELER:

- 13.06.1989 Tarihli Resmi Gazete
- 18.02.1990 Tarihli Resmi Gazete
- 22.02.1990 Tarihli Resmi Gazete
- 12.05.1990 Tarihli Resmi Gazete

29.12.1991 Tarihli Resmi Gazete
17.03.1992 Tarihli Resmi Gazete
29.04.1992 Tarihli Resmi Gazete
13.05.1992 Tarihli Resmi Gazete
21.10.1992 Tarihli Resmi Gazete
12.01.1994 Tarihli Resmi Gazete
02.03.1994 Tarihli Resmi Gazete
12.04.1994 Tarihli Resmi Gazete
02.01.1995 Tarihli Resmi Gazete

INTERNET

<http://www.gelirler.gov.tr.>, Vergi İstatistikleri, Denetim Birimlerince Yapılan Vergi
İnceleme Sonuçları (1985-1998).

